



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور التدقيق الجبائي في ضبط التزامات المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مفتشية الضرائب - دائرة جامعة -

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : محاسبة

الأستاذ(ة) المشرف(ة):

د/ نوبلي نجلاء

إعداد الطالبة:

عباسي بثينة

رقم التسجيل :/2018
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2017-2018

شكر و عرفان

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه وزنة عرشه و مداد كلماته حمدا طيبا كثيرا مباركاً فيه كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن من علينا بكرمه لإتمام هذا العمل المتواضع و الصلاة و السلام على المبعوث رحمة للعالمين أما بعد في البداية يطيب لي أن نقدم جزيل الشكر و العرفان و التقدير للأستاذة المحترمة " نوبلي نجلاء " لقبولها الإشراف على هذا العمل وسعة صدرها وصبرها ، وكل ما بذلته معي من وقت و جهد خلال إشرافها وعلى كل توجيهاتها .

وأشكر كذلك كل من أعانني في انجاز هذا العمل العلمي من قريب أو بعيد ، أساتذة و طلاب ، و كل اللذين اهتموا بهذا العمل ولم يبخلوا بأرائهم و مساعدتهم .

شكرا.

الإهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك و لا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة و نصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين.

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار إلى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ، أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار و ستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد والدي العزيز .

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان والتفاني إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة .

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد إلى شمعة منيرة تثير ظلمة حياتي إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معهم معنى الحياة أختي فاطمة ، رفيدة ، مزدلفة .

إلى شعلة الذكاء والنور إلى الوجوه المفعمة بالبراءة و السرور لمحبتكم أزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد صابر وضحي .

إلى من أرى التفاؤل بعينيها والسعادة في ضحكتها أمجاد .

الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة لتتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيئها إلا قنديل المحبة والاحترام إلى الذي أكن له التقدير والاحترام خطيبي

الربيع احميداتو .

إلى كل من شاركني أفراحي وأحزاني صديقاتي ، وكل من جمعتني بهم الأقدار ولم تسعهم
سطور لتعبير.
كما أهديه إلى جميع عمال مفتشية الضرائب بدائرة جامعة .

بثينة عباسي

ملخص الدراسة :

الهدف من الدراسة هو اكتشاف دور التدقيق الجبائي ومساهمته في ضبط التزامات المؤسسة الاقتصادية ،حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي الواجب على المؤسسة مراعاته وتتبع قوانينه وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة،إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها. وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي داخل الإدارة الضريبية و المؤسسة الاقتصادية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي ، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات للإدارة الضريبية والحد من التهرب الضريبي من طرف المؤسسة الاقتصادية .

كما سعينا من خلال دراستنا إلى إعطاء نموذج على الجانب العملي للتدقيق الجبائي وذلك من خلال الدراسة الميدانية مبينا أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الجبائي أثناء تأدية مهامه .

الكلمات المفتاحية : التدقيق الجبائي ، المدقق الجبائي ، التزامات المؤسسة الاقتصادية ، التصريحات الجبائية ، إجراءات التدقيق .

Résumé

L'objectif de l'étude est de découvrir le rôle de l'analyse budgétaire et sa contribution dans le contrôle des obligations de l'organisation économique, l'exercice de vérification est un élément important au sein du système fiscal que l'institution doit prendre en compte et suivre ses lois et en l'appliquant de façon équitable et efficace,. Ce contrôle repose sur la validité et la crédibilité des informations fournies par le contribuable, il permet de découvrir les abus commis afin de pousser les responsables à fournir informations complètes et correctes sur les revenus qu'ils réalisent. Grâce à cette étude nous avons réalisé que l'analyse budgétaire un rôle positif dans l'administration fiscale et de l'institution économique en termes de programme de contrôle fiscal et ce qui est disponible par l'auditeur financier du processus, et l'exactitude et la crédibilité des qualifications scientifiques de contrôle fiscal, ce qui conduit à une augmentation des rendements l'administration fiscale et de réduire L'évasion fiscale de l'institution économique.

Nous avons également essayé dans notre étude de donner un modèle sur l'aspect pratique de l'analyse budgétaire à travers une étude en pointant du doigt les procédures les plus importantes effectuées par l'inspecteur des impôts dans l'exercice de ses fonctions.

Mots-clés: Vérification fiscale, vérificateur fiscal, obligations de la société économique, déclarations fiscales, procédures de vérification

مقدمة

إن لكل اقتصاد ركائز يبني عليها والملاحظ أن هذه الركائز تكاد تكون موحدة ، و تتمثل أهم هذه الركائز في المؤسسة التي تعد الحيز الذي يضم عمال و تجهيزات و مسيرين و قد عرفت المؤسسة منذ أمد بعيد، ومرت بعدة مراحل خاصة في الجزائر التي شهدت فيها أهم مرحلة و المتمثلة في إعادة الهيكلة التي كانت في الثمانينات بهدف تحسين الوضع الاقتصادي للبلاد، و سعيا للسير قدما نحو اقتصاد موجه .

ولما للمؤسسة من أهمية فقد أولاهها المشرع الجزائري أهمية بالغة من خلال سنه لمجموعة من القوانين التي تحدد طرق تسييرها بصفة مستقرة وواضحة، والمتمثلة في الدفاتر و السجلات المحاسبية وهذا ما يمثل المحيط الداخلي للمؤسسة، كما أن لهذه الأخيرة محيط خارجي يتمثل في الإدارة الجبائية التي تعد همزة وصل بين الخزينة العمومية والمكلف بالضريبة (المؤسسة) .

حيث منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة، وإدارة الضرائب حقوقا وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهم أدوات المحافظة على ذلك التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وذلك بحسب القانون والتشريع الجبائي المطبق ميدانيا، بحيث تتمكن الإدارة من خلال تطبيقها للمراجعة الجبائية من استقاء مستحقاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يكتشفوها وهذا رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظرا لما ينجم عنهما من آثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية، وللوصول إلى تحقيق ذلك فان الإدارة الضريبية تعطي للأعوان حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما هو موجود بالواقع وذلك من خلال طلب توضيحات وتبريرات وكذا ممارسة حق الإطلاع والفحص .

وبما أن أهم الأسس التي يرتكز عليها النظام الجبائي هي التصريحات المعدة من طرف المكلف بالضريبة ، فذلك يفتح مجالا واسعا أمامه لإخفاء كلي أو جزئي للوعاء الخاضع للضريبة ، وهذا من خلال التلاعب في مختلف المعطيات و المعلومات المحاسبية وغيرها ، وهذا ما يستوجب مراقبة دقيقة من قبل الإدارة الجبائية ، ومن هنا تبرز أهمية ودور التدقيق الجبائي .

الإشكالية :

بناء على ما سبق فإن التدقيق الجبائي بات أمرا حتما وضروريا من أجل تتبع المؤسسة جبائيا ، وعليه جاءت إشكالية هذا البحث كما يلي :

كيف يساهم التدقيق الجبائي في ضبط التزامات المؤسسة الاقتصادية؟؟؟

يعتبر هذا التساؤل موضوع هذه الدراسة ويندرج ضمنه مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تتمثل إجراءات التدقيق الجبائي؟
 - ما هو واقع التدقيق الجبائي في التشريع الجزائري ؟
 - ما هي الالتزامات الضريبية لمؤسسة اقتصادية؟
 - أين تكمن مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية ؟
- الفرضيات :** وكإجابة مؤقتة عن التساؤلات الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :
- التدقيق الجبائي وسيلة لمعرفة مدى انحرافات المؤسسة .
 - التدقيق الجبائي يبين العلاقة بين إدارة الضرائب والمؤسسة الاقتصادية .
 - التدقيق الجبائي من أهم الوسائل الردعية المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية .
 - للتدقيق العديد من الاجراءات التي يجب إتباعها لضبط المؤسسة الاقتصادية .

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية التدقيق الجبائي في معرفة مدى مساهمته في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و تحسين التسيير الجبائي داخلها، إضافة إلى ذلك أنه يسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري و مؤشر للوضع المالية للمؤسسة و اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة، كما أن التدقيق الجبائي يساعد على وضع خطوط عريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

أهداف الدراسة :

- إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين .
- إظهار الدور الذي يقوم به التدقيق الجبائي .

- إبراز مدى أهمية التدقيق الجبائي لكونه من الوسائل الهامة والضرورية للإدارة الضريبية .

أسباب اختيار الموضوع :

- علاقة الموضوع بالتخصص والرغبة الشخصية في دراسة الموضوع .
- اختيار الموضوع للاستفادة منه في الحياة المهنية مستقبلا .
- كما أننا سبب اختيارنا للموضوع محاولة معرفة العلاقة الرابطة بين المؤسسات الاقتصادية و الإدارة الضريبية .
- التعمق في هذا الموضوع في الدراسات العليا .

منهج الدراسة :

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية البحث، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، سنعمد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها ، وللوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة سنتبع كذلك منهج دراسة الحالة لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

صعوبات الدراسة:

لا تخلو أية دراسة من صعوبات ومشاكل، وخلال إعدادنا لهذه الدراسة صادفتنا جملة من الصعوبات والعراقيل نوجزها في ما يلي:

- قلة المراجع باللغة العربية خاصة في مجال التدقيق الجبائي، مما جعلنا نعتمد بدرجة أكبر على قوانين المالية، والمواد القانونية ، و الاعتماد على المذكرات .

هيكلية الدراسة:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى فصلين ، فصل نظري وفصل تطبيقي ، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة ، وانتهت بخاتمة .

الفصل الأول وعنوانه : التدقيق الجبائي و المؤسسة الاقتصادية ، تم فيه توضيح الإطار النظري للتدقيق الجبائي ، وتحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية حيث قمنا أيضا بدراسة مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية .

الفصل الثاني وهو الفصل التطبيقي للبحث ، حيث نقوم بعرض الدراسة الميدانية في ثلاثة مباحث بداية بتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة ، ودراسة التزامات المؤسسة الاقتصادية أما المبحث الثالث تم توضيح مساهمة التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية ميدانيا .

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات وإعطاء إشارات لموضوعات لاحقة يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث .

الفصل الأول :

التدقيق الجبائي والمؤسسة

الاقتصادية

تمهيد :

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة تجمعها بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ومن هنا ظهرت فكرة الاستعانة بجهاز رقابي محكم، مما حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن الشركة ليتحقق من صحة البيانات والمعلومات الجبائية المحاسبية والمالية المختلفة التي تصدرها هذه الأخيرة، وكذا معرفة مدى تطبيق الإدارة للإجراءات الموضوعة لتقاضي مختلف الأخطاء ومنع حالات الغش والتلاعب بأموال الشركة، وعليه يمكن القول بأن بروز مهنة التدقيق كان من هذا المنطلق؛ حيث سعت جميع الدول إلى تبني هذه المهنة والتي تطورت بمرور الوقت وفق لاحتياجات كل عصر والجزائر بدورها رأت في مهنة التدقيق السبيل الذي سيجنبها أي تلاعبات أو مخالفات في شركاتها وخاصة التدقيق الجبائي، فقد أضفت عليه العديد من التغيرات منذ استقلالها إلى غاية اليوم من أجل إعطاء الصورة الصادقة والمعبرة عن حالة الوضعية الجبائية دون أي تحيز.

ومن هنا حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الجبائي ، والثاني حول التزامات المؤسسة الاقتصادية ، والثالث متعلق بمساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الجبائي

لقد عرف التدقيق الجبائي تطورات عديدة منذ ظهوره في العصور القديمة إلى غاية الآن، كان تطوره أمرا ضروريا وحتما بسبب توسع الشركات وتشعب وظائفها وانفصال الملكية عن الإدارة، الأمر الذي زاد صعوبة مراقبة الملاك لتسيير شركاتهم ، ومن ثم فقد حاولنا في هذا المبحث التركيز على النقاط التالية ، ماهية التدقيق الجبائي وإجراءاته ، كما تطرقنا إلى واقع التدقيق الجبائي في الجزائر .

المطلب الأول : ماهية التدقيق الجبائي

قبل التطرق لأهم المفاهيم التي تستهدف التدقيق الجبائي ، يتم تسليط الضوء على الجانب التاريخي له لمعرفة الأصل الذي نبعث منه هذه المهنة أو العملية .

الفرع الأول : التطور التاريخي للتدقيق الجبائي ومفهومه

يرى البعض أن أصل المصطلح ظهر في القرن الثالث قبل الميلاد عندما حاول الرومان تطوير أسس تدقيق الحسابات وقاموا بتعيين مدققين لمراجعة الدفاتر المحاسبية ، في الإمارات التي تخضع لسيطرة إمبراطوريتهم وفي هذه المرحلة ظهر مصطلح التدقيق إلى الوجود وأصبح شائع الاستعمال في مجال المال والأعمال ، وهو يقابل اللفظة الأجنبية "Audit" وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع ، لأن الحسابات في ذلك العصر كانت تعد من طرف الحكام ممثلي البلاط les questeurs وتتلى على مسامع المدققين وبحضورهم أثناء الجمعية العامة للحكومة، وقد استعمل هذا المصطلح في البداية في أوروبا و فيما بعد شاع استعماله من طرف الجميع .

أولا التطور التاريخي :

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم¹.

وبرجع إلى الوثائق التاريخية تبين أن حكومات قدماء المصريين والإغريق (اليونان) ثم الرومان الذين كانوا يقومون بتسجيل العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها

¹ مسعود صديقي ، محمد التهامي طواهر ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مطبعة مزوار ، الجزائر 2010 ، ص 8 .

قراءة الحسابات المالية بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم، وقد تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد اكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام 1494م عن طريق العالم الايطالي Luca Paciolo¹.

إلا أن الدارس لهذه المهنة في العصر الحديث يدرك بأن نموها وتطورها كان خلال الفترة الممتدة ما بين 1500 1850م وذلك نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة، لحاجة ملاك الشركة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة الشركة في استخدام مواردها المتاحة².

وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة و التجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي ، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش و الخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم (البيانات) المحاسبية والجبائية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق الوضعية الجبائية من قبل شخص مستقل ومحاييد ، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862 ، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق ، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة . في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي) بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا و لجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدا الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية (البنك العام General Bank) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية وبالتالي:

(في حالة عدم وجود شك في العمليات، فان الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فان رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة)³.

وأما بعد 1933 م وإلى غاية يومنا هذا أصبح الاعتماد في التدقيق على نظام الرقابة الداخلية أمرا مهما خاصة بعد ظهور الشركات الكبرى ، كذلك تطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمؤسسات ، حيث أضحت المهنة أوسع وأعم مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في

1 أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، القاهرة 2005 ، ص 3 .

2 أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد ، دار الصفاء الأردن 2012 ، ص 31 .

3 هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2 دار وائل ، عمان 2004 ، ص ص 17 18

اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أو الاختلاس، أما خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول الهدف من هذه المهنة إلى تقرير فيما إذا كانت الوضعية الجبائية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت فيها¹.

ثانيا : مفهوم التدقيق الجبائي

كما في مختلف الأبحاث والدراسات، يأخذ مشكل تحديد المصطلحات والمفاهيم بعدا مهما لما له من تأثير على إزالة بعض الغموض وإعطاء التوضيح الكافي عن الحاجة ومن المصطلحات المستعملة بكثرة في هذا المصطلح التدقيق.

أما التدقيق كمفهوم فيمكن الإشارة إلى أن هناك عدد معتبر من التعاريف نورد ما نراه كافيا لتبسيط القضية وتوضيح الرؤية:

فهناك من يرى وبكل بساطة وان التدقيق ما هو إلا : "فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق" .²

و أيضا " التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني"، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه " إجراءات منظمة للحصول وتقييم ، وبصورة موضوعية ، الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية و الأحداث ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين³.

و عرف كذلك على أنه " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة" .⁴

1 أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد ، مرجع سابق ، ص 31 .

2 أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، مرجع سابق ، ص 6

3 هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص ص، 20 ، 21

4 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية ، مطبعة الاتحاد ، الأردن 1980 ، ص 10 .

وعليه يمكن القول أن التدقيق الجبائي هو: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".

الفرع الثاني : أسباب التدقيق الجبائي

بالرغم من أن قيام الأفراد بدفع الضرائب المقررة عليهم تعتبر أحد مظاهر التضامن الاجتماعي والتعبير عن السلام الاجتماعي الذي يتمثل في وضع جانب من أموال الأفراد في خدمة الجماعة وذلك وفقا لقدرات كل فرد، فإن كثيرا من الأفراد يقومون بالتهرب من دفع الضرائب المقررة عليهم، ولعل أهم الأسباب للقيام بالتدقيق الجبائي هما ظاهرتا التهرب والغش الجبائي .

أولا : تعريف التهرب الجبائي ¹ :

ويقصد بالتهرب الجبائي لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا. وبذلك يظهر أن التهرب الضريبي أمر غير مشروع إذ يعتمد على وسائل احتيالية للتهرب من دفع الضرائب المقررة، ومن هنا يمكن تمييز التهرب الضريبي عما يسمى بتجنب الضريبة ويقصد به امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، وبذلك يظهر أن تجنب دفع الضريبة أمر لا يتضمن أي مخالفة لأحكام القانون. والمثال على ذلك أن المشرع يقوم بفرض الضريبة على أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية، وفي المقابل فإنه يعفي عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك، وبالتالي إذا قام الشخص بإيداع ثروته في أحد البنوك وتجنب تأسيس منشأة تجارية أو صناعية فإنه بذلك يكون قد تجنب دفع الضريبة لأنه امتناع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة. وتجدر الإشارة هنا إلى ما يسميه البعض بالضرب المشروع، وهو تهرب ينظمه القانون وذلك بهدف تحميل العبء الضريبي لبعض الأموال والطبقات دون غيرها، كذلك يكون التهرب مشروعاً إذا كان راجعاً إلى ثغرات موجودة في القانون الضريبي، فقد يتغاضى المشرع الضريبي عن تنظيم مسألة معينة أو لا يحسن صياغة النصوص الضريبية، مما يساعد الأفراد على تغليب النصوص على وجوه متعددة تسمح لهم بالتهرب الضريبي .

¹ بن عكشة مصطفى ، التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر ، في علوم التسيير ، جامعة بسكرة 2010 ، ص 44 .

ثانيا :مقارنة التهرب الضريبي بالغش الضريبي¹:

حتى يكون هناك تحديد دقيق للمفاهيم يجب تحديد مفهوم الغش والتهرب الضريبيين، هذان اللفظان يشتركان في كون أن المكلف يحاول من خلالها التقلص من دفع الضريبة، إلا أنّهما يختلفان في الطريقة المتبعة من أجل تحقيق ذلك.

1 - مفهوم الغش الضريبي:

هذا المفهوم محدد في القانون الجبائي ويعاقب عليه، وهو غير مشروع وذلك لمخالفته الصريحة للنصوص الجبائية أو عدم تقديم التصريحات والإقرارات أو تزوير البيانات والوثائق المحاسبية، وله صورة أو صفة الحرية ويختاره المكلف طواعية وصراحة والغش الضريبي كذلك يمس بأموال الخزينة العامة صراحة.

2 . مفهوم التهرب الضريبي:

رغم أنّه تم عرض عدة مفاهيم التهرب الضريبي إلا أنّه يجب تقديم مفهوم يوضح كيفية التهرب من الضريبة. -يعتمد التهرب الضريبي على استغلال الفجوات والثغرات الموجودة في التشريع الضريبي هذه الأخيرة يمكن المكلف من عدم دفع الضريبة مشروع من طرف القانون إذا فهو يعتمد على وجود فجوة قانونية تسمح بإعطاء قوة مادية للتهرب سواء في الوسائل والجوانب البشرية أو المادية فعندما لا يحدد المشرع الجبائي الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا ويغلب عليه الطابع الشمولي فبذلك يحد المكلف فرصة التقلص أثناء عملية المراقبة. من خلال التعاريف السابقة يمكن التمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي من خلال تحديد خصائص كلّ منها:

-التهرب الضريبي هو تهرب مشروع حيث أن الذي يقوم به يعترض فيه الدراية التامة بالقانون الضريبي وأنّه ليس مكلفا بسيطا أي غير مدقق في القانون الضريبي بل بالعكس هو يبحث عن الثغرات القانونية ويستعملها من أجل عدم دفع الضرائب والقانون لا يعاقبه.

- أما الغش الضريبي فهو غير مشروع ويعاقب عليه القانون حيث يسعى المكلف بالضريبة إلى إخفاء جزئي أو كلّ الداخل الحقيقي، هذا النوع من الغش الضريبي يقوم به أي مكلف ضريبي لا يشترط فيه الدراية بالتشريعات الضريبية.

¹ يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت 1984 ، ص 102 .

ثالثا : أسباب التهرب الضريبي

- هناك أسباب متعددة تقف وراء ظاهرة التهرب الضريبي ومن أهم هذه الأسباب¹ :
- **العوامل الأخلاقية:** من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ضعف المستوى الأخلاقي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة، فالملاحظ في كثير من الدول أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي ما زال ضعيفا للغاية، لدرجة أن الاعتقاد السائد لدى كثير من الأفراد أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة.
 - وبالتالي يلاحظ أن هناك قلة من الأفراد هي التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراما منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء العامة للدولة.
 - ومن الخطورة يمكن أن يتناسى بعض الأفراد أن تهربهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم إنما يؤدي الأمانه الذين يؤدون ما عليهم من ضرائب فضلا عن أنه قد يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على هؤلاء الأمانه تعويضا للحصيلة الضريبية التي تم التهرب منها.
 - لذلك يلاحظ أنه كلما زاد الوعي والنضج الأخلاقي لدى الأفراد أصبح مقبولا لديهم، بل محببا إلى نفوسهم دفع الضرائب طوعية واختيارا وذلك من شأنه المحافظة على كيان دولتهم والعمل على دوام نهضتها.
 - **العوامل السياسية:** فعندما يشعر الأفراد بنقل وطأة الضرائب المفروضة عليهم وعدم عدالتها، فإن ذلك يكون مدعاة للتهرب الضريبي ويظهر ذلك بوضوح في حالة عدم استشعار الأفراد للمردود الاقتصادي والاجتماعي للضرائب المدفوعة، فمن المسلم به في المالية المعاصرة إن الضرائب تستخدم كأداة إعادة توزيع الدخل القومي، فإن استشعر الأفراد هذا الهدف في حياتهم الواقعية ورؤوا أن الدولة تقوم بالفعل بإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، فضلا عن قيامها بالخدمات الاجتماعية اللازمة لهم، قام المسؤولون بدفع الضرائب المقررة عليهم والعكس صحيح، بمعنى أنه إذا افتقد الأفراد قيام الدولة بدورها الفعلي في إعادة توزيع الدخل بين الأفراد وتوفير الخدمات الاجتماعية اللازمة لهم، فإن ذلك يكون مدعاة لتهربهم الضريبي.
 - ومما يتصل بالناحية السياسية أيضا أن الطبقات ذات النفوذ السياسي عادة ما تستفيد من نفوذها في التهرب الضريبي ويشيع ذلك بكثرة في الدول المتخلفة، أما في الدول المتقدمة فإن ذلك يقل بصورة كبيرة.
 - كذلك فإن انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية .

¹ يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 103 .

- **العوامل الاقتصادية:** إن الاعتبارات الاقتصادية ليس غير ظاهرة التهرب الضريبي بل أنّها تعد أحد أسبابها الرئيسية.
- فمن ناحية: فإن الوضع الاقتصادي الخاص للممول أمام الضريبة سيساعد على تحديد موقفه من التهرب الضريبي.
- ومن ناحية أخرى: فإن الظروف الاقتصادية في مجملها قد تساعد هي الأخرى في حدوث التهرب الضريبي.
- فمن ناحية الممول فإن وضعه الاقتصادي أمام الضريبة عادة ما يكون عاملا محددًا للتهرب الضريبي، والممول عادة ما تستطيع أن يحدد: هل استفاد بالفعل من جراء دفع الضريبة، فإنّه لا بد وأن يبادر دائما إلى سداد الضرائب المقررة عليه وبالعكس إن افتقد الممول كلّ أثر اقتصادي إيجابي لدفع الضريبة، فإن ذلك يكون مدعاة للتهرب الضريبي.
- أما من ناحية العوامل الاقتصادية فالملاحظ أنّها تلعب هي الأخرى دورا في التهرب الضريبي، فإن كانت الأوضاع الاقتصادية تساعد على راجعية الضريبة فإنّها تستعمل على منع التهرب الضريبي. وذلك لأن الممول لن يتحمل بعينها وإنما يستطيع أن ينقله للآخرين وبالتالي لن يكون له مصلحة في التهرب الضريبي، أيضا في فترات الازدهار الاقتصادي وحيثما يكون بإمكان التجارة رفض نقل العبء الضريبي للمستهلكين فإنّه لن يكون هناك ميل لديهم للتهرب الضريبي.
- وبالعكس ففي حالة الأزمات الاقتصادية تزداد حالات التهرب الضريبي حيث نقل موارد الأفراد، كذلك يؤدي إلى التهرب الضريبي.
- زيادة أسعار الضرائب عن الحدود المعقولة لا سيما إن زادت بصورة مبالغ فيها .
- **العوامل الفنية:** تعتبر العوامل الفنية أحد الأسباب الجوهرية للتهرب الضريبي، ويقصد بالعوامل الفنية هنا تعقد النظام الضريبي، أي استقامة بعدم البساطة والوضوح.
- فلو كان النظام الضريبي معقدا وملئ بالتعقيدات القانونية فإن ذلك سيساعد الممول على التهرب الضريبي مستفيدا بذلك من الثغرات القانونية الموجودة ودون أن يكون مخالفا للقانون.
- كذلك فإن كثرة التعديلات الضريبية تؤدي إلى اضطرابات شديدة في التطبيق، وقد تضل هذه التعديلات إلى حد أنّه لا يستطيع أن يلاحقها أو يلم بها العاملون في المجال الضريبي وكذلك الممولون وكلها عوامل تساعد على التهرب الضريبي.

إن تعقد النظام الضريبي كذلك فإن إدخال وسائل معقدة في تقييم الأوعية الضريبية يزيد من إمكانيات التهرب الضريبي لذلك عندما كانت تقوم المادة الخاضعة للضريبة عن طريق المظاهر الخارجية لم تكن حالات التهرب الضريبي بالكثرة التي نراها هذه الأيام .

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الجبائي

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة لقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية جلع القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة : " the auditor is a watch-dog not a bloodhound" إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين " ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.

أولاً: الأهداف التقليدية¹: هي نوعان رئيسية وفرعية .

- أ- أهداف رئيسية:
 - التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها.
 - إبداء رأي فني محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.
- ب- أهداف فرعية (ثانوية) :
 - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
 - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش.
 - اعتماد الإدارة عليها في تقرر ورسم السياسات الإدارية ولاتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
 - طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
 - معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
 - تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانياً : الأهداف الحديثة أو المتطورة :بانفصال الإدارة عن الملكية والاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى²:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 13 .

² خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان 2000 ، ص 11

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

الفرع الرابع : أنواع التدقيق الجبائي

لا زال بعض الكتاب يقسم التدقيق من حيث نطاق العمل إلى تدقيق كلي وتدقيق جزئي أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى تدقيق حكومي وتدقيق خارجي وتدقيق داخلي أو من حيث زمن إجراء التدقيق إلى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي أو من حيث الالتزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق غير إلزامي ولكن التقسيم الحديث للتدقيق يشمل الأنواع التالية¹:

1. تدقيق الرقابة تدقيق الالتزام وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة . تقارير الرقابة عادة تعنون إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات و الإجراءات

2. تدقيق النشاط يشمل الحصول وتقييم القرائن والأدلة حول الكفاءة والفاعلية لنشاط المؤسسة (الشركة) والخاص بعملية معينة . وفي بعض الأحيان يسمون هذا النوع من التدقيق تدقيق الانجازات أو تدقيق الإدارة ويشمل هذا النوع من التدقيق ربما جميع الأنشطة وعلى سبيل المثال كل فرع أو خطة الإنتاج أو جزء (قسم) من النشاط ، وعلى سبيل المثال : قسم المبيعات ، أو المشتريات ، أو المخازن ، أو قسم التسويق ، أو قسم الحاسوب .

وقد يعرف مجمع المحاسبين الداخليون (IIA) Institute of Internal Auditors التدقيق النشاط بأنه "إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج و إعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات" .

¹ هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 23

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق الجبائي

يتم التطرق في هذا المطلب إلى الإجراءات التالية : قبول التوكيل ، الشروع في العمل ، الحصول على معرفة عامة حول الشركة.

الفرع الأول : قبول التوكيل

يولي المدقق الجبائي اهتماما كبيرا بتدقيق الوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا مرده الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية¹ :
أولاً: يتأكد مدقق الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها، لا سيما في القانون التجاري والقانون 10 - 01 المنظم للمهنة.

ثانياً: يطالب المدقق القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة، وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

ثالثاً: وفي حالة استشعار بتبديل مدقق الحسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً .

رابعاً: وفي حالة ما إذا خلف عضواً آخر للمنظمة، عليه بالاستعلام لدى الشركة بأسباب ذهاب سلفه.
خامساً : وفي حالة ما إذا يخلف مدقق الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله.

سادساً: يجب على مدقق الحسابات، أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.

سابعاً: كما يجب عليه أيضاً، أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته، بكل حرية لا سيما إزاء مسيري الشركة.

¹ مقرر رقم 94 / SPM / 103 ، مؤرخ في 02 فيفري 1994 ، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمراجع الحسابات ، التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في اطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة .

الفرع الثاني: الشروع في العمل

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل يتم الشروع في العمل وذلك من خلال¹:

أولاً: يجب على مدقق الحسابات، أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة. أما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي، يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للشركة كتابياً.

ثانياً: في كل أشكال التعيين، يجب على مدقق الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابياً أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

ثالثاً: يجب على مدقق الحسابات، أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع المنظمة الوطنية بتعيينه. في ظرف 15 يوم التالية لقبول التوكيل.

رابعاً: كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها لا سيما :

1. إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين مراجع في ظرف 15 يوماً التالية عن طريق "رسالة؛

2. نشر تعيين مراجع أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية.

خامساً : قبل البداية في تنفيذ التوكيل، يجب على مدقق الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل مدقق الحسابات، وهذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة؛ المتدخلين؛ طرق العمل المستعملة؛ فترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها؛ الأجال القانونية لإيداع التقارير؛ الأتعاب؛ **سادساً:** عند تنفيذ توكيلهم يجب على مدقق الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

سابعاً: يجب على مراجع الحسابات المغادر، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء.

ثامناً : وفي حالة تعدد مدققي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده .

¹ مقرر رقم 94 / SPM / 103 ، مرجع سابق .

الفرع الثالث: الحصول على معرفة عامة حول الشركة¹.

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها. لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها ، لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج. ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها. ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعاييره المقارنة ما بين مؤسساته .

أولا الأشغال الأولية:

خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا. مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ثانيا : الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة :

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها .

ثالثا : انطلاق الأشغال :

يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر .

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص ص 39- 41

المطلب الثالث : واقع التدقيق الجبائي في الجزائر

باعتبار أن المؤسسة كيان اقتصادي وإطار قانوني، فهي تتمتع بالصفة القانونية والتي تتجم عنها مجموعة من الحقوق والالتزامات، ومن بين هذه الالتزامات التصريح بالأرباح التي حققتها المؤسسة خلال القيام بنشاطها، قصد اقتطاع مبلغ الضريبة الواجب دفعه لخزينة الدولة.

ولضمان التحصيل المناسب لهذه الضرائب أوجب المشرع على المؤسسات بعض الالتزامات اتجاه الإدارة الضرائب الهدف منها هو تحقيق الفعالية الجبائية أنه وبمجرد الإخلال بهذه الالتزامات أو احدها والتي تكون قيد التدقيق والمتابعة تتعرض المؤسسة للعقوبات المنصوص عليها جبائيا.

وعليه قسمنا المطلب إلى فرعين:

. التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

. التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية

الفرع الأول : التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم

يتم التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم التالية :

أولا : التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات IBS

يمر التدقيق عبر مرحلتين هما تدقيق الوعاء وتدقيق التصفية والتسديد.

أ-تدقيق الوعاء¹:طبقا لما تنص عليه المادة (140) من قانون الضرائب المباشرة فإن القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها.

النتيجة الجبائية هي قاعدة تحديد النتيجة الصافية بعد القيام بتعديلات كالأتي:

$$\text{التخفيضات} - \text{الإدماجات} + \text{النتيجة المحاسبية} = \text{النتيجة الجبائية}$$

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتورا ، علوم تجارية جامعة بسكرة سنة 2014/2015 ، ص

قاعدة تحديد النتيجة المحاسبية : لتدقيق هذه النتيجة فإنه على المدقق القيام بعمليات بحث وتحقيق في النواتج والأعباء.

1- تدقيق النواتج : ويتضمن تدقيق رقم الأعمال وتدقيق النواتج الأخرى .

2 - تدقيق الأعباء : على المدقق التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء .

ب- مراجعة التصفية والتسديد¹ : وفي هذا الصدد فإنه على المدقق أن يتأكد من النقاط أدناه:

1 - صحة المعدل المطبق: يجب على المدقق التأكد أن المعدلات المطبقة في الجزائر كالاتي:

- 19 % بالنسبة لأنشطة انتاج السلع .
- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات ،باستثناء وكالات الأسفار .
- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى .

كذلك يجب على المدقق التأكد من أن الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت ، أنهم قدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة ، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه .

2- الانضباط في التصريح والتسديد: يتأكد المدقق من أن التصريح قد تم إيداعه قبل 02 أفريل من كل سنة مهما كانت النتيجة ربحا أو خسارة كما أنه على المدقق أن يتأكد من تسديد الدفعات ورصيد التصفية، حيث أن هناك ثلاث دفعات مع رصيد تصفية وتدفع في التواريخ الآتية :

• الدفعة الأولى من 15 فيفري إلى 15 مارس.

• الدفعة الثانية من 15 ماي إلى 15 جوان.

• الدفعة الثالثة من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر.

• رصيد التصفية قبل 15 فيفري (بعد إيداع التصريح السنوي) .

ويجب أن يتأكد المدقق أيضا من أن قاعدة احتساب الدفعات مطابقة لما ورد في المادة (356) من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أن قاعدة احتساب هذه الدفعات هي ربح الدورة الأخيرة المقفلة التي تمثل خمس، 5/1 الضريبة المستحقة للسنة الماضية. أما الشركات الحديثة الإنشاء فالدفعة مساوية ل 30% من قاعدة مقدرة ب 5% من رأس مالها الاجتماعي للمؤسسة .

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .

ثانيا : التدقيق الجبائي للرسوم على النشاط المهني (TAP) والقيمة المضافة (TVA)

1- التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني:

يتم فيها تدقيق التصفية والتسديد بعد تدقيق الوعاء .

أ- **تدقيق الوعاء** : يجب على المدقق أن يتأكد من قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني مكونة من المبلغ الإجمالي للمداخل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تدقيقه للتخفيضات والعناصر الواجب عدم ضمها إلى الوعاء وتتمثل في التخفيضات التالية¹:

- تخفيض بنسبة 30% ويطبق (-) مبالغ عمليات البيع بالجملة. - مبالغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد التي يتضمن مبلغ بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.)
- تخفيض بنسبة 50% على (-) مبالغ عمليات البيع بالتجزئة بالجمع التي تشمل المواد التي سعر بيعها بالتجزئة يحتوي على 50% حقوق غير مباشرة. الخاصة بالأدوية تبعا للشرطين:
- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي رقم 31/96.
- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة محصور بين 10% و 30% .

مبلغ العمليات المحققة من طرف الشركات التي تنتمي إلى المجموعة على المدقق أن يتأكد من العناصر التي لا تدخل ضمن الوعاء .

ب- تدقيق التصفية والتسديد²:

- على المدقق التأكد من أن رصيد الحساب الخاص بالرسم على النشاط المهني يساوي مبلغ المادة الخاضعة مطبق عليها الرسم المنصوص عليه في القانون (2%) .
- على المدقق في كل مرة التأكد من أن المؤسسة تقدم كل سنة إلى جانب التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الإجمالي والإيرادات المهنية.
- إضافة إلى ذلك التأكد من عمليات البيع المنجزة حسب شروط البيع بالتجزئة مرفوقة عند التصريح بجدول يتضمن مجموعة المعلومات عن كل زيون.
- يجب على المدقق التأكد من التصريحات الشهرية (G02, G08, G11, G50, الملحق د ، الكشف 104) والمحاسبية.

وبالنسبة لحالة المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى ، يتم دفع الرسم المهني شهريا على

¹ المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .

² المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .

مستوى مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين التابعين لهذه المديرية يتم الدفع بواسطة تصريح موحد بالنسبة لمجموع الوحدات والمؤسسات و الورشات وهذا مهما كان مكان تواجدها.

2- التدقيق الجبائي للدفع الجزائي TV:

أ- **تدقيق الوعاء** : على المدقق التأكد من أن القاعدة الخاضعة للضريبة محسوبة بمجموع الأجر والتعويضات والمنح الدائمة من طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد، والعلاوات بما فيها الامتيازات العينية للدفع الجزائي² وترسل لفائدة ميزانية الجماعات المحلية ومهمة المدقق في تحديد الوعاء الضريبي للدفع الجزائي عليه التأكد من¹:

ب- المادة أو الأساس الخاضع للضريبة يتكون من المبلغ الإجمالي الصافي للأجر والمرتببات والتعويضات والعلاوات، وعليه إقصاء العناصر التالية من المادة الخاضعة:

- الأجر المحصلة من طرف أشخاص يحملون جنسية أجنبية يمارسون عملهم في الجزائر في إطار مساعدة مجانية المنبثقة عن اتفاقيات دولية.

- الأجر والكفاءات الأخرى المدفوعة في إطار برنامج موجه لتشغيل الأسباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

- العمال المعوقون حركيا و عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين لا يتعدى أجرهم أو معاشهم مبلغ 15000 دج شهريا.

- التعويضات ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.

- التعويضات المؤقتة والمنح و الريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل.

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي.

- التعويضات العينية (الإطعام المسكن الممنوح في المناطق الواجب ترقيتها).

- المبالغ المدفوعة لشبه رواتب في إطار قانون 07/81 المتعلق بالتمهين.

ب - **تدقيق التصفية والتسديد**²: على المدقق التأكد من أن رصيد الحساب المخصص للدفع الجزائي يساوي المادة الخاضعة المطبق عليها نسبة الضريبة المنصوص عليها قانونيا إضافة إلى ذلك يتأكد من أن الدفع يكون مرفوقا بجدول لإشعار خاص بالدفع الجزائي مؤرخ وممضي من الشخص القائم بالدفع ويتضمن المعلومات

¹ المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .

² المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .

التالية:

- طبيعة الدفع.
 - الفترة المعينة (المطابقة للأجور المدفوعة والتي يستحق عنها الدفع الجزافي).
 - مبلغ هذه الأجور ومبلغ الدفع الجزافي.
 - يكون الدفع بواسطة تصريح وثيقة G50 .
- فيما يخص طرق الدفع على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد دفعت المبالغ المستحقة خلال 20 يوم الأولى من الشهر باستثناء الدفع كل ثلاثي إذا كان المبلغ الجزافي لا يتعدى 1000 دج .
- 3- **تدقيق الرسم على القيمة المضافة:** على المدقق أن يولي اهتماما لخمس نقاط رئيسية هي الواقعة المنشأة للرسم، الوعاء الضريبي ، المعدلات المطبقة، حقوق التخفيضات والتصريحات الشهرية.
- أ- **الحدث المنشأ للضريبة:** يمكن تعريفه على أنه الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة يختلف الحدث المنشأ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت من الداخل ، عند الاستيراد أو عند التصدير وعلى المدقق دراسة الحالات التالية¹:
- المبيعات والعمليات المماثلة: على المدقق التأكد من الاستحقاق هذا الأخير يكون من التسليم القانوني والمادي لبضاعة .
 - الأشغال العقارية أو (أداء الخدمات): على المدقق التأكد من الاستحقاق الذي هو عبارة عن التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن. (سلفة، دفعات، تسديدات).
 - التسليمات للذات: على المدقق التأكد من أن الواقعة المنشأة للضريبة لم تتحقق بالتسجيل المحاسبي للمشتريات ضمن أصول المؤسسة ولكن بالاستعمال الأول لها .
- ب- **تدقيق وعاء الضريبة²:** المادة الخاضعة للضريبة هي عبارة عن المقابل الذي يتحصل عليه المورد جراء بيعه للسلع أو تأدية خدمات. على المدقق التأكد من أن الوعاء يضم العناصر التالية:
- الثمن الإجمالي لملك أو المبلغ الإجمالي الذي يقابل تأدية الخدمات.
 - كل المصاريف المفوترة للزبون.
 - الحقوق والرسوم مع طرح الطوابع الجبائية والرسم على القيمة المضافة .
- على المدقق التأكد من أن العناصر الآتية لا تدخل في الوعاء:

¹ المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017 .

² المادة 87 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، الجزائر 2011 .

- التخفيضات و الحسومات المتفق عليها و المفوترة.
- مصاريف رسوم أمانة الغلافات .

يجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر من الحالات الآتية:

المبيعات المنجزة ما بين الوحدات والفروع لنفس المؤسسة: على المدقق التأكد من أن المادة الخاضعة للضريبة تتكون من سعر البيع المطبوع من طرف المشتري حتى إن كانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفية منه.

- التسليمات للذات: على المدقق التأكد من أن المادة الضريبية مكونة من سعر البيع بالجملة إذا تعلق الأمر بسلع منقولة، وتكون من سعر الإنجاز إذا كان الأمر متعلقا بعقارات.
- تبادل السلع: على المدقق التأكد من أن القاعدة الضريبية مكونة من قيمة السلع المقدمة مضاف إليها مبلغ الزيادة (la Saulte) أو قيمة السلع الأخرى التي تعد تقدم كزيادة وهذا عند اختلاف قيمة السلعتين موضوع التبادل.

ت - تدقيق المعدلات المطبقة¹:

المعدلات المنصوص عليها في التشريع الجزائري هي:

المعدل المخفض 9 % : يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل حالة خاصة في المجال الاجتماعي والاقتصادي والثقافي.

المعدل العادي 19% : يخص الهبات والسلع غير الخاضعة للمعدل 9% والمذكورة بالتفصيل في المادتين 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

ث - تدقيق حقوق التخفيض (الاسترجاع) :

الرسم على القيمة المضافة تخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج في نهاية الحلقة التي بها المنتوج فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك على المدقق التأكد من توفر الشروط الآتية:

* شروط تتعلق بالشكل: وهي وثائق قانونية إثباتية ومقنعة تتمثل في²:

- الاسم واللقب والمقر الاجتماعي.

¹ المادة 27 من قانون المالية لسنة 2017 .

² المادة 87 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، الجزائر 2011 .

- هوية المنتج أو الموزع أو القائم على تأدية الخدمات.
- الشكل القانوني للشركة وطبيعة النشاط الممارس.
- الرأس مال الاجتماعي بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأسهم.
- العنوان المحدد من طرف نظام القانوني والمرتبطة بطبيعة النشاط.
- تاريخ ورقم التسجيل (الترقيم الجبائي) المنصوص عليه في التشريع حسب طبيعة النشاط.
- الهوية الجبائية المنصوص عليها في المادة 110 من قانون 91/25.
- الختم وإمضاء العون الاقتصادي.
- التصريحات الخاصة بالمؤسسة المنضمة للرسم على القيمة المضافة المتعلقة بعمليات التسليم للذات والتي تكون مرفوقة بالوثائق الإثباتية لتطبيق نظام الخصم.
- الوثائق الجمركية بالنسبة لعمليات الاستيراد.
- * شروط تتعلق بالمضمون:
- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مرتبط مباشرة بعملية الإستغلال.
- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن يكون مكتسبا من طرف المؤسسة .
- العنصر المستفيد من حق التخفيض يجب أن لا يكون مقصا من عمليات التخفيض بنص قانوني.
- لذا على المدقق التأكد من أن الرسم على النشاط المهني الواجب دفعه يتضمن ما يلي¹:
- الممتلكات والخدمات يجب أن تكون ذات استعمال خاص أو ضمن نشاط غير خاضع للرسم.
- الخدمات وقطع الغيار المستعملة في تصليح موجودات غير مستفيدة من حق التخفيض.
- التحقق من أن السيارات السياحية والموجهة لنقل الأشخاص ليست ذات استعمال رئيسي في عملية الاستغلال.
- الغلافات المسترجعة والممنوحة مقابل رسم أمانة.
- ج - تدقيق التصريحات الشهرية للرسم على النشاط المهني²:
- يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة قد وضعت لدى إدارة الضرائب تصريحا في وثيقة G50 لكل شهر، هذه الوثيقة تمنح من طرف لإدارة الضرائب ويجب أن يودع في العشرين يوم الأولى لكل شهر.

¹ المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017 .

² المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، سنة 2015 .

كما انه على المدقق أن يتأكد من أن التصريح يتضمن مجموع الرسم على القيمة المضافة المجمع والقبالة للتخفيض من جهة ورقم الأعمال سواء كان خاضعا للرسم أو معفيا منه، ويتأكد من وجود تصريحات تصحيحية إذا لزم الأمر

ثالثا : تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تتضمن تدقيق الوعاء إضافة إلى التصفية والتسديد:

أ- **تدقيق الوعاء:** على المدقق التأكد من أن وعاء الضريبة يتكون من ما يلي¹:

- الرواتب والأجور، على المدقق التأكد من أن تحديد المادة الخاضعة بدقة من طرف المؤسسة تطبيق التخفيضات والخصومات المنصوص عليها في القانون لاحترام الالتزامات الخاصة بالمستخدمين من طرف المؤسسة.
- المبالغ الملحقة إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود.
- لامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن وتدفئة، إنارة والمرتبطة بالأجر سواء كانت مجانية أو تمنح بأقل من قيمتها الحقيقية .

- كما على المدقق أن يتحقق من عدم ضم العناصر الآتية إلى الوعاء:

- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.
- تعويضات المناطق الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي (الأمومة) .
- الامتيازات الخاصة بالتغذية والسكن والممنوحة لعمال وموظفين يعملون في مناطق طور التنمية.
- التعويضات الممنوحة إجبارية بناء على قرار العدالة.

ب- **تدقيق التصفية والتسديد:** على المدقق التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، إلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي الجزافية والتي يجب أن يتأكد المدقق من أنه قد تم احتسابها على أساس المعدل الجزافي بالإضافة إلى ما سبق فإنه من الضروري تدقيق التصريحات المقدمة في الوثيقة (G50).

* تدقيق الاقتطاعات الأخرى من المصدر: ويتعلق الأمر بنوعين من الاقتطاعات:

1 - **المداديل المدفوعة إلى المستفيدين المقيمين¹:** على المدقق التأكد من المداديل على الأموال المنقولة

المقدمة من طرف الشركة وغير المعفية من الضرائب بنص تشريعي قد تم عليها اقتطاع من المصدر

¹ المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015

بنسبة 20%

كما أن عليه مراقبة المبالغ المدفوعة إلى أشخاص يمارسون وظائف أخرى غير وظيفتهم الرئيسية كإجراء،
كنشاطات الحراسة والمساعدة ذات الطابع المؤقت لحساب المؤسسة قد طبقت عليها إقتطاع من المصدر بنسبة
15% قبل تطبيق التخفيضات

كذلك عليه التأكد من دفع شهري لاقتطاعات المداخيل من خلال التصريح في وثيقة (G50) وهذا قبل 20 يوما
من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الاقتطاع.

بعد التأكد من التصريحات عليه التحقق أيضا من أن المدينين للمبالغ التي تم عليها الاقتطاع قد قدموا شهادات
اقتطاع إلى المستفيدين من هذه المبالغ تتضمن:

• هوية وعنوان المستفيد.

• المبلغ المدفوع .

• مبلغ الاقتطاع من المصدر.

• تاريخ الاقتطاع من المصدر.

2 . المداخيل المدفوعة إلى مستفيدين غير مقيمين :على المدقق في هذه الحالة أن يكون حريصا فيما
يخص هذا النوع من الاقتطاعات ويأخذ بعين الاعتبار وجود اتفاقيات دولية مع بلدان الأشخاص المقيمين
إضافة إلى ذلك عليه أن يتحقق من أن المؤسسة قامت ب 2:

• حساب الاقتطاع من المصدر بتطبيق المعدلات المنصوص عليه على المبلغ الخام (الذين لهم مقر
جبائي خارج الجزائر 24% أما المقيمين 20%).

• تطبيق تخفيض قدره 60% على المبلغ المدفوع مقابل الإيجار المنصوص عليه في عقد الإيجار الدولي
بالنسبة للأشخاص غير المقيمين بالجزائر.

• تسليم إلى المعنيين بالأمر وصلا يقطع من دفتر بقائمة مرقمة تقدمه الإدارة الجبائية.

• كل دفع يكون مصحوبا بجدول إشعار مؤرخ وموقع من قبل الشخص الذي قام بالدفع مع ذكر

المعلومات المنصوص عليها في المادة (110) من قانون الضرائب المباشرة.

بجانب طلب تحويل للأموال لفائدة المؤسسة الأجنبية، يجب على المؤسسة المصرفية أن تتأكد من أن المدين قد
تتوفر فيه وبصفة سليمة الالتزامات الجبائية الواقعة على عاتقه ويتعين على هذا الأخير أن يقدم شهادة تسلمه
إياه الإدارة الجبائية ثبت الاقتطاع والدفع .

1 المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015 .

2 المادة 175 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015 .

الفرع الثاني : التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية

يتم التدقيق لمجموعة من الوثائق المحاسبية التي من بينها حسابات رأس المال والأصول الثابتة ، حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير، الحسابات المالية وحسابات الأعباء و الإيرادات .

أولاً : التدقيق في حسابات رأس المال والأصول الثابتة

1 - تدقيق حسابات الأموال الخاصة : هي مجموعة من وسائل التمويل التي وضعت من قبل الملاك أو المؤسسين تحت تصرف المؤسسة بشكل دائم.

عمليات التدقيق الجبائي الممكنة هي¹:

- التحقق من عدم وجود تلاعب في قيمة الأسهم والتي يمكن أن ينجر عنها عقوبات جبائية .
- التأكد من تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر وأن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الإعتبار .
- التأكد من تسديد ضريبة على التوزيع في حالة اهتلاك رأس المال من خلال الاقتطاع من الأرباح أو الاحتياطات.

- كما يعمل المدقق على التأكد في حالة التنازل عن التثبيتات التي تم اقتناؤها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضعة للضريبة أو ناقص القيمة² .

- التأكد في حالة الاكتتاب في الرأسمال المبدئي لشركة أخرى أو في حالة زيادة رأسمال الشركة من خلال الاقتطاع من الأرباح غير الموزعة أن المؤسسة تستفيد من الامتيازات المحتملة والمنصوص عليها في قانون تشجيع الاستثمارات³.

- يجب التأكد من أن علاوات الإصدار عولجت جبائياً بالشكل الصحيح كحصاص، بحيث يكون المقدار الذي تم به تسجيلها في الميزانية هو نفس المقدار الذي يتم به ضمها إلى رأس المال والمقدار الذي ترد به.
- كما يقوم المدقق بالتحقق من القيمة الزائدة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات التي التزمت المؤسسة بإعادة استثمارها

- يتحقق المدقق من مصدر الإعانات وطبيعتها لان هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة؛

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015 .

² المادة 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015 .

³ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، سنة 2015 .

- التأكد من تطبيق قواعد إعادة إدماج المؤونات في الأرباح الخاضعة للضريبة اعتمادا على طبيعة الإعانات.
- التدقيق في الإستثمارات التي تم الحصول عليها بإستعمال تلك الإعانات وأن اهتلاكاتها مصوبة ،مسجلة وصحيحة.
- كما يجب التحقق من عمليات إعادة التقييم .
- يتحقق المدقق كذلك من إدماج فرق إعادة التقييم في النتيجة الجبائية.
- فحص مختلف العمليات المسجلة بين الوحدات للأرصدة المدينة والدائنة وكذا القيام بإعداد مذكرات تسوية للحسابات.
- التحقق من وجود اتفاقيات بين الجزائر والدول التي توجد بها فروع للشركة ومراقبة تطبيق هذه الاتفاقيات.
- يقوم المدقق بمقارنة النتيجة الجبائية للمؤسسة مع النتيجة التي يمكن أن تحددها إدارة الضرائب .
- يتم التأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع القسائم¹.
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافآت الموزعة عشر (10/1) الربح القابل للتوزيع².
- يجب على المدقق أن يتأكد من توفر شروط الشكل والمضمون الخاصة بتخفيض المؤونات المكونة من خصوم الميزانية.
- يتم التحقق من التكوين والتسجيل المحاسبي للمؤونات الأعباء والتكاليف المحتملة³؛
- التأكد من أن المؤونات غير القابلة للتخفيض قد تم إدماجها في الربح الخاضع للضريبة؛
- يجب التحقق من استناد مؤونات الخسائر والتكاليف على وثائق إثبات، وانه في الفترة التي كونت فيها الضريبة قد توفرت عناصر الأدلة الخاصة بالخطر المتوقع؛

2- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

- تعتبر التثبيتات في المعايير الدولية إستعمال لموارد مالية في الحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة(أكثر من سنة)في نشاط المؤسسة، عند دخوله يسجل في ميزانية المؤسسة كأصل من أصولها، ويدخل ضمن تكاليفها شيئاً فشيئاً كلما تم إستهلاكه¹.

¹ المادة 722 من القانون التجاري الجزائري ، 2007 .
² المادة 728 من القانون التجاري الجزائري ، 2007 .
³ المادة 718 من القانون التجاري الجزائري ، 2007 .

وقد تكون التثبيات أصول غير ملموسة (معنوية)، ولكنها ذات قيمة ثابتة، وتدر منافع مستقبلية، تكون ملموسة كالعتاد، الأراضي... وغيرها، وقد تكون مالية، وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي IAS23, IAS40, IAS38, IAS36, IAS17, IAS16 .

ولتدقيق حسابات الأصول الثابتة يعمل المدقق على التأكد مما يلي:

- إن مدة استعمال هذه التثبيات تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة .
 - إن تسجيلها المحاسبي كان بتكلفة الاقتناء أو بتكلفة الإنتاج إذا تم إنجازها في المؤسسة .
- في حالة إنشاء هذه التثبيات داخليا يتم التأكد من أنها سجلت على أساس جمع تكاليف الحياة بما في ذلك النفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزاً للاستعمال.
- التأكد من أن التثبيات الملموسة تم اقتنائها للاستخدام وليس لغرض البيع، وذات عمر إنتاجي طويل نسبياً، وذات وجود مادي ملموس.
 - التأكد من توفر العامل المولد للتسجيل المحاسبي للأصول يتمثل في الشرطين التاليين² :
 - أ - أن تحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية عند استخدامها.
 - ب- أن يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها.
- التأكد من توفر شرط اعتبار الأصول كتثبيات ملموسة هو الغرض من اقتنائها أو إنتاجها ومدة الاستعمال المتوقعة.
- يجب على المدقق التأكد من حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع عند اكتساب التثبيات باستثناء التجهيزات المحرومة من حق الحسم.
- التأكد من أن التثبيات المقتناة تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة، وأن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه، باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية، وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة³ .

أما بالنسبة لحساب اهتلاك القيم الثابتة فيتم تدقيقها كما يلي: نعلم أن التثبيات تتدهور قيمها نتيجة أسباب عدة منها الاستعمال، الظروف الطبيعية، أو التقدم التكنولوجي وغيرها، فتؤدي هذه العوامل إلى تخفيض قيمتها

¹ بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، ج 1 ، دار هومة ، الجزائر 2010 ، ص 62 .

² بن ربيع حنيفة ، مرجع سابق ، ص 263 .

³ المادة 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، الجزائر 2007 .

الأصلية فنقول عندها أن هذه التثبيات قابلة للإهلاك . حيث توزع فيها الممتلكات، التجهيزات والمعدات القابلة للإهلاك على العمر الإنتاجي لها على أساس منتظم، وينبغي أن تعكس طريقة الإهلاك النمط الذي تستنفذ فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل كما يجب الاعتراف بالإهلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة¹. ولتدقيق هذا الحساب يتم التأكد مما يلي:

- الاستخدام المتوقع للأصل يحدد بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات .
- انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها .
- التأكد من أن المؤسسات التي اختارت الإهلاك المالي التنازلي أو التصاعدي، أن تكون خاضعة لنظام الربح الحقيقي وأن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات . كما يجب الإلقاء كتابيا بهذا الاختيار أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة².
- التأكد من قيام المؤسسة بالتعديلات اللازمة عند بيع استثمار لم يتم إهلاك الرسم على القيمة المضافة الخاص به؛ يجب التحقق من أن المؤسسة احترمت معايير التمييز بين عقود الإيجار، فعقد الإيجار التشغيلي يعتبر تقديم خدمة من المؤجر للمستأجر، بينما الإيجار التمويلي فهو تنازل عن تثبيات بواسطة قرض من المؤجر للمستأجر.

ثانيا : تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير³

1- تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية:

أعطت المعايير المحاسبية الدولية اهتماما كبيرا بالمخزونات ، حيث تناول المعيار الدولي IAS 02 المخزونات بنوع من التوسع، وتم تعريفها كما يلي: " هي أصول متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع . ولتدقيق المخزونات يقوم المدقق الجبائي بالتحقق مما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقة

- يجب التحقق من أن هذه المشتريات ضرورية لنشاط استغلال المؤسسة.
- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات .
- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات .

¹ شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 2 ، الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر ، 2007 ، ص 100 .
² المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر 2015 .
³ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 179 .

- التأكد من التطابق بين المبالغ المشككة للحسابات الدائنة للموردين، وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.
- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية و الترمينات الأخرى قد تم ترمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمان الاكتساب.

$$\text{ثمان الإكتساب} = \text{ثمان الشراء} + \text{المصاريف الملحقة بالشراء}$$

- كما يجب التأكد من أن سعر الإكتساب لا يضم:
 - مبلغ الرسوم المسترجعة .
 - كل الحسومات والخصومات المكتسبة.
- يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتوجات المخزنة في نهاية الدورة وأن هذا الجرد يسمح بإجراء إحصاء مادي حقيقي وفعال .
- يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكاً لها قد أخذت بعين الاعتبار، كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة ولكنها لا تملكها، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الإحتفاظ بالملكية.
- يجب التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولاً صادر آخرأ LIFO في تقييم المخزونات، فقد ألزم النظام المالي المؤسسات بتطبيق إما أسلوب طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP2.
- 2- تدقيق حسابات الغير:** تضم حسابات الغير حسابات الموردين، وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، وحسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدماً. ولتدقيق حسابات الغير يعمل المدقق الجبائي على ما يلي¹:
- يجب أن يكون يقضاً عند تدقيق حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية.
- يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة؛

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 180 .

- في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأذن، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري.
- التأكد من أن التثبيات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.
- أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجنب توفر ما يلي :

- وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية .
- التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة وما هو متفق عليه في العقد أو الفاتورة الشكلية .
- مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين .
- يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

ثالثا : تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء والإيرادات ¹

1 - تدقيق حسابات المالية:

- يقوم المدقق بالتأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق.
 - إجراء مقارنات بين حساب (ح512 / البنك) وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك .
 - يجب التحقق من أن رصيد حساب (ح / 53 الصندوق) مدينا بمبالغ عمليات البيع نقدا .
 - يجب الإطلاع على الوثائق المبررة للتسجيلات الدائنة في حساب الصندوق والتأكد من أنه لا يوجد تسجيل مزدوج لنفس الوثيقة، كما يجب التأكد من أن المصاريف الشخصية للمستغل أو الشركاء لا تقتطع من الصندوق
 - يجب إجراء مقارنة بين الفواتير المسددة عن طريق البنك و الكشوفات البنكية .
 - يجب على المدقق إجراء فحص للكشوفات البنكية ومعرفة مصادر الأموال الداخلة والتأكد من أنه تم أخذها بعين الاعتبار عند ملئ التصريحات الجبائية .
 - التأكد من التناسب بين تواريخ قبض الأموال وتاريخ التصريح بها جبائياً خاصة إذا كان الحدث المنشئ للضريبة هو القبض الكلي أو الجزئي .
 - التأكد من ترصيد حساب (ح / 581 التحويلات الداخلية) في نهاية الدورة باعتباره حساب عبور.
- 2-التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء : تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، وتكون من خلال النظام

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 182 .

المحاسبي المالي حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، وذلك حسب طبيعة احتياجات المؤسسة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ينبغي عليها إعداد جداول ملحقة تبين فيه الأعباء حسب طبيعتها.

حيث يقوم المدقق التأكد من العمليات التالية:

- يجب التأكد من أن المبالغ الموجودة في الحسابين (ح / 600 مشتريات البضائع المباعة) و(ح / 601 المواد الأولية) مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين (ح / 30 وح / 31 حسابي البضاعة و المواد الأولية) على التوالي.

- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G50 .

- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل .

- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين .

- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.

- يجب التأكد من أن الرواتب التي يستفيد منها المسيرون مبررة وطبيعية .

- يجب التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتسوية والتعديل في الضرائب والرسوم .

- يجب التأكد من تطبيق المعدلات الحقيقية حسب نوع الضريبة أو الرسم .

- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في الحساب (ح / 64 ضرائب ورسوم) بل تم تسجيله في حساب (ح / 695 ضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية)¹

- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة؛

- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول إهلاك القروض والعقود الخاصة بها.

- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الإهلاك ، المعدل، مدة الإهلاك ، قيمة إكتساب الإستثمار، والمعامل المطبق في حالة الإهلاك غير الخطي .

- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه .

¹ شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص 70 .

- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات .
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين، والانتباه إلى مصاريف المستخدمين بحيث تكون قابلة للخصم إذا توفرت فيها الشروط التالية :

* أن يتعلق بعبء فعلي وليس وهمي .

* أن يكون غير مبالغ فيها بالمقارنة مع نوع العمل .

* أن ينشأ عنها اشتراكات اجتماعية.

- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد، وهي تخص الرسم على النشاط المهني TF، TAP، الرسم العقاري، DT حقوق الطابع، غير أنه إذا منحت فيها بعد تخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة .
- التحقق من عدم إدراج الأعباء الغير قابلة للخصم أو التي تم تحديد سقفها لها .

3 - التدقيق الجبائي لحسابات الإيرادات¹: لتدقيق حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بالعمليات التالية:

- يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا .
- يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية و الجبائية.
- يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص .

TVA

- يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة .
- يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداء أ لخدمات مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع ل TVA
- يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية .
- يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة .

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 185 .

المبحث الثاني : التزامات المؤسسة الاقتصادية

شغلت المؤسسات الاقتصادية حيزا واسعا في كتابات وأعمال الاقتصاديين بمختلف اتجاهاتهم الإيديولوجية باعتبارها النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع ، وما المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلا مثال . كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة الاقتصادية تعبر عن علاقات اجتماعية ، حيث أن العملية الإنتاجية تتضمن بشكل عام مجموعة من العناصر البشرية والمادية ومهما تنوعت المؤسسات فهي في مجملها تتفق في العديد من النقاط سواء كانت مؤسسات عمومية أو خاصة ، كما أنها تتمتع بعدة خصائص وأهداف متشابهة ، ولهذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المؤسسة وخصائصها بالإضافة إلى الالتزامات القانونية التي تلتزم بها المؤسسة والتصريحات الواجب تقديمها .

المطلب الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية

تعد المؤسسة الأداة الرئيسية في التنمية الاقتصادية، ونظرا لتعدد أوجه النشاط الاقتصادي فقد تعددت مفاهيم المؤسسة وخصائصها باختلاف هذه النشاطات وتعددت معها الأهداف المرجو تحقيقها من طرف المؤسسة .

الفرع الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية

من الصعب أن نحيط بتعريف وحيد لكلمة المؤسسة كونها كيان من طبيعة معقدة حيث أن هذه الكلمة في الواقع هي ترجمة للكلمة الفرنسية " Enterprise " ومن أهم مفاهيم المؤسسة نذكر ما يلي:

" المؤسسة هي عبارة عن منشأة تلعب دورا أساسيا في النشاط الاقتصادي، وذلك حسب طبيعة مهامها من حيث تصنيع منتج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع " ¹ .

"تعرف المؤسسة على أنها مجموعة وسائل بشرية ، مادية ومالية تستخدم مع بعضها من أجل تحقيق الغرض أو المهمة التي أنشئت من أجلها " ² .

" ويعرف المشرع الجزائري المؤسسة على أنها "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي، بتقديم حصة من مال أو عمل على أن يقتسموا ما قد ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة" ³ . ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن إعطاء مفهوم شامل للمؤسسة على أنها كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في

¹ عمر الصخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1993 ، ص 24 .
² محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1994 ، ص 2
³ المادة 416 ، من القانون المدني الجزائري المعدل 2002 ، ص 99 .

إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج سلع وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي توجد فيهما، وتبعا لحجم ونوع نشاطها.

من التعاريف السابقة يمكن حصر خصائص المؤسسة الاقتصادية فيما يلي¹:

- 1- المؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها حقوقا وصلاحيات، وما عليها من واجبات ومسؤوليات.
- 2- القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- 3- القدرة على البقاء وتكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
- 4- التحديد الواضح للأهداف والسياسات والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهداف معينة تسعى لتحقيقها، سواء كانت أهداف كمية أو نوعية بالنسبة للإنتاج، وتحقيق رقم أعمال معين.
- 5- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات أو عن طريق الإيرادات الكمية، أو عن طريق القروض، أو عن طريق الجمع بين كل هذه العناصر، أو جزء منها وذلك حسب الظروف.
- 6- التكيف مع البيئة التي وجدت فيها، فالمؤسسة ليست منعزلة، فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف، أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة ولا تحقق أهدافها.
- 7- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني فهي مصدر رزق للكثير من الأفراد.
- 8- يجب أن يشتمل إصلاح المؤسسة بالضرورة على فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف ميرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها .

¹ عمر الصخري ، مرجع سابق ، ص ص ، 25 ، 26 .

الفرع الثاني : أهداف المؤسسة الاقتصادية ووظائفها

في هذا الفرع سنتعرض إلى أهم أهداف المؤسسة الاقتصادية وكذلك الوظائف المتعلقة بها .

أولاً : أهداف المؤسسة الاقتصادية : يسعى منشؤ المؤسسة الاقتصادية العمومية منها والخاصة، إلى تحقيق عدة أهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها، ولهذا فإن أهداف المؤسسة تتداخل وتتشابك فيما بينها ونستطيع تلخيصها في الأهداف الأساسية التالية¹ :

* **أهداف اقتصادية:** ومن ضمن هذه الأهداف نذكر منها:

1 - **تحقيق الربح:** إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى في نفس الفرع أو القطاع الاقتصادي.

2- **تحقيق متطلبات المجتمع:** إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها، وعند القيام بعملية البيع فهي تعطي طلبات المجتمع المنتمية إليه، سواء على المستوى المحلي أو الوطني أو الجهوي أو الدولي.

3- **عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والتدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج، وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى عدم الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية لأصحابها من جهة و المجتمع من جهة أخرى.

* **أهداف اجتماعية:** وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1- **ضمان المستوى المقبول من الأجور:** يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم فيها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا، حيث أن العمال يعتبرون العنصر الحيوي في المؤسسة.

2 - **تحسين مستوى معيشة العمال:** إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغباتهم المتزايدة باستمرار بظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى التطور الحضاري

¹ عبد الرزاق بن الحبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2000 ، ص 144 .

لهم، أو لتغيير أذواقهم وتحسينها، وهذا ما يدعوا إلى عقلنة وتحسين الاستهلاك الذي يكون بتنوع وتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مالية ومادية أكثر فأكثر للعامل من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى .

3 - إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عادة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منتجات جديدة أو بواسطة التأثير في أدواتهم عن طريق الاستثمار والدعاية سواء لمنتجات قديمة أو جديدة، وهذا ما يجعل المجتمع يكسب عادات استهلاكية قد تكون في غير صالحه، إلا أنها غالبا ما تكون في صالح المؤسسة.

4- توفير تأمينات ومرافق للعمال: إذ تعمل المؤسسات على توفير بعض التأمينات كالتأمين ضد حوادث العمل، وكذا التقاعد كما أنها تخصص مساكن إيواء سواء كانت وظيفية ، أو عادية لعمالها بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات الاستهلاك والمطاعم... الخ¹.

* أهداف ثقافية ورياضية² :

في إطار ما تقدمه المؤسسة للعمال نجد أيضا الجانب التكويني والترفيهي أيضا:

1- توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسات على استعادة عمالها من الوسائل الترفيهية والثقافية التي توفرها لهم ولأولادهم من مسرح ومكتبات ورحلات، نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري والرضا بتحسين مستواه لما يحسنه من نتائج ذلك في معاملاته مع الأفراد، وفي إطار أداء دوره في الحياة بشكل عام، وكذا لارتباطه بشكل مباشر مع تفهمه لعمله، خاصة مع التطور الحاصل في الوسائل المستعملة وفي الاتصال وبالتالي بنوعية عمله ودرجة أدائه داخل المؤسسة ونتائج هذه الأخيرة.

2- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وزيادة تعقيدها، فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد، تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانيات استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح استغلالها استغلالاً عقلائياً، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا، مما يضطر المؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها أي على الطرق الحديثة في الإنتاج أو التوزيع، وهو ما يدعى الرسكلة.

¹ عبد الرزاق بن الحبيب ، مرجع سابق ، ص 145 .

² ناصر داداي عون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البحث للنشر ، الجزائر ، ج 1 ، 1990 ، ص 71 .

3- **تخصيص أوقات الرياضة:** تعمل المؤسسات خاصة الحديثة منها على إتباع طرق في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد، خلال يوم العمل، هذا بالإضافة إلى إقامة مسابقات للرياضة العمالية مما يجعل العامل يتمتع بصحة جيدة ويتخلص من الملل الذي عادة ما يصيب الإنسان العامل في مختلف المناصب ليؤدي دورا كاملا في الإنتاج.

* أهداف تكنولوجية

بالإضافة إلى ما سبق فإن المؤسسة تؤدي دورا هاما في الميدان التكنولوجي

1- **البحث و التنمية:** مع تطور المؤسسات عملت هذه الأخيرة على توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية علميا، وتخصص لهذه العملية مبالغ تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية من الأرباح وهذا حسب حجم المؤسسة الذي يتناسب طرديا معها. كما أن المؤسسة تؤدي دورا مساندا للسياسة القائمة في البلاد في مجال البحث والتطور التكنولوجي نظرا لما تمثله من وزن في مجموعها وخاصة الضخمة منها ومن خلال التنمية العامة للدولة المتوسطة الأجل التي يتم من خلالها التنسيق بين العديد من الجهات ابتداء من

2- **مؤسسات البحث العلمي والجامعات والمؤسسات الاقتصادية، والخطة العامة تبين الخطوط العريضة والاتجاهات العامة للنمو الاقتصادي للبلد في القطاعات المختلفة والتكنولوجي وغيرها.** ومن الدوافع الأساسية للتطور التكنولوجي أيضا المنافسة الشديدة للمؤسسات التي يتميز بها سوق المنتجات وكذا سوق التكنولوجيا وغيرها¹.

ثانيا: وظائف المؤسسة الاقتصادية:

من الوظائف الأساسية التي يعتمد عليها نشاط المؤسسة الاقتصادية بمختلف أنواعها، الوظائف الاستغلالية المتعلقة بوظائف توفير عوامل الإنتاج ويمكن توضيحها فيما يلي:

1 - **وظائف الاستغلال:** ويقصد بها مجموعة العمليات والأنشطة التي تساهم في مجموعها في تنفيذ البرامج والخطط المتعلقة بالجانب التشغيلي للمؤسسة وتشمل²:

2 - **وظيفة التموين:** التموين كمجموعة مهام وعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المتحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لمخطط وبرنامج المؤسسة،

¹ عبد الرزاق بن الحبيب، مرجع سابق، ص 145.

² جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص 80.

وهي تشمل في الواقع مجموعتين من الأعمال المرتبطة فيما بينها وكل منها يكمل الآخر، إلا أنه يمكن الفصل بينهما حيث نحصل على وظيفة فرعية للتخزين والمتابعة .

3- **وظيفة الإنتاج:** تعتبر هذه الوظيفة من أهم الوظائف في المؤسسة الصناعية، وهي تتعلق بخلق المنافع الشكلية للمواد والخدمات، وذلك بتحويلها إلى سلع يمكن أن تشبع حاجات ورغبات المستهلكين، وهذه الوظيفة الأساسية تنطوي على الكثير من الوظائف الفرعية.

4- **وظيفة التسويق:** تنطوي هذه الوظيفة على كل الأنشطة التي تبذل عند انسياب السلع من مراكز إنتاجها إلى مراكز استعمالها أو استهلاكها، ومن ثمة فإن هذه الوظيفة الحيوية تعتبر المحور الرئيسي في مؤسسات الأعمال، حيث تنطوي بدورها على وظائف هامة مثل: البيع، النقل، التخزين... الخ. وتتعلق وظيفة البيع بتحويل ملكية السلع والخدمات من المنتج إلى الوسيط، والمستهلكين ويستلزم هذا اختيار منافذ التوزيع المناسبة وتحديد أسعار البيع، والقيام بالحملات الإعلامية والترويجية واختيار وتدريب الأفراد المكلفين بالبيع... الخ. أما وظيفة النقل فتعمل على خلق المنفعة المكانية للسلع، بينما وظيفة التخزين على المنفعة الزمانية

وظائف توفير عوامل الإنتاج: وتتمثل في مجموع المهام التي تتعلق بتوفير كل الأموال ومتابعتها، والموارد البشرية المتعلقة بها، ويمكن توضيحها فيما يلي¹:

1 - **وظيفة الموارد البشرية:** تتعلق هذه الوظيفة بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة في تنفيذ الأعمال ويستلزم هذا القيام بأنشطة مختلفة مثل:

حصر الوظائف اللازمة وتحديد مواصفاتها، المحافظة على اتصال وثيق مع سوق العمل للحصول على أفراد مناسبين وتهيئتهم للعمل وتدريبهم والمحافظة على علاقة جيدة بين المؤسسة والعاملين فيها، ووضع نظام التعيين والترقية والفصل.

2 - **الوظيفة المالية:** تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الحيوية لكل مؤسسة، لأن جميع مؤسسات الأعمال تحتاج إلى أموال حتى تتمكن من القيام بنشاطها

3 - **الوظيفة المحاسبية:** هذه الوظيفة هي التي تزود الوظيفة المالية بالمعلومات اللازمة المتمثلة في القوائم المالية، حيث أن المحاسب يخصص معظم وقته لجمع وعرض البيانات اللازمة لقياس أداء المؤسسة مع تحديد قيمة الضرائب المستحقة، كما يهتم المحاسب بالشكل الخارجي لتعاملات المؤسسة لأنها تعتمد على قاعدة

¹ صالح الحناوي، أساسيات الإدارة المالية، دار وائل للنشر، مصر، 2001، ص 31.

أساسية هي تسجيل النفقات عند استحقاقها وتسجيل الإيرادات عند تحقيق الربح وبالتالي تظهر في الميزانية على شكل دائن ومدين .

الفرع الثالث : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

تتخذ عملية التصنيف عددا من المعايير، وذلك لاختلاف أشكال المؤسسات الاقتصادية وتعددتها، ويمكن تصنيف المؤسسة إلى¹:

*شركات الأشخاص.

*شركات الأموال.

*مجمعات الشركات.

أولا : شركات الأشخاص

تعرف شركات الأشخاص بشكل عام على أنها شركات تتكون من عدد محدود من الشركاء يعرف كل منهم الآخر ويثق به، حيث تربط بينهم في الغالب رابطة قرابة أو صداقة أو مهنة، بمعنى أن هذه الشركات تقوم على أساس شخصية الشركاء و الثقة المتبادلة بينهم بحيث يترتب على زوال الاعتبار الشخصي بين الشركاء كقاعدة عامة انقضاء الشركة وتنقسم شركات الأشخاص إلى ثلاث أنواع:

1 شركة التضامن²: تعتبر شركة التضامن النموذج الأمثل لشركة الأشخاص لأنها تعتمد على كل عناصر و ميزات شركات الأشخاص كما أنها تتكون من عدد قليل من الأشخاص الذين يثقون في بعضهم البعض. وشركة التضامن عبارة عن عقد بين شخصين أو عدة أشخاص مسؤولين بصفة شخصية يتفقان على الاتجاه معا و التعامل تحت عنوان معين لها و يلتزم جميع أعضائها بديون الشركة.

ومن خصائص شركة التضامن :

- عنوان الشركة بأسماء الشركاء المتضامنين .
- اكتساب الشريك صفة التاجر.

¹ عمر الصخري ، مرجع سابق ، ص 26 .

² المادة 511 ، من القانون التجاري ، الجزائر ، 2011 .

- المسؤولية الشخصية و التضامنية للشركاء .

عدم قابلية الحصص للتداول.

2 شركة التوصية البسيطة¹: عرفت المادة 41 من قانون الشركات شركة التوصية البسيطة كالاتي " تتألف شركة التوصية البسيطة من الفئتين التاليتين من الشركاء وتدرج وجوبا أسماء الشركاء في كل مرة منهما في عقد الشركة وهم:

. الشركاء المتضامنون :مسؤولون عن جميع ديون الشركة مسؤولية شخصية غير محدودة وعلى وجه التضامن وهم الذين يتولون إدارة الشركة .

. الشركاء الموصون :وهم الذين يشاركون في رأس مال الشركة دون أن يحق لهم إدارة الشركة أو ممارسة أعمالها" وهذا النوع من الشركات يشجع أصحاب الأموال على استثمار أموالهم في مشاريع اقتصادية تتحدد فيها مسؤولياتهم بقدر حصصهم في رأسمال الشركة.

ومن خصائص شركة التوصية البسيطة :

- شركة التوصية البسيطة تشمل فئتين من الشركاء: الشركاء المتضامنون والشركاء الموصون
- المسؤولية المحدودة للشريك الموصي.
- اسم الشريك الموصي لا يدخل في عنوان الشركة .
- الحظر على الشريك الموصي التدخل في أعمال الإدارة .

3 شركة المحاصة : شركة المحاصة هي شركة تجارية مستمرة ليست لها شخصية معنوية وتتعقد بين شخصين أو أكثر يعرف بعضهم البعض ويثق به بقصد القيام بعمل واحد أو عدة أعمال يقوم به أحد الشركاء باسمه لاقتسام الأرباح و الخسائر الناشئة عن هذه الأعمال بينه و بين باقي الشركاء .

وخصائص شركة المحاصة كالتالي²:

- انعدام الشخصية المعنوية لشركة المحاصة.

1 محمد فريد العريني ، جلال وفاء البدري ، قانون الأعمال ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1996 ، ص 253 .

2 محمد فريد العريني ، جلال وفاء البدري ، مرجع سابق ، ص 167

- شركة المحاصة شركة مستمرة .

- شركة المحاصة شركة خاصة .

ثانيا : شركات الأموال¹

تعتمد المشروعات الكبرى أساسا على ضخامة رأس المال للقيام بالوظائف الاستثمارية ومن ثمة كان لابد من خلق نوع من الشركات ، الشيء الذي أدى إلى ظهور شركات الأموال ، حيث هذه الأخيرة لا تقيم وزن لأشخاص الشركاء فيها لأنها تقوم على الاعتبار المالي الذي يعتمد فيها بما يقدمه كل شريك من مال دون مراعاة الشخصية. و تنقسم شركات الأموال إلى ثلاثة أنواع هي :

1 شركة المساهمة²: هي النموذج الأمثل لشركات الأموال نظرا لضخامة رأس مالها الذي يقسم إلى أسهم صغيرة متساوية القيمة سهلة التداول ، تتكون شركة المساهمة من شركاء لا يحتملون الخسائر إلا بقدر حصتهم ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة ، وتحدد مسؤولية الشريك بقدر ما يحمله من أسهم .

نستخلص من التعريف السابق الخصائص التالية :

- مسؤولية الشريك محدودة بقدر ما يملكه من أسهم.

- رأس مال الشركة ينقسم إلى أسهم قابلة للتداول .

2. الشركة ذات المسؤولية المحدودة³: يتم تأسيسها من طرف شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص فإذا كانت هذه الشركة لا تضم إلا شخص واحد كشريك وحيد تسمى هذه المؤسسة بمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة ، ورأس مال هذه الشركة لا يقسم إلى أسهم وإنما إلى حصص وكل شريك مسؤول بقدر حصته في رأس المال.

ومن أهم خصائص هذا النوع من الشركات ما يلي :

¹ المادة 564 ، من القانون التجاري ، الجزائر 2016 .
² المادة 592 ، من القانون التجاري ، الجزائر ، 2016 .
³ المادة 564 ، من القانون التجاري ، الجزائر 2016 .

- تعنون هذه الشركة بعنوان يمكن أن يشمل على اسم واحد من الشركاء أو أكثر على أن تكون هذه التسمية مسبقة بالكلمات "شركة ذات مسؤولية محدودة" أو الأحرف الأولى منها "ش.ذ.م.م" وبيان رأس مال الشركة.
- رأس مال الشركة لا يقل عن 1000.00 دج وينقسم هذا الأخير إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية مبلغها 1000 دج.
- يجب أن يتضمن القانون الأساسي ذكر قيمة الحصص العينية المقدمة في سندات قابلة للتداول كما أن الحصص قابلة للانتقال عن طريق الإرث إلا إذا نص القانون الأساسي على خلاف ذلك
- لا يكتسب الشريك صفة التاجر وبالتالي لا يلزم باحتراف التجارة ولا بالتزاماتها .
- عدد الشركاء في الشركة هو 50 شريكا على الأكثر .

ثالثا : مجتمعات الشركات :

"يجوز لشخصين أو أكثر أن يؤسسوا تجمعا فيما بينهم ويكون ذلك كتابيا و لفترة محددة وذلك من أجل تطبيق كل الوسائل الملائمة من أجل تسهيل النشاط الاقتصادي لأعضائها وتحسين هذا النشاط وتنميته " ¹ .

مفهوم المجتمعات :

إن مصطلح "مجمع الشركات" قد تم تعريفه من طرف الفقه على أنه وحدة اقتصادية متكونة من شركتين أو عدة شركات تتمتع كل واحدة منها بالوجود القانوني وتربطهما علاقات مختلفة فيما بينها ، حيث تسمى إحدهما الشركة الأم التي يخضع الأعضاء الآخرين لتبعيةها ويسمح للشركة الأم بممارسة الرقابة على جميع الشركات الأعضاء من أجل اتخاذ قرارات موحدة نشير هنا أن الشركة الأم يجب أن تحوز على 51% من رأس مال الاجتماع، و لا يمكن أن تخضع للنظام الجبائي الخاص بمجتمعات الشركات إلا الشركات التي حققت نتائج إيجابية أثناء السنتين الماليتين الأخيرتين" ² .

المطلب الثاني : جباية المؤسسة الاقتصادية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الالتزامات القانونية التي تلتزم بها الشركة والمتمثلة في الالتزامات الجبائية

الفرع الأول : التزامات المؤسسة الاقتصادية

¹ المادة 76 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 1997 .

² المادة 138 ، قانون الضرائب المباشرة ، الجزائر ، 1997 .

تتضمن التزامات المؤسسة الاقتصادية الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بالإضافة إلى الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة .

أولا : الضريبة على أرباح الشركات IBS

1 مفهومها : تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة : الضريبة على أرباح الشركات ¹ .

2 مجال تطبيقها والشركات الخاضعة لها: ² تطبق الضريبة على أرباح الشركات حسب الشخصية القانونية المكلفة بالضريبة، وعليه يجب الأخذ بمبدأ التفرقة بين الشركات الخاضعة بسبب شكلها أو نشاطها أو لاختيارها وبين الشركات المعفاة سواء لمدة محدودة أو مدى حياتها، أما الأرباح الخاضعة لها فهي :

- الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائد من الممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

-أرباح المؤسسات التي تتعين في الجزائر في ممثلين ليست لهم شخصية مهنية مميزة عن هذه المؤسسات.
-أرباح المؤسسات وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة عن العمليات التجارية.

أما فيما يخص الشركات الخاضعة للضريبة تتمثل فيما يلي:

*** الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء :**

شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة .

¹ المادة 135 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

² المادة 136 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة .

* المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري :

كما تخضع للضريبة على أرباح الشركات الحالات التالية:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة.
 - الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 .
- 3 المادة الخاضعة للضريبة¹:**

تنص المادة 139 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات على ما يلي:
 -الفقرة 1: "تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.
 -الفقرة 2: "إذا امتدت السنة المالية المختمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من اثني عشر 12 شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية وهنا نميز حالتين:

* حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما ، تؤس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداء من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة ، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتمدة ثم تخفض فيها بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها .

* حالة إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية.

4 الإعفاءات:

¹ المادة 139 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

بوجود اعتبارات اجتماعية واقتصادية و ثقافية، أقصى المشرع الجزائري بعض الشركات من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات حسب ما جاء في قانون الضرائب والرسوم التشريعي رقم ، 93 /10 المؤرخ 12 جانفي ، 1993 وتتمثل الإعفاءات فيما يلي¹:

***الإعفاءات الدائمة:** تستفيد من هذه الإعفاءات الحالات التالية :

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية .
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها.
- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا اتحادياتها المستفيدة من اعتماد منحه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالفلاحة .
- صناديق التعاضدية الفلاحية فيما يتعلق بالعمليات المصرفية والتأمين .
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة لنشاط مسرحي .
- العمليات المنجزة من طرف تعاونيات الحبوب واتحادياتها مع الديوان المتعلقة بشراء أو بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.
- أرباح الأسهم التي تقبضها الشركات من مساهماتها في رأس مال شركات أخرى تنتمي لنفس المجموعة.
- الأرباح الخاضعة للضريبة المتأتية من أنشطة انجاز السكنات الاجتماعية والترقوية والريفية.

* **الإعفاءات المؤقتة:** تقسم هذه الإعفاءات إلى ثلاث حالات هي :

أ - **الإعفاءات لمدة عشرة (10) سنوات :**

- المؤسسات السياحية المحدثه من قبل المقاولين الترقويين الجزائريين أو الأجانب.
- وكالات السياحة والسفر .
- الحرفيون وكذا الحرفيون الذين يمارسون نشاط فني.
- المؤسسات الممارسة لنشاط تربية الأسماك .

¹ المادة 138 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2017 .

ب -الإعفاءات لمدة خمس (5) سنوات :

- عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، باستثناء النقل البري والبحري والجوي وإعادة التأمين والبنوك.
 . حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة أو التي تم تداولها في سوق منظمة .

- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة لها المسعرة في البورصة وكذا حواصل الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الاجتماعي للأموال المنقولة .

-المؤسسات أو الشركات ذات الهدف الرياضي.

ج -الإعفاءات لمدة ثلاث (3) سنوات :

الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ، ابتداء من تاريخ المشروع ، وترتفع مدة الإعفاء إلى ستة (06) سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيةها ابتداء من تاريخ انطلاق الاستغلال.

5 حساب الضريبة :

يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي¹ :

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع .

- 23 % بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية و الحمامات ، باستثناء وكالات الأسفار .

- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى .

بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، يقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء لأنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها .

لا تشمل عبارة " أنشطة الإنتاج " المستعملة كذلك في هذه المادة ، الأنشطة المنجمية و المحروقات .

ويقصد بأنشطة الأشغال العمومية و الري المؤهلة لمعدل 23 % ، الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع .

¹ المادة 150 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

- تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي :
- 10 % بالنسبة لعوائد الديون و الودائع و الكفالات . ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة نهائيا .
 - 40 % بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها و يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا .
 - 20 % بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في اطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر ، يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا .
 - 24 % بالنسبة :
 - * للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في اطار صفقات تأدية الخدمات .
 - * للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر .
 - * للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج ، اما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم ، و اما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه ، أو صيغته ، أو منح امتياز ذلك .
 - 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري .
 - غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا ، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل .
- ثانيا : الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)**
- 1- **مفهومها :** تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة الدخل" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. بحيث يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية التالية¹ :
- الأرباح الصناعية والتجارية و الحرفية.
 - أرباح المهن غير التجارية.
 - عائدات المزارع.
 - الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة (الأسهم والسندات).

¹ ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2003 ، ص ص ، 79 ، 80 .

- المرتبات والأجور و المعاشات و الريع العمرية .
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق المتعلقة بها.
- من هذا التعريف يمكن أن نستخلص خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):
- . سنوية :تفرض مرة واحدة كل سنة
- . وحيدة :تجمع كل دخل الشخص الخاضع للضريبة الناتج عن مزاولته لمختلف الأنشطة فيكون وعاء لهذه الضريبة.
- . تفرض على الأشخاص الطبيعيين :جاءت الإصلاحات للترقية بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين حيث تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأشخاص الطبيعيين فقط.
- . ضريبة تصريحية :بحيث يجب على المكلف تقديم تصريح سنوي يجمع مداخيله وكأخر أجل في 31 مارس من السنة المقبلة عن سنة الاستغلال .
- . ضريبة شخصية :لأنها تأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل الشخصية للمكلف الخاصة بمقدرته التكلفة.
- . ضريبة تصاعدية :لأنها تحسب على جدول خاص .

2 مجال تطبيقها و المداخل الخاضعة لها¹:

- * الأرباح الصناعية و التجارية :تعتبر أرباح صناعية وتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون و الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها.
- يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه تخفيض نسبه 25%.
- يطبق على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وكذا أرامل الشهداء بنسبة 25%.
- يطبق على أرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30%.
- * أرباح المهن غير التجارية :تعتبر صادرة عن ممارسة مهنة غير تجارية و كمدائل مماثلة للأرباح غير التجارية أرباح المهن الحرة التي لا يتمتع أصحابها بصفه التاجر، و المستثمرات المدرة للأرباح و التي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح و الدخول، وتحتوي هذه الأرباح أيضا على ما يلي :
- ريع عائدات المؤلف التي يتقضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم و الموصى لهم بحقوقهم.

¹ المواد من 3 إلى 12 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017

-الريوع التي يتقاضاها المخترعون عن منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها .

* **الإيرادات الفلاحية**: تعتبر إيرادات فلاحية ، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي، والأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، النحل، المحار، الأرانب واستغلال الفطريات.

* **المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية**: تدرج في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل في صنف الريوع العقارية الإيرادات الصادرة عن إيجار عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية و تلك الناتجة عن إيجار محلات تجارية أو صناعية مزودة بعقارها أم لا، عندما لا تكون مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية تجارية أو حرفية أو مزرعة أو مهنة غير تجارية.

تدرج كذلك في صنف الريوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير مبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.

* **ريوع رؤوس الأموال المنقولة**: وتنقسم إلى :

أ - **ريوع الأسهم أو حصص الشركة أو الإيرادات المماثلة**

تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة و الإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:

-شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري .

-الشركات محدودة المسؤولية.

-الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم .

- شركات الأشخاص والجمعيات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

ب - **إيرادات الديون و الودائع و الكفالات :**

تعتبر إيرادات الديون و الودائع و الكفالات: الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل وكل الإيرادات الأخرى

الخاصة بما يلي:

1- الديون العقارية وكذلك الديون الممثلة بالأسهم و السندات .

2- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد.

3- الكفالات نقدا.

4- الحسابات الجارية.

5- المرتبات والأجور و المنح و الريوع العمرية: تدرج المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المنح و

الريوع العمرية ضمن تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل.

- 6- تعتبر أجورا في إقرار الضريبة المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات المحدودة المسؤولية التي لا يزيد رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية المنصرمة عن دج 1.000.000
- 7- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير.
- 8- التعويضات والتسديدات والتخفيضات الجزافية لقاء مصاريفهم المدفوعة لمديري الشركات.
- 3 الأساس الخاضع للضريبة¹ :**

المبلغ الإجمالي للمداخل الصافية الفئوية، باستثناء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن المداخل الايجارية و أرباح الأسهم الموزعة ناقص الأعباء القابلة للخصم التالية:

فوائد القروض و الديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو بناء مسكن

* اشتراكات التأمين على الشيخوخة و التأمينات الاجتماعية المكتتبه شخصيا.

* معاشات التغذية.

* بوليصة التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

4 آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

للحصول على الضريبة الصافية الواجب دفعها من طرف المكلف توجد أربعة خطوات المتمثلة فيما يلي²:

. **تحديد الدخل الخام الإجمالي:** وذلك بجمع المداخل الصافية التالية:

الأرباح الصناعية والتجارية وأرباح المهن غير التجارية و المداخل الفلاحية والإيرادات المحققة من إيجار

الملكيات المبنية و غير المبنية وعائدات رؤوس الأموال المنقولة والمرتببات والأجور.

. **تحديد الدخل الصافي الإجمالي:** وذلك بخصم بعض التكاليف المحددة قانونا من الدخل الخام الإجمالي، وهذه

التكاليف تتمثل في:

- الخسائر المسجلة للسنوات الخمس السابقة.
- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها.

¹ المادة 56 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

² ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 53 .

- إشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف.
 - نفقات الإطعام.
 - وثيقة تأمين بصفة فردية مبرمة من طرف المالك المؤجر.
- . حساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي : وذلك باستعمال السلم التصاعدي، والموضح في الجدول التالي :

جدول رقم 01 : يمثل جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الإجمالي¹.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د ج)
0 %	لا يتجاوز : 120.000 دج
20 %	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 دج إلى 1440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر : المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية 2017.

وتحسب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي بالعلاقة التالية:

الضريبة الخام على الدخل الإجمالي = [(مبلغ الدخل الخاضع للضريبة - الحد الأدنى للمجال

الواقع فيه) * نسبة الضريبة] + الحقوق المترتبة

. حساب الضريبة الصافية : للحصول على الضريبة الصافية الواجبة الدفع نطرح قيمة القرض الضريبي.

5 الإعفاءات² :

* المداخل:

أ - فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية:

تستفيد من إعفاء دائم:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا هيكل التابعة لها.

¹ المادة 104 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2017 .

² النظام الجبائي الجزائري ، وزارة المالية ، 2004 ، ص 4 .

- الفرق الممارسة لنشاط مسرحي فيما يتعلق بالإيرادات المحققة.
- الأرباح الخاضعة للضريبة و الناتجة عن الأنشطة الخاصة بإنجاز السكنات الاجتماعية الترقية و الريفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء.

يستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات:

- *الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.
- *تستفيد من إعفاء كلي خلال ثلاث سنوات من انطلاق استغلالها :
- الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " عندما تتم ممارسة هذه الأنشطة في منطقة يجب ترقيتها تمتد فترة الإعفاء إلى 6سنوات.

ب - فيما يخص المداخل الفلاحية:

***تستفيد من إعفاء كلي وبصفة دائمة.**

-المداخل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر الجافة و التمور .

***تستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات:**

- المداخل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.
- المداخل المتأتية من الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في المناطق الجبلية.

ج - فيما يخص ريع رؤوس الأموال المنقولة :

تستفيد من إعفاء لمدة خمس سنوات ابتداء من أول جانفي 2003.

- حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والأوراق المماثلة لها .
 - حواصل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات والأوراق المماثلة لها .
- يشمل هذا الإعفاء كامل مدة صلاحية السند الصادر خلال هذه المدة .

***الرواتب والأجور والمعاشات و الريع العمرية:**

يستفيد من إعفاء دائم :

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى قانون الجمارك.

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار برامج تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.
- العمال المعوقون حركيا أو ذهنيا أو بصريا أو سمعيا الذين تقل أجورهم عن (دج12.000.00)
- التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية .
- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي وهي على وجه الخصوص الأجرة الوحيدة والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة والمنح و الربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
- الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر الجسماني الذي يؤدي إلى عجز كلي دائم.
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي .
- تعويض التسريح.

ثالثا : الرسم على النشاط المهني (TAP) ¹

1 مفهومه :الرسم على النشاط المهني هو رسم يفرض على رقم الأعمال الذي يحققه الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الممارسون لنشاط صناعي تجاري أو غير تجاري ، وهذا مهما كانت نتيجة المؤسسة ، وتوزع حصيلته على البلديات ، الولايات و الصندوق المشترك للجماعات المحلية .

وقد تم إنشاء الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996معوذا للرسم على النشاط الصناعي والتجاري (T A I C) والرسم على النشاط غير التجاري (T A N C).

2 مجال تطبيقه

يستحق الرسم على النشاط المهني من :

الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح التجارية .

¹ ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 105 .

- رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبية على أرباح الشركات.
- يفرض حسب مكان المقر أو المؤسسة الرئيسية وذلك بالنسبة للمؤسسات التي يتعذر عليها تحديد رقم أعمال كل مؤسسة فرعية تابعة لها أو وحدة من وحداتها وذلك نتيجة لطبيعة نشاطها.
- يفرض على كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من كل مؤسسة أو في كل بلدية من البلديات التابعة لمكان إقامتها.
- وبالنسبة للشركة مهما كان شكلها يؤسس الرسم على غرار الشركات باسم الشركة أو الجمعية.

3 المادة الخاضعة للضريبة

حسب المادة 219 "من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يؤمن الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام أو رقم الأعمال المحققة خلال السنة ، خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم، وعلى رقم الأعمال المتضمن الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بغير الخاضعين لهذا الرسم.

وحسب نفس المادة السابقة يستفيد الخاضعون للرسم على النشاط المهني من تخفيضات بنسب مختلفة كمايلي :

أ -تستفيد من تخفيض قدره 30%العمليات التالية:

*مبلغ عمليات البيع بالجملة.

*مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المرخص لهم بممارسة النشاطات طبقا للمادة"183" من قانون النقد و القرض

*حماسو القهوة الذين يعيدون بيع إنتاجهم حسب شروط البيع بالتجزئة.

مبلغ عمليات البيع بالتجزئة غير الخاضعة للرسم على أداء الخدمات والمتعلقة بمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50%من الضرائب غير المباشرة .

ت - يستفيد من تخفيض قدره 60%العمليات التالية:

* مبلغ عمليات البيع بالجملة التي تتعلق بمنتجات يتضمن سعر بيعها ما يزيد عن 50%من الضرائب غير المباشرة.

ج -يستفيد من تخفيض قدره 75%من مبلغ عمليات بيع الغاز بالتجزئة.

د -يستفيد من تخفيض قدره 80%من مبلغ عمليات بيع البنزين الممتاز أو العادي بالتجزئة.

هـ -يستفيد من تخفيض قدره 25%من رقم الأعمال الخاضع للضريبة تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش

التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني أو أرامل الشهداء وذلك لمدة السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط بشرط فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي .

4 حساب الضريبة على النشاط المهني:

بعد إلغاء كل من T A N C و T A I C وإدماجها في رسم واحد هو T A P جاءت المادة "222" من قانون الضريبة المباشرة وحددت نسبة الرسم على النشاط المهني بـ 2%: ابتداء من جويلية 2001.

5 الإعفاءات :

لقد وضع المشرع عدة إعفاءات من الرسم على النشاط المهني وذلك لاعتبارات اقتصادية واجتماعية تتمثل هذه الإعفاءات في :

- يستفيد من إعفاء لمدة ثلاث سنوات الشباب المستثمر بمساعدة الصندوق الوطني لدعم الشباب من يوم الاستغلال وقد يمدد إلى ستة سنوات إذا كان في مناطق يراد ترقيتها.
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل لحوم الخيل والإبل و الماعز و الغنم و البقر.
- مبلغ المبيعات التي يقوم بها تجار يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع اللحوم الطازجة و المثلجة و المجمدة بالتجزئة.
- مبلغ عمليات البيع للمستهلك التي تشمل التبغ و الكبريت.
- مبلغ عمليات البيع التي تشمل الخبز وكذلك مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل الدقيق القابل للاختبار و السميد.
- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالحليب.
- رقم الأعمال الذي لا يفوق مبلغ ثمانين ألف دينار 80.000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع و المواد و اللوازم و السلع أو لا يفوق خمسين ألف دينار 50.000 دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يقدمون خدمات.
- مبلغ عمليات البيع التي تشمل المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من ميزانية الدولة و المستفيدة من التعويض.

-مبلغ عمليات البيع والتسليم والسمسرة التي تشمل مواد وسلع موجهة مباشرة للتصدير.

رابعا : الرسم على القيمة المضافة (TVA)¹ :

¹ قانون الرسم على القيمة المضافة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992 ، ص 7

1 مفهومه: إن الرسم على القيمة المضافة وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات ، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية يتحملها المستهلك النهائي.

يتكون الرسم على القيمة المضافة من معدلين :

*المعدل العادي 19 % .¹

*المعدل مخفض 9 % .²

2 مجال تطبيقه تخضع للضريبة على القيمة المضافة :

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.
- عمليات الاستيراد.

هناك نوعين من العمليات، العمليات الخاضعة إجباريا، وأخرى خاضعة اختياريًا:

أ- **العمليات الخاضعة للضريبة (TVA) إجباريا:**

تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة :

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على المال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .

¹ المادة 21 ، قانون الرسم على القيمة المضافة ، الجزائر ، 2017 .
² المادة 23 ، قانون الرسم على القيمة المضافة ، الجزائر ، 2017

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات، وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم قصد إعادة بيعها وعمليات التقسيم والبيع التي يقوم بها ملاك الأراضي .
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو أحجار كريمة، وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة.
أشغال الدراسات والبحوث التي تتجزأ الشركات:

- * أياً كانت ظروف ممارسة نشاطها ، أن تعلق الأمر بشركات رؤوس الأموال.
- * على ألا يشارك واحد أو أكثر من الشركاء في الأعمال المنجزة ولا يكون من أهل الصناعة.
- * الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.
- * الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- * عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ، ونشاطات التجارة المتعددة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي .
- * المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها.

ب - العمليات الخاضعة للضريبة (TVA) اختياريًا :

يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءً على تصريح منهم باكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا سلع أو خدمات:
* للتصدير .

* الشركات البترولية.

* المكلفون بالرسم الآخرين.

* مؤسسات تتمتع بنظام مشتريات بالإعفاء .

ويخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي، ويمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة، كما يجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على رقم الأعمال ، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار ويحدد هذا الأخير ضمنا ما لم يحصل نقص صريح يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

ج - وعاء الخاضع للرسم على القيمة المضافة¹:

¹ ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 94 .

إن وعاء الرسم على القيمة المضافة عبارة عن المبلغ الذي يطبق عليه معدل الضريبة ، وهو عبارة عن رقم الأعمال المحقق الذي يتحدد بثمن البضائع أو الأشغال وكل المصاريف والحقوق والرسوم ، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها ، وهو ما يعرف برقم الأعمال خارج الرسم (، CA.HT) ويتحدد هذا الأخير حسب طبيعة العمليات المحققة كما يلي:

-بالنسبة لعمليات البيع : يتحدد وعاء الضريبة بمبلغ المبيعات خارج الرسم.

بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم : يتحدد وعاء الضريبة من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة.

إن المبلغ المحقق في الفقرتين السابقتين قد يضاف أو يطرح منه بعض العناصر تتمثل في :

* العناصر التي تضاف إلى رقم الأعمال : هذه العناصر ترفع حجم وعاء الضريبة وتتمثل في:

- مصاريف النقل المنجزة من طرف الغير .

- الغلافات غير القابلة للاسترجاع أو التالفة تحسب كعنصر خاضع للرسم.

- الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

أعباء استغلال وهي تمثل كل المصاريف التي ترتبط بالاستغلال، يتحملها المكلف بصفة نهائية.

*العناصر التي تطرح من رقم الأعمال: هذه العناصر تخفض من حجم وعاء الضريبة وتتمثل في :

-التخفيضات الممنوحة وحسوم القبض.

- حقوق الطوابع الجبائية.

- الكفالات المخصصة للأغلفة القابلة للاسترجاع.

- مصاريف النقل الذي قام به المدين لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

ج -بالنسبة للأموال المنقولة : يتحدد وعاء الضريبة من ثمن البيع بالجملة للسلع المماثلة

يضاف إليها الربح العادي للمنتوج.

د -بالنسبة لصفقات الأشغال العقارية المبرمة مع الشركات الأجنبية : يتكون وعاء الضريبة من المبالغ

المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحوّلة إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الرسمي المعتمد بتاريخ إمضاء الصفقة .

هـ -بالنسبة لعمليات البيع الخاصة بالمواد البترولية : نجد:

* في مرحلة الإنتاج يتحدد المبلغ الخاضع للرسم بسعر البيع عند خروج المواد من معمل مراقب من طرف الجمارك.

* في مرحلة التوزيع يتحدد المبلغ الخاضع للرسم حسب شروط البيع بالجملة على هامش الربح.

4 الإعفاءات:

توجد عدة عمليات معفاة من TVA رغم وجودها في مجال تطبيق ذلك الرسم، ولكن وضع هذه العمليات المعفاة في أربعة أصناف هي¹:

أ- العمليات المعفاة والتي تتم في الداخل:

تعفى من الرسم على القيمة المضافة :

- المنتجات التي تخضع لضريبة غير مباشرة عن الصنع أو التداول أو الاستهلاك ، وشاملة لحق خاص ورسم قيمي .

- المنتجات التي تخضع للرسم على الذبح وكذا مسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم على الذبح ولكن فيما يخص البيع الأول ، بعد الذبح فقط.

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 50000 دج أو يساويه ، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن 80000 دج بالنسب و للبقية الآخرين الخاضعين للضريبة.

- العمليات التي تتم بين محلات المؤسسة الواحدة.

- عملية البيع الخاصة بالخبز للاستهلاك العادي والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق.

- عملية البيع المتعلقة فقط بالمنتجات الفلاحية أو مشتقاتها .

- عملية البيع المتعلقة فقط بمنتجات تربية المواشي .

ب- العمليات التي تتم عند الاستيراد :

المادة 10 : "تعفى من ، TVA عند استيرادها المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور وذلك وفقا لنفس الشروط وبنفس التخفيضات. "

المادة 11: "تعفى أيضا من TVA عند استيرادها:

- البضائع الموضوعة تحت إحدى الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية :الاستيداع والقبول المؤقت والعبور و المناقلة و الإيداع.

¹ قانون الرسم على القيمة المضافة ، مرجع سابق ص ، ص 17 ، 18 .

- البضائع التي تستفيد من قبول استثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية.
- سفن الملاحة المقيدة في التعريف الجمركية، والسفن الحربية وآليات وشباك الصيد البحري والطائرات المخصصة للمؤسسة الوطنية للخطوط الجوية الجزائرية.
- المواد و المنتجات الخام أو المصنعة المعدة لاستخدامها في بناء السفن الملاحية والطائرات المذكورة في الفقرة 3 وإعدادها وتجهيزها وإصلاحها وتحويلها.
- الذهب الخام، والذهب في شكل كتل أو سبائك أو قضبان أو مسحوق أو مصنوعات مهمشة ، والنقود الذهبية.

- البضائع المستوردة في إطار المقايضة .

ج-العمليات التي تتم عند التصدير :المادة 13:"تعفى من الرسم على القيمة المضافة:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة ويمنح هذا الإعفاء شريطة:

*يقيد البائع أو الصانع الإرساليات في المحاسبة بصفة منتظمة.

*يقيد تاريخ التسجيل في المحاسبة أو في السجل الذي يحل محلها .

*لا يكون التصدير مخالفا للقوانين والتنظيمات .

-عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

كما تقصى من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات البيع المتعلقة بالأحجار الكريمة الخام أو

المفقودة ، والمعادن النفيسة والحلي والمجوهرات و المصوغات .

الفرع الثاني : أهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة

التدقيق الجبائي يسمح باكتشاف نقاط الضعف للمؤسسة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف

تصحيح الأخطاء و الاستغلال الأمثل لنقاط القوة ، حيث تمكننا من تقييم النجاعة الجبائية ، وتسمح بوضع

الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة من خلال إعطائها قابلية استعمال الجبائية لفائدتها وذلك

بالإزمامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية ، ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية

للجباية ومعرفة القوانين والقرارات و المراسيم و البيانات ... الخ ، ويمكننا القول أن التدقيق الجبائي داخل المؤسسة يضمن لها الفاعلية والأمن الجبائي .

وكما هو معلوم فإن التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون أو من ناحية الزمن ، فالمؤسسات تسهر على تطبيق هذه النصوص القانونية ، حيث يؤدي عدم احترامها بالطبع الى تكبد المؤسسة عقوبات كبيرة ، وهذا ما يعمل التدقيق الجبائي على تفاديه .

باعتبار أن التدقيق وسيلة لا غاية ويهدف إلى خدمة جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بتوفير المعلومات التي لا بد أن تتسم بالدقة والكمية المناسبة لعمل المدقق الجبائي ، لذا فإن أهمية التدقيق الجبائي تم استنباطها من أهمية التدقيق بصفة عامة ، إن الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لا يمكنها الوثوق في المعلومات الواردة من المؤسسة ، إلا إذا تمت مراجعتها من طرف هيئة خارجية محايدة ، تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك المعلومات وشرعيتها وسلامتها¹.

المطلب الثالث : التصريحات الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري انه نظام تصريحي، وهي طريقة تعتمد على التصريح والإقرار المباشر التزاما من المكلف مباشرة أو من الغير، وفي هذه الحالة فإن مسؤولية تحديد الوعاء تمنح للمكلف بالضريبة في شكل التزام بالتصريح سواء منه مباشرة أو من غيره وللمصالح الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح .

الفرع الأول : تعريف التصريحات الجبائية

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية².

- ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه: " عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة" .

¹ صالح حميدانو ، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية ، أطروحة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، 2012 ، ص 38 .
² قحوش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، أطروحة ماجستير ، علوم تجارية ، جامعة ورقلة ، 2011/2012 ، ص

أولاً : تصريح المكلف بالضريبة

مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره اقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح¹.

-ويقصد بالمكلف بالضريبة ذلك الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يلتزم بتمويل الخزنة العامة لمواجهة نفقات الدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقررة نتيجة قيامه بنشاط، أو كنتيجة لعمله أو لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس أمواله، ويتحدد ذلك المكلف هو والضريبة التي يقوم بدفعها عن طريق القانون².

1 ميزة طريقة التصريح

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطاً، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة؛ ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخل.

2 الانتقادات الموجهة لها

أما من الانتقادات التي وجهت لطريقة تصريح المكلف، تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، ونجاح هذه الطريقة يحتاج إلى انتشار الوعي الضريبي وتوفر رقابة صارمة من جانب المصالح الضريبية مع فرض عقوبات شديدة على من يقدم معلومات خاطئة قصد التهرب من الضريبة.

ثانياً : التصريح المقدم من الغير

إن الوعاء الضريبي لا يلتزم المكلف فقط بالتصريح به وإنما كذلك الغير الذي يرتبط مع المكلف بعلاقة قانونية كتجار الجملة مع تجار التجزئة أو المنتج مع الموزعين أو العمال مع المؤسسة أو الإدارة... فهذه الطريقة لها امتيازات هامة للمصالح الضريبية حيث تعد الأكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم تصريح صريح ومطابق للواقع لئلا يتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، ط 4، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 147.

² أمين السيد أحمد لطفى، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 44.

بالإضافة إلى مبلغٍ ضريبية يخضم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخضم من الدخل الإجمالي¹.

الفرع الثاني : أهمية التصريحات الجبائية² :

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، ولإدارة الضريبة كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب:

أولا : أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمؤسسة

- تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي ويرضي المؤسسة نفسه لأنه هو أدري بمقدرته التكليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعاته الذاتية في تحقيقه.
- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدري بوضعية السيولة الخاصة به وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبيين جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به.
- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه فكلما شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجبائية من الضرائب.
- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني.

ثانيا : أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب³ :

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه وصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل أهمها أن التصريح المقدم

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص، ص 148 ، 149 .

² سمية قحموش، مرجع سابق، ص 49 .

³ سمية قحموش، مرجع سابق، ص 50 .

من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح ورضه واضحين وان يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدأيته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.
- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات. مثلا: في الجزائر خاصة بعد استخدام المعلوماتية في المصالح الضريبية، وذلك باستحداث الرقم التعريفي الجبائي (NIF) وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق الجبائية (حسب ما تقتضيه نصوص المواد 8، 4، 3 من قانون المالية لسنة 2003) ،سهل على كاهل الإدارة الضريبية العديد من الصعاب خاصة فيما يخص الإحصاء الجبائي للفئة المكلفة بالضريبة.
- ومن جهة ثانية فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، و الإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهي طريقة تعتبر مؤشر هام على تقدم النظام الجبائي .
- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين .

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية

لتوضيح كيفية مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية نتطرق إلى مسار التدقيق الجبائي والى التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية بالإضافة إلى الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي

المطلب الأول : مسار التدقيق الجبائي

التدقيق الجبائي ليس غرض الإدارة الجبائية فحسب، بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتهم الجبائية، كما أنه يجب أن يتم التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

وعملية التدقيق الجبائي تتم وفق مسار يتكون من مراحل متتالية تتضمن مهام أساسية يقوم بها المدققون وتتمثل في ما يلي¹:

الفرع الأول : المهام الأولية لعملية التدقيق الجبائي

تستبق عملية التدقيق المحاسبي مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة للسير الحسن لهذه العملية ويكون ذلك من خلال الخطوات التالية :

أولاً : الأعمال التمهيديّة لعملية التدقيق الجبائي:

يقوم المدقق المحاسبي بتهيئة الأرضية المناسبة للقيام بمهمته ، فيجب عليه أن يتبع خطوات تحضير الملف للتدقيق الذي يكون بطلب من مفتشية الضرائب ، وعلى مختلف الوثائق الضريبية التي تبين تصريح المكلف ، بهذا الأخير الذي تفحص الذمة المالية له بمعرفة حساباته البنكية ومختلف الأملاك التي بحوزته ، من خلال الملفات التي يقوم المدقق باختيارها حسب معايير معينة ، ثم يقوم بدراستها.

إعداد برنامج التدقيق الجبائي :تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، بوضع برنامج التدقيق الجبائي السنوي .وذلك باقتراح المكلفين الواجبة فيهم عملية التدقيق الجبائي ، ثم تقوم بإرسال هذا البرنامج إلى المديرية المركزية للضرائب ، للفصل سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها، بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتدقيق الجبائي .وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به .وطبقاً للمرسوم رقم 52 المؤرخ في 29/04/1994 الصادر عن وزارة المالية فإنه ينص على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التدقيق الجبائي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية.

*معايير اختيار ملفات التدقيق:إن عملية اختيار ملفات التدقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التدقيق المحاسبي عليهم كما أن هذه المعايير والأسس ليست ثابتة .لكن مع هذا فقد نصت المديرية العامة للضرائب على بعض المعايير والتي تخدم سياسة الإدارة الجبائية في محاربة التهرب وزيادة الحصيلة الضريبية وتتمثل هذه المعايير في ما يلي :

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .

¹ بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 69

- تكرار نتائج الخسارة أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط و ما هي عليه في المنشآت المماثلة .
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط .
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة 04 سنوات الأخيرة
- ملاحظة استعمال الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات طابع اقتصادي .
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة .

بالإضافة إلى هذا فإن الإدارة الجبائية تقوم بالتدقيق في محاسبة المؤسسات المهمة التي لم يسبق لها أن خضعت للتدقيق الجبائي . كما أن التدقيق الجبائي يجب أن يشمل مختلف النشاطات .

***دراسة الملفات :** يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات الجبائية المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر التي تساهم في تنفيذ التدقيق يسحب المدقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التدقيق وإمضاء تعهد بأخذ المكلف كما نص عليه القانون . وتتكون هذه الملفات من ملفات جبائية وملفات شخصية .

-الملف الجبائي : وهو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها .

-الملف الشخصي : وهو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف وهو كذلك إجباري ويقوم المكلف من التأكد بأن الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية وأنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة . ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات فينتظر إلى :

- الرسم على القيمة المضافة TVA .
- الرسم على النشاط المهني TAP .
- الضرائب على أرباح الشركات IBS .
- الضرائب على الدخل الإجمالي IRG .

- ضريبة الدخل الإجمالي على الأجور TRG/S.

دراسة ميزانية المؤسسة المصرح بها من طرف محاسبة الشركة، وأثناء دراسة التصريحات فإنه يتطرق إلى دراسة التصريح الخاص بالقيمة المضافة، وكذا التصريح الخاص بالضرائب المباشرة.

- رقم الأعمال الخاص بالتصدير.

- أسس الرسم على القيمة المضافة.

- كيفية التسديد أو التقسيط.

ثم يتأكد من أن هذا الرسم على القيمة المضافة الفعلي قد تم تسديده ومن أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المحاسب بملء الوثائق التقنية التالية:

***كشف مقارنة الحسابات الختامية:** يسمح هذا البيان بمتابعة التحرك والتطور السنوي للحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من نصوص وأصول كما يعطي نظرة مسبقة عن وضعية المؤسسة والتنبؤ بالحالة التي هي عليها أو التي يجب أن تكون عليها.

***كشف المحاسبة:** يعد هذا الكشف انطلاقا من جداول حسابات النتائج ل 04 سنوات المحقق فيها، ويضم لوائح حسابات النتائج. كما يسمح من متابعة رقم الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

ثانيا: البحث عن المعلومة الجبائية .

توفر المعلومة الجبائية معطيات أساسية هامة عن المكلف يستغلها المدقق أثناء قيامه بمهامه وهي ذات مصداقية لكونها تجمع من مصادر خارجة عن المكلف بالضريبة .

ويمكن تعريف المعلومة الجبائية على النحو التالي : (إن المعلومة الجبائية عبارة عن مجموعة من المعلومات التي بإمكانها التأثير على الوعاء الضريبي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة) .

فهي تشمل كل ما يمكن أن يكون له علاقة بنشاط المكلف ويؤثر على الوعاء لضريبي سواء كانت تلك المعلومات تتعلق بمخرجات أو مدخلات النشاط أو بالمكلف في حد ذاته ، وتقسم المعلومة الجبائية إلى قسمين من حيث التأثير على الوعاء الضريبي¹:

1 معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي :وهي في الغالب تتعلق برقم الأعمال وتتمثل في:

- معلومات عن مدخلات النشاط من البضائع الموجهة للتصنيع أو إعادة البيع . مواد أولية ولوازم، عناصر الإنتاج الموجهة للتحويل ، المنتجات الموجهة للتغليف ...إلخ .

- معلومات عن مخرجات النشاط من منتجات تامة أو نصف مصنعة موجهة للبيع أو منتجات مخزنة أو تأدية خدمات للغير...إلخ .

- معلومات مالية عن السيولة النقدية والحركة المالية الناتجة عن البيع والشراء أو التحويلات والاقتراض .

2 معلومات متعلقة بالتأثير غير المباشر على الوعاء الضريبي :وهي التي ليس لها تأثير مباشر على رقم

الأعمال وإنما تسمح باكتشاف مداخل غير مصرح بها وتشمل :

- معلومات عن النفقات الشخصية سواء كانت تتعلق بالمعيشة العائلية للمكلف أو لها مظهر الثروة.

- معلومات عن التغيرات في قيمة الأملاك الشخصية أو إحداث أملاك جديدة.

- معلومات تتعلق بروابط الشراكة للمكلف مع مؤسسات أخرى أو أشخاص آخرين .

- معلومات مختلفة متراكمة عن المكلف خلال السنة مثل :المخالفات والمعائنات.

3 مصادر جمع المعلومات الجبائية :تعتبر هذه المصادر خارجة عن المكلف بالضريبة وهي أكثر مصداقية

مقارنة مع تصريحاته .يلجأ إليها المدقق في البحث عن المعلومة الجبائية وفق الصلاحيات التي وفرها المشرع الجبائي والمتمثلة في حق الاطلاع .وتتمثل هذه المصادر في ما يلي:

* **الممولين** :حيث يمكن الحصول على المعلومة الجبائية من الممولين الذين يتعاملون مع المكلف سواء من

تصريحاته المقدمة من طرف مصالح الضرائب بصورة تلقائية وفق التزاماتهم الجبائية أو عن طريق طلب

المعلومات يقدمه المدقق إلى الممولين الأساسيين للمكلف لجمع أكثر المعلومات عن مشترياته وأسعارها الحقيقية

* **الزبائن** :إن المعلومات المقدمة من طرف الزبائن للمكلف في تصريحاتهم الجبائية أو بالطلب من المدققين

¹ المادة 99 ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2011 .

ذات نفع كبير لما تمد به المدقق من معلومات عن كمية المبيعات وأسعارها الحقيقية لنشاط المكلف .
 * **مصالح الجمارك** : أصبح دور الجمارك في تقديم المعلومات عن المكلف بالضريبة أكثر أهمية مع انفتاح السوق واعتماد معظم النشاطات على التمويل من الخارج وهي تقدم معلومات هامة عن الأشخاص الذين يقومون بعملية التصدير والاستيراد.

* **البنوك والمصارف** : تلعب البنوك والمصارف دور كبير في تقديم المعلومات الجبائية عن الحسابات المالية الخاصة بالمكلف بالضريبة سواء كانت حساباته الشخصية أو حسابات تتعلق بالنشاط الذي يقوم به . حيث تلزم البنوك والمصارف وفق التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المؤرخة في 12 / 04 / 1992 . بتقديم كل المعلومات المتوفرة لديهم عن المكلف بالضريبة .

* **المديريات التجارية والمصالح الأخرى** : تزود هذه المصالح المدققين بالمعلومات المتعلقة بالأسعار المرجعية عن مختلف البضائع والخدمات ، كما تقدم الخصوصيات المتعلقة بنشاط المكلف.

الفرع الثاني : المهام الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي:

تتمثل الأعمال الميدانية للتدقيق المحاسبي بالقيام بالإجراءات التالية¹ :

أولاً : الإشعار بالتدقيق : لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المدقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .

فالمدقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتدقيق عن بداية التدقيق والتدخل الميداني قبل الشروع في التدقيق ، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة أو وصل استلام أو أن يقوم المدقق بتسليم الإشعار شخصياً إلى المكلف بالضريبة مع إمضائه على الاستلام والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التدقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة كما يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته . ولقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هذا الإشعار وكذلك محتوى هذا الإشعار فبالنسبة للمؤهلين لاستلام الإشعار بالتدقيق هم :

- المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي .

¹ الجريدة الرسمية الصادرة في 2001/12/23 ، المتضمنة قانون المالية لسنة 2002

- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة .
 - ويعتبر الإشعار قانوني في الحالات التالية:
 - رفض المكلف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد.
 - تغيير عنوانه دون أن يعلم إدارة الضرائب التابع لها بذلك.
- كما يعتبر الإشعار بالتدقيق غير قانوني في الحالات التالية:

- إذا سلم شخص غير مؤهل قانونياً لينوب عن المكلف بالضريبة في الاستلام .
- رجوع الإشعار إلى مصالح الضرائب نتيجة خطأ في العنوان أو إرساله إلى العنوان القديم مع علم الإدارة بالتغيير في عنوان المكلف، أما بالنسبة للمحتوى فيجب أن يتضمن الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء المدققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والضرائب والرسوم التي يجري فيها التدقيق والأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها "مع توقيع المدققين وقائد الفرقة في الإشعار ، وفي حالة غياب أي هذه العناصر يعتبر الإشعار تحت طائلة البطلان .

ثانياً :التدخل بعين المكان : بعد انقضاء المدة القانونية 10أيام من استلام المكلف للإشعار بالتدقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنه يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى طرق تدليسية وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث سيشرح التدقيق في عين المكان بلقاء المدقق مع مسير المؤسسة مما يسمح باتصاله مع المكلف حيث في هذا اللقاء يتبادل فيه الحديث فيما يتعلق بوضعية المؤسسة ، طريقة التسيير، موقعها في السوق ، العراقيل التي تعترض المؤسسة ، الأهداف التي ترمي إلى تخفيضها ...إلخ .ومن جهة أخرى هذه الزيارة الميدانية للمؤسسة تفيد المدقق في إنجاز مهمته بحيث يستطيع على معلومات جد واسعة بخصوص سير نشاط المؤسسة لتساهم بدرجة كبيرة في مرحلة التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية.

الفرع الثالث :التدقيق المحاسبي¹ :

يعتبر الفحص المحاسبي أو التدقيق في المحاسبة أهم مرحلة في مسار التدقيق الجبائي حيث ينتقل فيه المدققون من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة عن المكلف بالضريبة إلى فحص تصريحاته الموجودة في الدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات التي قدمها .يسمح هذا الشكل من التدقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة و

¹ بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص ، ص 75 ، 76 .

ثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين تصريحاتهم الجبائية وتقييداتهم المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحاتهم ويتم الفحص المحاسبي من خلال :

أولا :فحص المحاسبة من حيث الشكل : يقوم المدقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية والإجبارية ووثائق الإثبات اللازمة وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة عن ناحية دقة الحسابات وفي الأخير يتدقق من تطابق وثائق الإثبات مع ما هو سجل في المحاسبة ولا تكون المحاسبة صحيحة من حيث الشكل إلا إذا كانت :

*محاسبة تامة.

*محاسبة دقيقة.

*محاسبة غير مصطنعة .

1 محاسبة تامة ومنظمة : حتى تكون المحاسبة تامة ومنظمة يجب أن يمسك المكلف بالضريبة الوثائق الإجبارية المنصوص عليها في المادة 09 إلى 12 من القانون التجاري والتسجيل يتم وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN). أي يجب توفر الشروط التالية في محاسبة المكلف بالضريبة:

أ-مسك الدفاتر والوثائق الإلزامية وتتمثل هذه الدفاتر والوثائق فيما يلي :

- دفتر اليومية العامة.

- دفتر الجرد.

- الرسائل المستلمة ونسخ الرسائل المرسلة من طرف المؤسسة.

- وثائق الإثبات وتتضمن فواتير البيع والشراء والخدمات ...إلخ، سواء التي تقدمها المؤسسة أو تستقبلها.

ب -مسك المحاسبة مطابقة لقواعد النظام المحاسبي و المالي : لكي تكون المحاسبة مطابقة لقواعد النظام

المحاسبي و المالي يجب أن تتوفر فيها القواعد المنصوص عليها في القرار رقم 24 المؤرخ في 03 / 1976.

23/ونذكر منها النقاط التالية :

- المحاسبة يجب أن تكون مفصلة لكي تسمح بتسجيل ومراقبة العمليات المذكورة.

- يمكن فتح فرعية نمو حسابات رئيسية إذا اقتضى الأمر .

- مسك المحاسبة بالعملة الوطنية مع احترام طريقة القيد المزدوج .

- كل كتابة محاسبة يجب أن تدعم بوثيقة إثبات مؤرخة ومتضمنة توقيع أو تأشيرة المسؤول عن العملية.

- تسجيل العمليات دون المقاصة .

- مسك الدفاتر بعناية دون تزوير وفي حالة تعديل التسجيل الأصلي يجب أن يكون واضح ومقروء.
1 محاسبة دقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشيراً حسابياً للمجاميع والأرصدة وكذلك مراقبة عمليات الترحيل والتأشير على سلامته وصفة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة.

حيث يهتم المدقق بصحة المعلومات الملخصة في الدفتر العام بعد مقارنتها بالنقاط الموضوعية في كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد وهذا من ناحية الدقة الحسابية لها ويتم ذلك من خلال ما يلي:
 - **فحص ميزاني المراجعة والجرد:** المحاسبة الدقيقة تقتضي ضرورة التساوي بين الجانب الدائن والجانب المدين لدفتر اليومية ويكون ذلك بتساوي الجانبين مع مثليهما لدفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة قبل إجراءات قيود الجرد وميزان الجرد المعد بعدها .

- **فحص تطابق بين الوثائق التبريرية والوثائق المحاسبية:** بما تقتضي المحاسبة الدقيقة تطابق الأرصدة المدونة في الوثائق التبريرية مع ما هو مسجل في محاسبة المكلف بالضريبة الواجب فحصها هي الحساب البنكي . الحسابات البريدية . حساب الصندوق ويكون ذلك بمطابقة الكشوف المقدمة من طرف البنوك والمؤسسات المالية مع ما هو مسجل لدى المكلف من قيود محاسبية.

2 **محاسبة غير مصنعة:** على المدقق التأكد من صدق محاسبة المكلف ويكون ذلك بالتدقيق من أن كل العمليات والقيود المسجلة لها الاككتابات والوثائق التبريرية مع طبيعة العملية المنجزة . بيع أو تقديم خدمات يقابلها وجود فاتورة أصلية ووثائق الصندوق والإيصالات ... الخ .

تخزين : الاحتفاظ بالوثائق المتعلقة بالبضائع والمنتجات والتي تحمل التفاصيل الماضية الخاصة بها وسعر تكلفتها.

ثانياً :فحص المحاسبة من حيث المضمون¹: بعد انتهاء المدقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون أو المحتوى وينقسم هذا المضمون إلى الأقسام التالية:

* حسابات الاستغلال .

* حسابات التسيير والنتائج.

* حسابات الميزانية.

أ - **حسابات الاستغلال:** تشمل حسابات الاستغلال وبصفة خاصة كل حسابات المشتريات، المخزونات، المبيعات، والتي من خلالها ينتج الربح العام إضافة إلى كل الأعباء والإيرادات الخاصة بالاستغلال.

¹ بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 77 .

***فحص حسابات المشتريات** : يتم هذا الفحص عن طريق قيام المدقق بمقارنة الكشوفات المقابلة التي يجيزها مع التسجيلات المحاسبة من جهة ومن جهة أخرى بين وصلات الطلبيات والتسليم والوثائق المحاسبة المساعدة . كما يقوم بعملية الفحص النقدي لفواتير الشراء والتسجيل المحاسبي لها .

وأهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي :

- **الزيادة في قيمة المشتريات** : ويكون الهدف هنا هو تخفيض الربح الصافي عن طريق تخفيض الربح الإجمالي.

- **التخفيض في كمية المشتريات** : وغالبا ما تكون الغاية من هذه العملية إخفاء الإيرادات والناجحة من المبيعات المحققة من تحويل المشتريات إلى مخرجات.

* **فحص حسابات المبيعات** : وتعتبر أهم حساب وجب التركيز عليه ، لأنه من الصعب الكشف عن الوسائل الاحتمالية للتقليل من قيمة المبيعات وبالتالي التقليل من رقم الأعمال الذي بدوره يؤثر على نتيجة المؤسسة . ومن أهم المخالفات التي يمكن أن يقع فيها المكلف بالضريبة هي :

- السهو والإهمال خاصة في بقايا المواد الأولية أو المنتج نصف المصنع .

- البيع بدون فاتورة .

- البيع بفاتورة جزئية لا تحتوي المبلغ الحقيقي والصريح .

* **فحص حسابات المخزون** : ويستعين المدقق أثناء هذا الفحص بدفتر الجرد الذي يعد أهم وسيلة لمراقبة المخزون، ويقوم بمقارنة الجرد الحقيقي مع الجرد المحاسبي وأهم الأخطاء التي يمكن للمكلف بالضريبة أن يقع فيها هي:

- التخفيض في قيمة المخزونات.

- التخفيضات في قيمة وكمية المخزونات.

بعد قيام المدقق بمراقبة وفحص حسابات الاستغلال تتكون صورة لديه أحسن حول محاسبة المكلف وبالتالي يستطيع أن يحكم عليها، ولكن بالرغم من ذلك يجب عليه مواصلة التدقيق في باقي الحسابات .

ب - **حسابات الميزانية**¹ : تعتبر الميزانية المرآة العاكسة للحالة المالية والاقتصادية للمؤسسة إذ تعبر عن الممتلكات التي بحوزة المكلف سواء المؤقتة منها أو الدائمة كما تظهر الديون المترتبة على ذمته. وتنقسم الميزانية إلى قسمين يشمل كل قسم عناصر ثنائية حددها النظام المحاسبي والمالي .

¹ النظام المحاسبي المالي ، 2010 .

الجدول رقم 02 : جدول الميزانية .

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الاستثمارات	++++	الأموال الخاصة	++++
المخزونات	++++	الديون	++++
الحقوق	++++		
المجموع	++++	المجموع	++++

* الأصول : وهي مجموع الاستخدامات والممتلكات الدائمة للمكلف .

* الخصوم : وتتكون من الأموال الخاصة وما على المكلف من ديون .

ج - حسابات التسيير والنتائج¹ : تنتج هذه الحسابات عن تحمل المؤسسة للنفقات والأعباء خلال الدورة الاستغلالية، أما حسابات النتائج فهي نتيجة استقادة المؤسسة من إيرادات من ممارستها لنشاطها. والمخالفات التي يقع فيها المكلف بالضريبة في هذا المجال هي:

- تضخيم النفقات - تخفيض قيمة الإيرادات .

المطلب الثاني : التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول : عناصر ونظام التدقيق الجبائي²

أولاً : عناصر التدقيق الجبائي

يرتكز التدقيق الجبائي على ثلاثة عناصر أساسية هي: الفحص، التدقيق، التقرير

1 الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية وكل أدلة الإثبات ومسار المعالجة للتأكد من صحة و سلامة وحقيقة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها؛ أي فحص القياس المحاسبي؛ وهو القياس الكمي النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة .

¹ النظام المحاسبي والمالي ، 2010 .

² مسعود صديقي ، نحو اطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ، رسالة دكتورا في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004/2003 ، ص 22 .

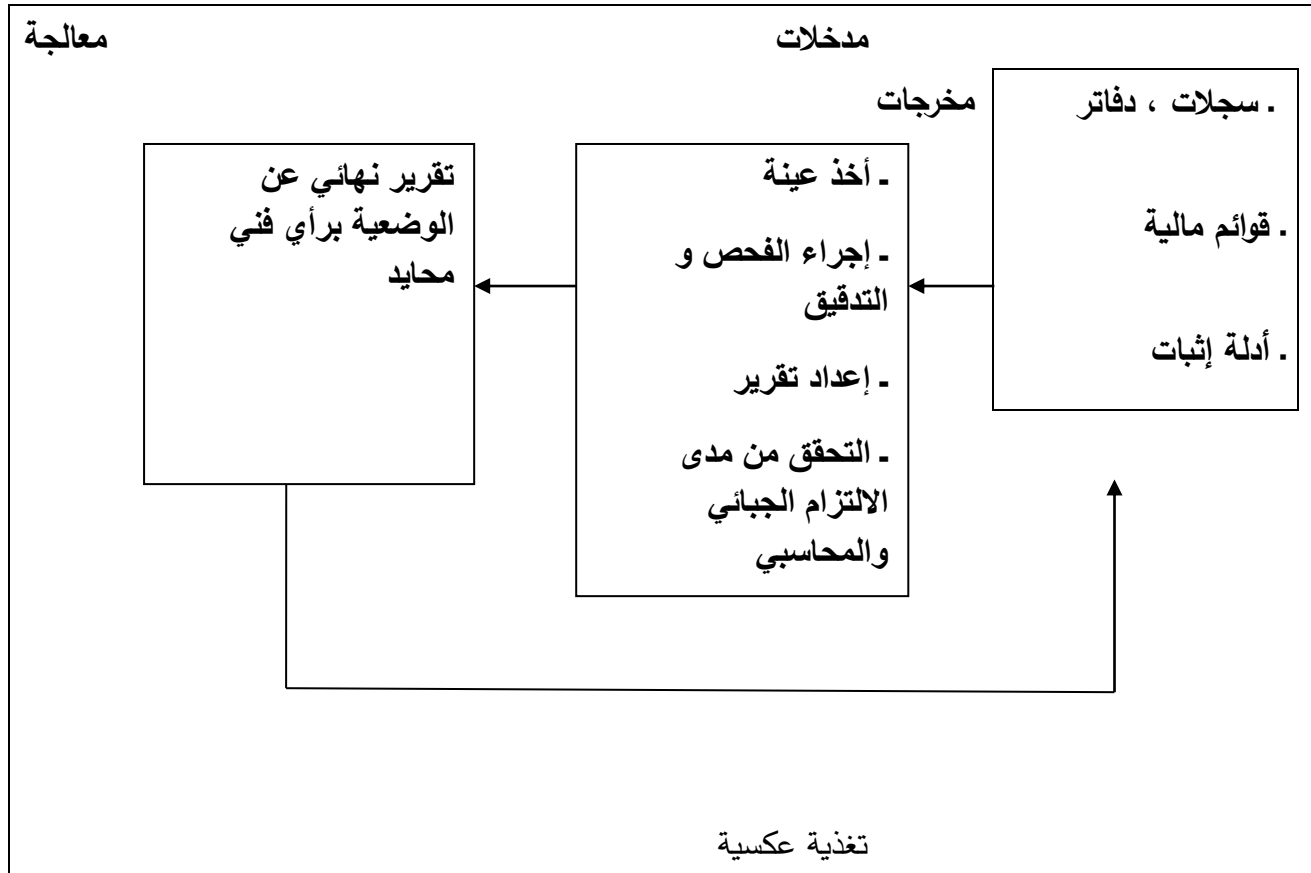
2 التدقيق : يمثل التدقيق الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، و على مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتمثل في القوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالتدقيق يمكن من اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق ويُشار إلى أن الفحص والتدقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

3 التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص و التدقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المراجع سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة. نستطيع أن نقول بأن التقرير هو آخر عملية في التدقيق الجبائي و ، بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق وفقا لمعايير كفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

ثانيا: نظام التدقيق الجبائي

إن التدقيق الجبائي عبارة عن نظام يعمل على تجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مستقل، مؤهل لإبداء رأيه الفني والمحايد عن مدى تماثل وتوافق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بالواقع، وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير للأطراف المختلفة سواء داخل المؤسسة أو خارجها ويمكن تمثيل هذا النظام في الشكل التالي:

الشكل (01 - 01) : نظام التدقيق الجبائي



المصدر : قحوش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة الماجستير ، العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، 2013 ، ص 7 .

ومنه يمكننا القول أن التدقيق الجبائي عملية منتظمة تتم وفق خطوات محددة تبدأ بفحص واختبار القوائم المالية والسجلات المحاسبية والأدلة (المدخلات) لمؤسسة ما، بقصد تدقيقها وفق سلسلة من العمليات تتمثل في اختيار العينة، إجراء الفحص، وتقييم مدى ملائمة ودرجة ثقة البيانات المالية، والخروج بالتقرير النهائي وهو الرأي الفني المحايد لشخص المدقق .

الفرع الثاني : مراحل سير التدقيق الجبائي

1- مراحل التدقيق المحاسبي¹: كون التدقيق الجبائي أمر مهم فإنه يتم وفق ثلاث مراحل مبينة حسب الآتي :

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 105 .

أ - التحضير للتدقيق : إن عدم التزام المدققين بإجراءات التدقيق الجبائي يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المدققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي. إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق لمحااسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب

إجراءات إعداد برامج مراقبة المحاسبة: إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل تدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة، وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج تدقيق المحاسبة أو تدقيق المعمق، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق المحاسبة أو التدقيق معمق للوضعية الشخصية خارج البرنامج، بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

معايير انتقاء المكلفين: إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية التدقيق لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموماً بحالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج التدقيق ونقصد بها:

- الأنشطة التي يمكن أن تتطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة... الخ).

- الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة .

- تقسيم جغرافي متوازن من أجل إن يسمح بتغطية إقليم الولاية

- تقسيم عادل يشمل مجمل الأنشطة والمهن.

- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولكن لم تقم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان.

يقوم المدقق بمنح أجل للمكلف من أجل السماح له بتحضير محاسبه، وفي المقابل يقوم في مكتبه ببعض الأعمال التمهيديّة للإجراء تدقيق المحاسبة وهي:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة.

- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلف.

1 سحب وفحص الملفات الجبائية: حيث يقوم المدقق في كل عملية بتدقيق للمحاسبة بفحص مايلي:

-الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني، والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية.

- الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الأساسيين في الشركات. في المقام الأول يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية، وفحص التصريحات الجبائية السنوية، وفي حالة إيداع متأخر للتصريحات المكتتبه عليه أن يأخذ بعين الاعتبار، ويواجه المدقق ثلاث حالات هي¹:

- التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منظمة

-التصريحات مودعة بعد الآجال المحددة قانونا وبطريقة غير منتظمة.

- التصريحات لم تودع أصلا.

ويقوم المدقق بالتأكد بناءا على كشوفات فرض الضريبة أو الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة ، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ في الإنذارات والجداول والتدقيق من أن جميع الضرائب والرسوم الغير متقدمة قد تم تدقيقها، ويجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية أو الشركاء الأساسيين في الشركات ومسيرى الشركة المعنية.

إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة ما يلي :

- التدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف.

- عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.

- الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة.

¹ سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1997 ، ص 123 .

- القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها.
- القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية، وبناءا على هذه المؤشرات الملحوظة في الملف الشخصي للمكلف الخاضع لتدقيق الجبائي، يمكن للمدقق أن يقدر درجة مصداقية التصريحات المكتتبه.
- وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة المدقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، ورقم الأعمال المعفي، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق وعليه أن يتحقق من أن لكل كشوفات رقم الأعمال المكتتبه قد تم معايشتها فعلا، كما عليه بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة. وإذا لاحظ المدقق فرقا بين الحدث المنشأ للضريبة و التحصيلات التي تمت ،عليه أن يجري إعداد تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.
- يعمل المدقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل والتي تسمح بما يلي:
 - اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم ولكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة .
 - القيام بالمقارنات بين الأجر المسددة وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجر .
 - مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجر ومرتبات)، والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجر المسددة.
- على المدقق أن يقوم بدراسة الوثائق التقنية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف الخاضع للتدقيق قبل البدء في أعمال التدقيق، كسب الربح المعيارية وكيفية تصنيع المنتج، و الآلات المستخدمة في التصنيع، التكنولوجيا المستخدمة التوليف بين مختلف المواد المستخدمة ،معدل ضياع المواد الأولية المسموح به أثناء عملية الإنتاج، معدل الأرباح العادية للنشاط.
- 2 الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي**¹: إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال أسعار بإجراء التدقيق مع وصل استلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق، ويمنح له أجل أدنى للتضير 10أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار، هذا الأخير يجب أن يحتوى على ما يلي:
 - اسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.
 - تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان .

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات ، مرجع سابق ،ص99.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.
- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها .
- السنوات المعينة، ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول، وبالنسبة للدورة المتقدمة التي احتوت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.
- ويجب أن يحتوي إشعار بإجراء التدقيق على العنوان كاملاً وختم المصلحة التي تباشره ، وأن يكون ممضياً من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم.
- أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية، دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة، ويبقى هذا التدقيق وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو ممثله.
- التدخل في عين المكان إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة "هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة العديد من الملاحظات والاستنتاجات".
- وهذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للتدقيق أو المكلف التي تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة ،مكانتها في السوق شروط الاستغلال الموضوع، زيادة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة(متابعة الإنتاج الاستثمارات، تقنيات التصنيع...الخ) ، وخلال زيارة المحلات، على المدقق إن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة¹:
- الإطار القانوني للمؤسسة.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج).
- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج.
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية، هل هي مؤجرة أو مملوكة.
- الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، ومع الهيئات الأخرى، أو الشركات.
- توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني ولإجراءات المستعملة في المؤسسة.
- ب- سير التدقيق²: بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل

¹ سعدان شبايكي ، مرجع سابق ، ص 126 .

² سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 110 .

المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين: ***فحص المحاسبة من حيث الشكل**: حتى تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالي:

- **المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة**: تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري، وممسوكة وفق القانون 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بطرق تنفيذه.

- **السجلات التجارية**: حيث نقصد بها سجل اليومية العامة وسجل الجرد، حيث إن سجل اليومية العامة تسجيل فيه عمليات المؤسسة يوم بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات وجدول حسابات النتائج وجرد المخزونات وجرد الاستثمارات. ويجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها وممسوكة يوما بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ خلق آخر دورة.

-**الوثائق التبريرية**: ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات... وغيرها.
-**المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة**: ونقصد بها أن المدقق يجب أن يتأكد أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الجانب الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعلى المدقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المدقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة، كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة.

- **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة**: تكون المحاسبة مقنعة إلا إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن تبرر الكتابات المحاسبية عن طرق تقديم وثائق اسمية

حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن ، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور ...إلى غير ذلك ¹.

إضافة إلى ذلك ، فإن المحاسبة التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون ،قد ترفض المحاسبة بسبب ذلك.

***فحص المحاسبة من حيث المضمون :** هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى.

أ - **مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية** ²: تتركز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي المشتريات و المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

مراقبة المشتريات : إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حسابات المشتريات يمكن أن يكون هناك تضخيم في المشتريات .

مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ : إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ، وأغلفة غير مسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المدقق أن يدققها بدقة، ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية التدقيق على المخزون، حيث يعد المدقق بناء على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعين للتدقيق، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة.

مراقبة المبيعات : إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- بيع بدون فواتير
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع إلي أخذها التاجر أو لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للتدقيق بحسب نشاطها.

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 112 .

² سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 113 .

1-مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير :ويقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

أ- مراقبة حسابات الميزانية :

- فحص أصول الميزانية :المصاريف الإعدادية التمهيدية ،الاستثمارات ،المخزونات ، الحقوق،
- فحص خصوم الميزانية :يجب أن تولي مراقبة حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المدقق وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة (الأموال الجماعية، أموال شخصية، الاحتياطات، نتيجة قيد التخصيص، مؤونات التكاليف والخسائر (والديون)القروض، حساب الموردن.)

ب-مراقبة حسابات التسيير :

- مراقبة التكاليف : استهلاكات السلع والمواد الأولية، الخدمات والمصاريف العامة، مصاريف المستخدمين ،الضرائب والرسوم ،المصاريف المالية، الإهلاكات.
- مراقبة الإيرادات:تحتوي على: مبيعات السلع ،الإيرادات المالية، الإيرادات الأخرى، الإيرادات الاستثنائية.

المطلب الثالث : الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي :

من خلال عملية التدقيق في المحاسبة يستطيع العون المدقق إبداء رأيه حول مصداقية تصريحات المكلف و محاسبة ، و من صلاحيته اتخاذ قرار بقبول أو رفض محاسبة المكلف و في حالة تأكده من أن المحاسبة غير منتظمة و غير مقنعة يلجأ إلى إعادة تأسيس الوعاء الضريبي .و لا تنتهي مهمة المدقق عند هذا الحد بل تتواصل إلى إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق و في الأخير يعد التقرير النهائي للتدقيق المحاسبي .

الفرع الأول : إعادة تقييم المحاسبة و إجراءات التقييم

وتتم عبر المراحل التالية :

أولا :إعادة تقييم المحاسبة

في هذه المرحلة يقوم المدقق المحاسبي بتقييم محاسبة المكلف بالضريبة و يكون ذلك إما بقبولها أو برفضها.
1- قبول المحاسبة :بعد القيام بفحص محاسبة المكلف بالضريبة، يتوصل المدقق إلى اتخاذ القرار بقبول محاسبته و ذلك بعد التأكد من أنها تحتوي على جميع القيم المقنعة و غير متضمنة لأخطاء بمعنى أنها صحيحة و مطابقة للنصوص التشريعية المعمول بها من مسك الدفاتر المحاسبية حسب ما تنص عليه المادة 9إلى 11من قانون التجاري و التسجيل فيها تم وفق المخطط الوطني المحاسبي .و أن التسجيلات المحاسبية

صحيحة و مدعمة بالوثائق التبريرية حينئذ يقوم المدقق بتقديم إشعار للمكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها، فقبول المحاسبة يعني أنها توفى شروط الشكل والمضمون¹.

2- **رفض المحاسبة**: لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة التدقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية²:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام وثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكورة في عمليات المحاسبة.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً، على اثر رفض المحاسبة، و هي ملزمة على ملاحظات المكلف بالضريبة .

ثانياً : إجراءات التقويم³ :

تكون هذه الإجراءات حسب الوضعية التي وصل إليها المدقق فإما أن تطبق إجراءات التقويم الثنائي، أو تطبيق إجراءات التقويم الأحادي.

1- **إجراءات التقويم الثنائي** : يخضع لمثل هذه الإجراءات المكلف الذي لا يخل بالتزاماته الجبائية و المحاسبية بحيث يحق له مناقشة المدقق في نتائج التدقيق المتوصل إليها، و هذه المناقشة بدايتها تكون بإرسال إشعار التقويم الأولي عن طريق رسالة مضمونة مسجلة أو عن طريق الاستلام اليد باليد. و يستطيع المكلف الطلب التوضيحات و التبريرات لبعض النتائج المتوصل إليها في أجل لا يزيد عن 90 يوم، ابتداء من يوم تسليمه للإشعار، فبعد مناقشة الحجج المقدمة من طرف المكلف أو تبريرها يكون التقويم النهائي أي الإعلان النهائي لنتائج التدقيق.

2- **إجراءات التقويم الأحادي** : يعاقب بالحرمان من إجراءات التقويم الثنائي و المناقشة كل من أحل بواجبه الجبائي و المحاسبي، و بالتالي تطبق إجراءات التقويم الأحادي و لا تكون هذا الإجراء الإستراتيجية في حالة من الحالات التي ذكرها المشرع الجبائي. لكن لا يكون وسيلة للتعسف الإدارة اتجاه المكلفين و تتم عملية التقويم الأحادي بإتباع الإجراءات التالية:

¹ المادة 191 ، قانون الضرائب المباشرة ، الجزائر 2001 .

² بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 79.

³ بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 80.

- إجراءات التصحيح التلقائي.
- إجراءات إعادة التصحيح التلقائي.
- إجراءات التعديل التلقائي.

إن نتائج التدقيق تكون في ثلاث نسخ: نسخة إشعار نهاية التدقيق و نتائجها تسلم للمكلف و نسخة تبقى في نيابة مديرية الرقابة الجبائية ، و نسخة تسلم لمفتشية الضرائب المباشرة للحصول .

الفرع الثاني : إعادة تأسيس قواعد الضريبة

يقوم المدقق المحاسبي بإعادة تشكيل الوعاء الضريبي الذي ستفرض على أسسه الضريبة فيستعمل عدة طرق في هذه العملية ، و ذلك تبعا لنوع النشاط و حجم المؤسسة التي تمت عليها عملية التدقيق المحاسبي ، و كذلك بناء على المعطيات و المعلومات الجديدة التي اكتشفت أثناء التدقيق .

الفرع الثالث : التبليغ بنتائج التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التدقيق و مراجعة نتائجها و عرضها على المكلف بالضريبة لإجراء المقارنة اللازمة معه يقوم المدقق بما يلي:

أولا: تحرير التبليغ الأولي:

يحرر المدقق إبلاغا أوليا بنتائج التدقيق يكون مرفقا بوثيقة تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال (40)يوما من استلامه للتبليغ وإدراج ملاحظاته و تبريراته أو قبوله لنتائج التدقيق المتوصل إليها.

يكون هذا التبليغ مستوفي لمجموعة من الشروط هي:

- مكتوب بخط واضح و بعبارات سهلة و مفهومة.
- أن يكون داخل فترة التدقيق أي قبل 12/31 من السنة الخامسة للتدقيق حتى لا تتقادم السنة الأولى.
- إن تحتوي على شكل المحاسبة من حيث وجود الدفاتر و طريقة القيد...إلخ و رأي الإدارة الصحيح حول المحاسبة من خلال الشكل.

- فيما يخص المضمون، التبليغ يكون مفصل بجداول و أرقام و طريقة استخراجها حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الرد عليه بسهولة و معرفة مصدر التسوية المقترحة عليه.

- تقديم التبليغ يكون إما يدا مقابل الإمضاء على النسخة الثانية منه أو عن طريق البريد المضمون يحتوي على المبالغ المطالب تسديدها إلى الخزينة العمومية.

ثانيا :تحرير التبليغ النهائي:

بعد مرور 40يوما و بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي:

- حالة الرد هي إما الرفض الكلي أو الجزئي لنتائج التبليغ الأولي و حالة عدم الرد هو القبول الضمني من طرف المكلف بالضريبة و هنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المدققون بالتعديلات و التقويمات المرسله في التبليغ الأولي و يقومون بإرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي. و تجدر الإشارة هنا إلى أنه المكلف حق اللجوء إلى الطعن لدى المحاكم القضائية (الغرفة الإدارية) قبل 12/31 من السنة الثانية التي تلي سنة إرسال القوائم حتى في حالة غياب الرد عن الأشعار الأولى. -أما في حالة رد المكلف عن التبليغ الأولي بتقديم الاعتراضات و الملاحظات المرفقة بالوثائق التبريرية خلال المدة القانونية المحددة لذلك ، يقوم المدققون بدراسة ما ورد في رد المكلف ثم اتخاذ قرار فيما يخص العناصر المذكورة في الرد ، و يكون ذلك إما برفض تلك الاعتراضات و الملاحظات بعد التأكد من عدم مصداقيتها ، أو بقبولها و بالتالي إجراء تعديلات جديدة على التقويمات المقدمة في التبليغ الأولي. و في كلتا الحالتين تقوم الإدارة الجبائية بإرسال تبليغ نهائي يتضمن التعديلات و التقويمات النهائية ثم يقوم المدققون بإصدار الأوردة التي تحتوي على الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف بالضريبة و إرسالها إلى مفتشية الضرائب التي تقوم بمتابعة المكلف من أجل تحصيلها.

ثالثا :كتابة التقرير النهائي:

ينتهي عمل المدقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن على المعلومات و الأرقام و المبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة و كذا الإجراءات المعمول بها في عملية التدقيق المحاسبي و يأدون في هذا التقرير ما يلي:

-كيفية إرسال الإشعار بالتدقيق، سواء عن طريق البريد أو التسليم الشخصي.

- طبيعة المخالفات المكتشفة.

- العقوبات المطبقة.

- المدة الإضافية للتدقيق مع ذكر أسبابها

و يرفق التقرير النهائي بما يلي :

- حالة مقارنة الميزانيات.

- كشف المحاسبة.

- كشف الإشعار بالتدقيق .

- نسخة من الإشعار بالتعديل.

- نسخة من ردود المكلف.

- توضيحات حول طبيعة الضريبة و العقوبات المطبقة.
و في الأخير يتم إرسال نسخة من ملف التدقيق إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها و نسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب و تبدأ بعدها عملية تحصيل الحقوق و الغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة .

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل التدقيق الجبائي من حيث المفهوم، وأسباب التي أدت إلى القيام بالتدقيق الجبائي ، والجهات المستفيدة منها، كذلك تم عرض التزامات المؤسسة الاقتصادية حيث تطرقنا إلى جباية المؤسسة الاقتصادية التي تم من خلالها توضيح أهم الالتزامات التي تقوم إدارة الضرائب بفرضها على المؤسسات الاقتصادية ، يمكن استنتاجه من هذا الفصل هو:

- يشمل التدقيق الجبائي فحص الأنشطة المتعلقة بإعداد ضريبة المكلف، والقوائم المالية والتصريحات الجبائية .
- عملية التدقيق الجبائي عرفت عدة مراحل في تطورها لوصولها إلى ما هي عليه الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقة نتائج عمليات الشركة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- نستنتج أيضا أنه و يحمي المكلفين بالضريبة من خطر المنافسة غير الشرعية التي يقوم بها بعض المتهربين الممارسين لنشاطات تخضع لدفعها .
- التدقيق الجبائي يعمل المحافظة على موارد الخزينة العمومية ، من خلال تطبيقها للقوانين الضريبية على المكلفين، ومراقبة تصريحاتهم والتأكد من مصداقيتها، قصد محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين .

الفصل الثاني :

الدراسة التطبيقية لمساهمة

التدقيق الجبائي في المؤسسة

الاقتصادية

دراسة حالة مفتشية الضرائب –

دائرة جامعة –

تمهيد

يعتبر التدقيق الجبائي أداة مهمة في معالجة حالات التهرب والغش الضريبي ومراقبة التزام المكلفين بالضريبة ، و بعد تطرقنا للجانب النظري وعرضنا للتدقيق الجبائي ودوره في ضبط التزامات المؤسسة الاقتصادية ، إلا أن الدراسة النظرية لا يمكن أن تحقق الهدف المراد تحقيقه إذا لم تكن هناك دراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع من أجل تدعيم دراستنا ، ولهذا فقد اخترنا لمفتشية الضرائب لدائرة جامعة حيث قمنا بدراستها كحالة تطبيقية من أجل دعم الدراسة النظرية التي قمنا بها في الفصلين السابقين لهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : تقديم عام لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة

المبحث الثاني : التزامات المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث:مساهمة التدقيق الجبائي في ضبط التزامات المؤسسة

المبحث الأول : تقديم عام لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة

تكلف المفتشية العامة للمصالح الجبائية على وجه الخصوص بالقيام بالرقابة و التفتيش و التحقيقات فيما يأتي :

- تنظيم المصالح و عملها.
- جودة تسييرها.
- استعمال الطاقة البشرية و المادية الموضوعة تحت تصرفها .

كما يمكن أن تكلف زيادة علي ذلك و في حدود اختصاصاتها بالقيام بأي تحقيق آخر خاص، و تكلف أيضا بتوجيه أعمال متفتشيات المصالح الجبائية المحدثة علي الصعيد المحلي و تقييم فعاليتها.

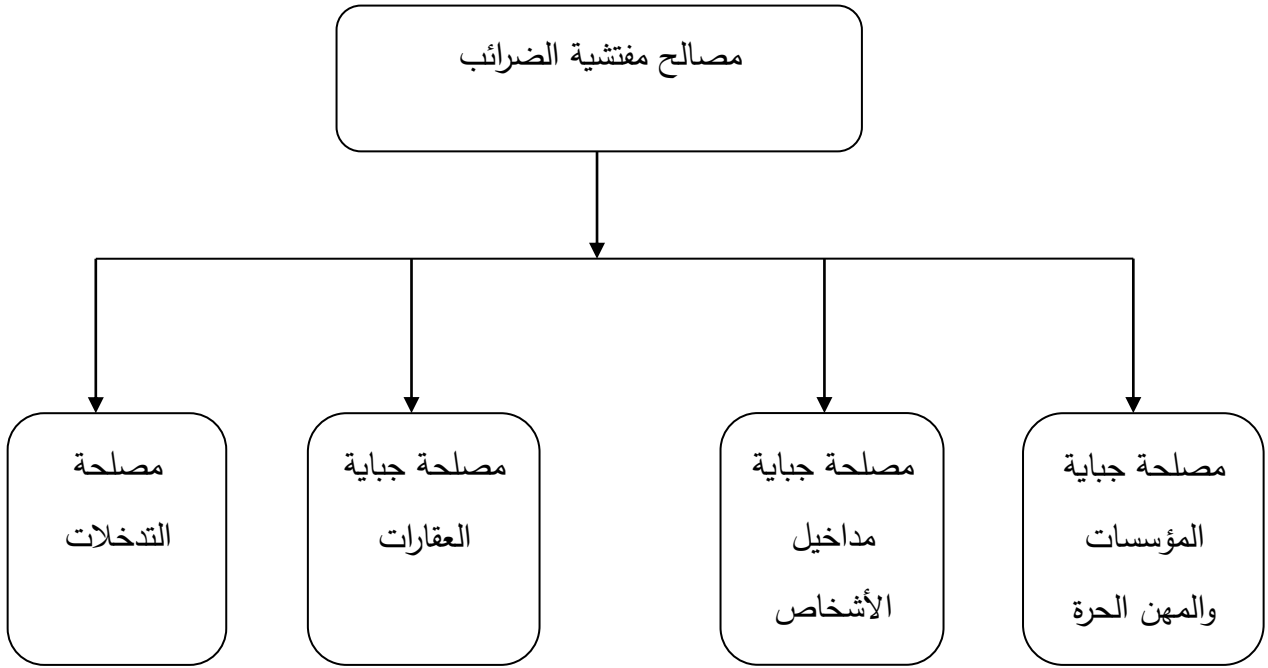
المطلب الأول نشأة مفتشية الضرائب بدائرة جامعة وتعريفها¹

الفرع الأول : نشأة مفتشية الضرائب بدائرة جامعة

في البداية كان مقرها الرئيسي بالمغير وفي ديسمبر 1994 عند إحداث المفتشيات المتعددة الخدمات تم إحداث مفتشية الضرائب لدائرة جامعة التي تتوسط مقرها المدني وتبعد عن الولاية بحوالي 170 كم ولها إقليم اختصاصي يضم كل من بلدية جامعة المرارة ، تندلة ، سيدي عمران ، ويعمل بهذه المفتشية 13 موظفا يعملون على وضع وتحديد أسس الضريبة حيث تتكون من أربعة مصالح .

¹ المصدر مفتشية الضرائب بدائرة جامعة

الشكل (1-2) : مصالغ مفتشية الضرائب :



المصدر : مفتشية الضرائب جامعة

يوجد بهذه المصالح ملفات حيث يتكون ملف جبائي من شهادة اعتماد بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون المهن الحرة .

الفرع الثاني: تعريف مفتشية الضرائب بدائرة جامعة

هي هيئة إدارية مالية تسهر على تطبيق كل التشريعات الجبائية على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بعمليات خاضعة للضريبة ، حيث تعتبر وعاء ضريبي ولها دور فعال في إثراء الخزينة العامة للدولة .

و حسب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 تم بموجبه إنشاء المركز الجوارى للضرائب بتاريخ 18\09\2006 وحسب الجريدة الرسمية العدد 20 بتاريخ 28\03\2009 تم تحويل مفتشية و قباضة إلى مركز جوارى والهيكل التنظيمي .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة :

الفرع الأول : مصالح مفتشية الضرائب¹

• رئيس المفتشية

مهمته الإشراف على تسيير مصالح المفتشية وتنسيق فيما بينها بمساعدة الموظفين الذين تحت وصايته كما يعمل على مراقبة انضباطهم ونظر في المنازعات وإعطاء رأيه فيها حيث يستقبل المواطنين ويدرس شكاويهم بإضافة على توقيع الوثائق من والي المفتشية ، كما يسهر على تطبيق التشريعات الجبائية الأعوان في مهامهم.

• الأمانة العامة :

تستقبل البريد الوارد وإرسال البريد الصادر ، كما تقوم بتنظيم مواعيد الاستقبال وتسجيل الشكايات (النزاعية وطلبات الإعفاء)

• مصالح المفتشية : وتتكون من

1 - مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

يتولى هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين تقوم هذه المصلحة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية للمكلفين ومن مهامها ما يلي :

. استغلال التصريحات والحقوق المدفوعة فورا :مراقبة شكل التصريحات المدفوعة من طرف المكلف بالضريبة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة ، بالنسبة لرسم النشاط المهني ويتم تسجيلها في بطاقة خاصة عن الوضعية الجبائية السنوية كل ضريبة لوحدها.

. استلام التصريحات السنوية:وهي عبارة عن ميزانيات بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي والتصريحات بالنسبة للخاضعين النظام الجزافي .

المراقبة المعمقة للملفات : تقترح قائمة اسمية للمكلفين بالضريبة من اجل مراقبة ملفاتهم مراقبة معمقة ترسل القائمة للمديرية الولائية للضرائب في إطار برنامج سنوي و ثم ترسل إحصائيات المراقبة كل ثلاث أشهر .

. تحديد النظام الجزافي: يقوم المكلف بالضريبة باكتتاب تصريح سنوي لرقم الأعمال قبل 01 فيفري من كل سنة

دراسة الملف الجبائي ، و تحدد المصلحة الأسس الخاضعة TVA ، TAP ، IRG .

¹ المصدر مفتشية الضرائب بدائرة جامعة .

2. مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين:

يتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين وتقوم هذه المصلحة بتسيير ومتابعة ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الدخل الإجمالي الذي يوجد مقر سكنهم بإقليم المفتشية ومن مهامها :

- استلام تصريحات IRG وترتيبها داخل الملفات الجبائية بناء على رقم المادة الضريبة وهذا رقم التاجر لدى المفتشية .
- تسيير ملفات IRG التابعة لمقر السكن (أي مسك الملفات وفتحها).
- المراقبة المعمقة للملفات وهذا بمتابعة المكلفين ميدانيا بالبحث والتقصي عن مصادر الدخل المتنوعة.
- تحديد وعاء الضريبة IRG أي حساب المداخيل بكل أنواعها.
- التكلفة بالمراقبة المعمقة لكل ملف قبل المديرية.
- معالجة المنازعات ولها علاقة بتحديد الوعاء.

ويمكن أن تتغير المبالغ المعتمدة كقاعدة الضريبة والرسم أن تكون التقديرات محل تحديد ضمني ويعتبر نشاط المصلحة نشاط سنويا أو موسميا ومستمر ولكل شخص خاضع لنظام التقويم الإداري ملف خاص به يحتوي على النماذج التالية:

* (905) هو نموذج الخارجي ويجب أن يحتوي على اسم ولقب المكلف بالضريبة وطبيعة النشاط الذي يمارس وعنوان ومقره أو محله.

* (Dn01) يحتوي على نفس المعلومات الموجودة في النموذج السابق إضافة إلى ذلك تاريخ بداية النشاط ،رقم الأعمال الرسم على النشاط المهني ،الضريبة على الدخل الإجمالي وهاته المعلومات تخص كل سنة مالية بالإضافة إلى الصعوبات التي تخص التأخير.

3. مصلحة الجباية العقارية :

ويتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين ومن مهامها ما يلي :

- تسيير ومتابعة الملفات المكلفين الخاضعين للرسم العقاري و التطهيري .
- متابعة ملفات المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل الإجمالي IRG لإيجارات الأملاك العقارية .
- معالجة المنازعات .

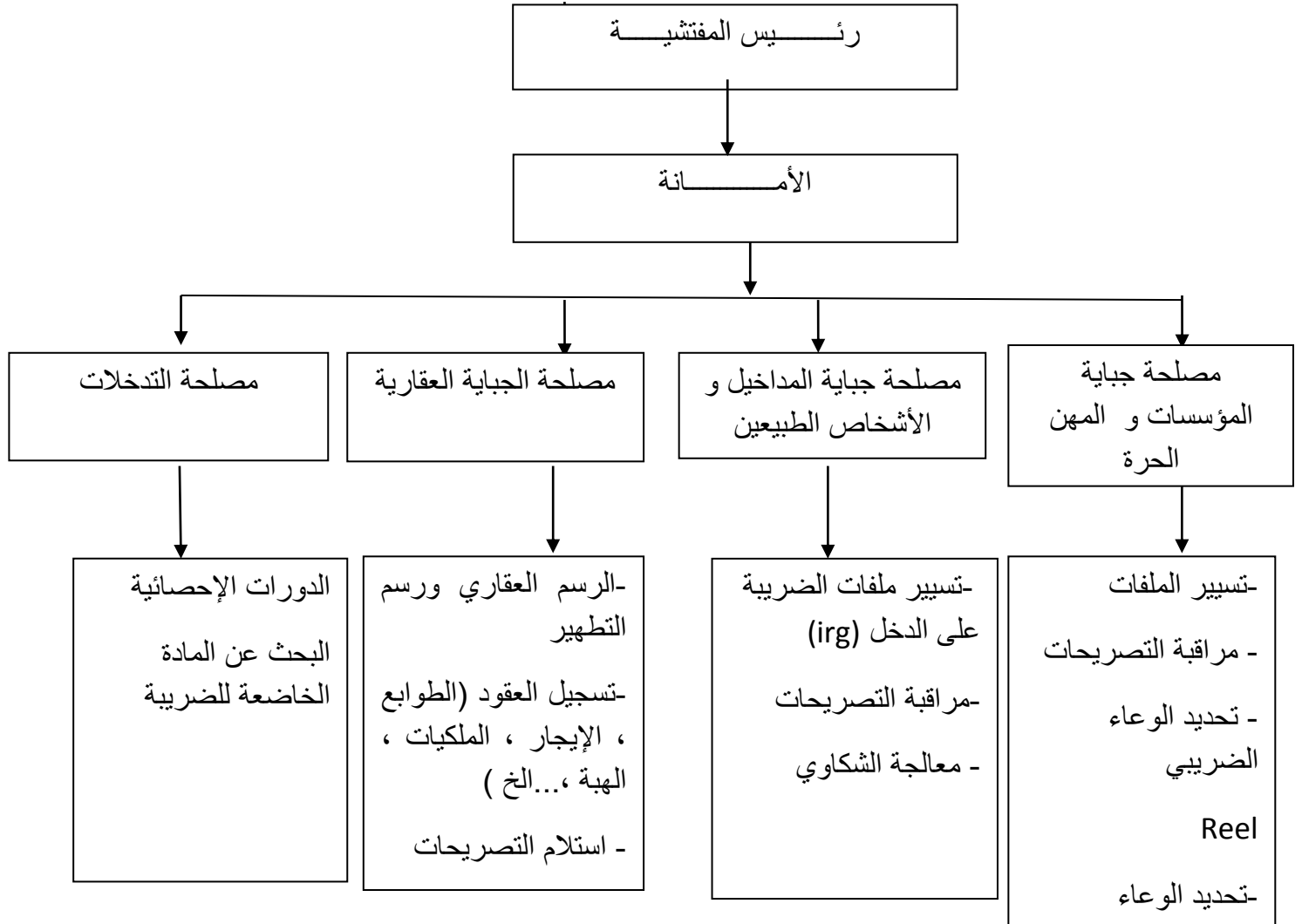
- تسيير ومتابعة ضريبة تسجيل الطابع حيث تستقبل وتقوم بتسجيل كل العقود الإدارية والقضائية الواجبة التسجيل

4. مصلحة التدخلات :

- يتولى تسيير هذه المصلحة رئيس برتبة مراقب على الأقل ومساعدين ومن مهام أعوان هذه المصلحة .
- التدخلات الميدانية :من اجل مراقبة نشاط المكلفين بالضريبة ويتم ذلك عن طريق تحرير محاضر ميدانية وتسجيلها في سجل التدخلات.
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وهذا لتزويد باقي المصالح التابعة للمفتشية وأيضا لمفتشيات أخرى بالمعلومات الضرورية من اجل تأسيس الوعاء الضريبي.
- الإشراف على عملية الإحصاء العام للنشاطات والممتلكات التي تنظمها إدارة الضرائب سنويا.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة

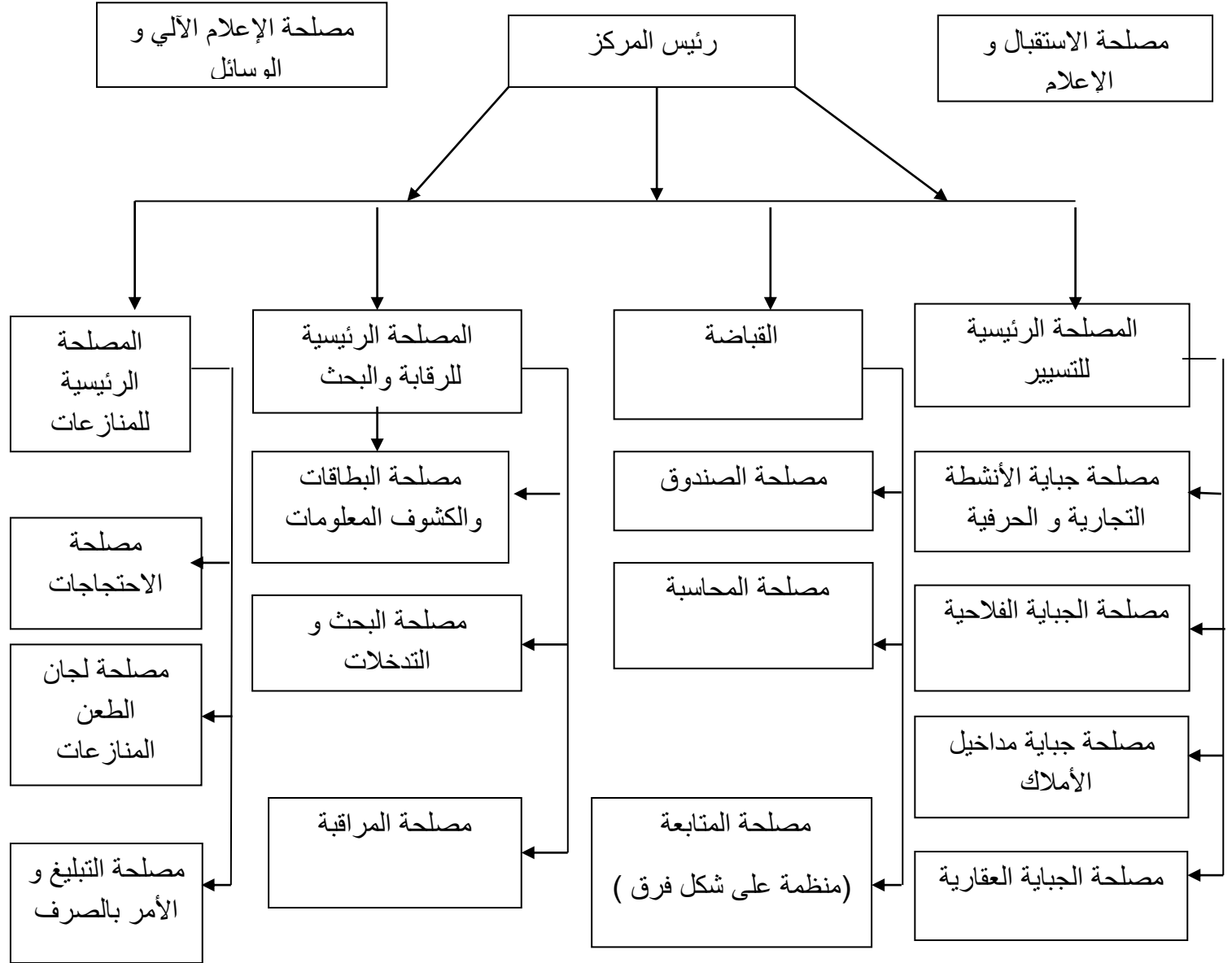
الشكل رقم (1-3) الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة¹



¹ المصدر مفتشية الضرائب دائرة جامعة

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب بدائرة جامعة¹

الشكل رقم (1-4) الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب بدائرة جامعة



¹ المصدر مفتشية الضرائب دائرة جامعة .

المطلب الثالث : دور و أهداف مفتشية الضرائب بدائرة جامعة¹

الفرع الأول : دور مفتشية الضرائب

يكمن دور مفتشية الضرائب في المهام التالية :

- معالجة ومتابعة الملفات.
- تحديد الوعاء الضريبي.
- البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- تسجيل العقود.
- تسجيل الأحكام القضائية.
- إستغلال العقود في الرسم العقاري (تأسيس ومتابعة الرسم العقاري).
- الضريبة على الدخل الإجمالي للإيجار IRG/iocatio – IRGL
- إستقبال المواطنين المواطنين الملفات الجديدة.
- طلب المعلومات من المكلفين.

الفرع الثاني: أهداف مفتشية الضرائب بدائرة جامعة:

تهدف مفتشية الضرائب إلى العديد من الأهداف التي تسعى من خلالها على الحرص على مصلحة الدولة بالدرجة الأولى وتحقيق هدفها بالدرجة الثانية ، يمكن حصر أهداف مفتشية الضرائب في النقاط التالية

- تزويد الخزينة العمومية بالأموال.
- حفظ الأموال وضبط حساباتها.
- تنفيذ القوانين و الأنظمة المالية.
- مراقبة المفتشية العامة للمالية التسيير المالي و الحسابي في مصالح الدولة.

¹ المصدر مفتشية الضرائب بدائرة جامعة

المبحث الثاني : التزامات المؤسسة الاقتصادية

إن الإدارة تتمتع بصلاحيات التدقيق لتصريحات المكلفين بالضريبة وذلك لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ "التصريح" العفوي.

ويعتبر حق التدقيق ضمان لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ،حفاظا على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم.

على صعيد آخر ،تجري الإدارة الجبائية عمليات التدقيق بصفة دورية وتعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة.

إن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صادقة ودليل عدم صحتها يقع بالتالي على عاتق الإدارة.

كل عملية تحقيق قد تؤدي بالمكلفين بالضريبة إلى عرقلة أعمالهم المهنية أو الشخصية لكن ومن جهة أخرى ،فإن المحققين يؤدون مهام جد حساسة وضرورية لا يقابلها أحيانا تفهم من طرف المكلفين.

المطلب الأول : المؤهل للقيام بالتدقيق الجبائي¹

لا يمكن القيام بعملية التدقيق الجبائي من طرف أي شخص بل لابد من وجود مؤهلات تسمح بممارسة التدقيق الجبائي نستدرج في هذا المطلب أهم المؤهلين للقيام بالتدقيق الجبائي .

الفرع الأول : الأجهزة المكلفة بالتدقيق الجبائي :

يضطلع بمهام التدقيق الجبائي جهازان :

✓ مصالح الأبحاث والمراجعات والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات ، المتواجدة حاليا بالجزائر، وهران

وقسنطينة التي تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى القطر الوطني للتحقيق في وضعية أكثر المكلفين بالضريبة من ناحية أهمية نشاطهم .

✓ المديرية الفرعية للتدقيق الجبائي التابعة للمديريات الولائية للضرائب في اطار الإقليم الإداري للولاية .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة ، الجزائر 2017 .

الفرع الثاني : الأعوان المكلفين بالتدقيق :

كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق في ما يخص التصريحات الجبائية (المادة 190 من ق ض م)

يجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته .

الفرع الثالث : المدة الزمنية الخاضعة للتدقيق :

الحالة العامة : إن تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال و المداخل و الأرباح يمكنها أن تكون محل الرقابة (المادة 326 من ق ض م)

مثال : خلال سنة 1999 بإمكان الإدارة الجبائية إن تقوم بالتحقيق في تصريحات الدخل لسنوات (1995، 1996 ، 1997 ، 1998)

الاستثناء : تضاف سنتين (02) للتقادم المذكور في الحالة العامة عندما تقوم الإدارة برفع دعوى قضائية في حالة ثبوت أن المكلف بالضريبة قد لجأ إلى طرق تدليسية (المادة 326 من ق ض م)

ملاحظة : (التقادم) في حالة اللجوء إلى طرق تدليسية يبدأ حساب مدة التقادم ابتداء من اليوم الذي تم فيه تمكين أعوان إدارة الضرائب من معاينة وجوب الحقوق أو المخالفات .

المطلب الثاني : التحقيق في المحاسبة¹

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى لو كانت بطريقة معلوماتية) والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها .
لذا ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية .

أثناء التحقيق يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا عن غير قصد ، وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجرة عنها ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2017 .

الفرع الأول : انجاز عمليات التدقيق :

تسيير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية كي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة .

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان (في محل المكلف بالضريبة) وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة . إلا انه هناك استثناء لهذا الإجراء .

إذ في حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة يمكن للمدققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم في هذه الحالة ، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق ، طبيعتها)

1. الإشعار بالتدقيق : لا يمكن إجراء تدقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق ، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام (المادة 190 ق.ض.م)

يرسل الإشعار بالتدقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع إشعار بالاستلام أن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التدقيق وفي هذه الحالة يلجأ المدققون إلى فرض الضريبة تلقائيا .

يمكن للمدقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التثبيت من وجود الوثائق المحاسبية ، في هذه الحالة يسلم " الإشعار بالتدقيق " مع بداية عمليات المراقبة ، لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا .

2. الاستعانة بمستشار : تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة (المادة 190 ق.ض.م) هذا الأخير يمكن أن يستشير أو ينوب عنه ولكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها

3. حدود التدقيق : يمكن للمدقق ان يطلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية .

4. الامتناع عن تقديم المحاسبة : يثبت عدم تقديم المحاسبة في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر الرفض المحتمل (المادة 190 / 8 ق.ض.م)

المطلب الثالث : نتائج التدقيق¹

عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص ، أخطاء ، اغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة تعمل :

- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري)
- إما بفرض الضريبة المحددة حسب الإجراءات الغير تناقضية (تلقائيا)

الفرع الأول : الإجراء الحضوري

يجب على المدقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة وهذا حتى في حالة غياب أي تقويم يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لها أن الإشعار بنتائج التدقيق يجب أن يحدد طرق التقويم التي أدت إلى التعديلات المزمع القيام بها ، إلى جانب إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو للرد عليها هذا الإشعار بالتقويم :

- يعطل التقادم حسب شروط معينة
 - يفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج التقويم و الإبلاغ عن إجابته
 - يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على الأسس الضريبية المزمع إجرائها
- بهذه الإجراءات يتسنى للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من الإدارة :

- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية
 - مدى تأثير قبوله في ما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة .
- في حالة القبول تدرج الجداول للتحصيل وفي هذا الخصوص .تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة .

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية ، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة ، ما عدا في حالة استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التدقيق ، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن (المادة 190 / 6 ق.ض.م)

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2017 .

إذا رفض العون المدقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه ملزم بان يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة.

الفرع الثاني : التصحيح التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية :

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية
 - تصرف أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم (المادة 304 ق.ض.م. و المادة 107 ق.ر.ر.أ) عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونيا ، بالمداخيل (الربح الصناعي التجاري والغير التجاري) بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات الرسوم على القيمة المضافة (المادة 131 ق.ض.م. و 107 / 3 من ق.ر.ر.أ)
 - لم يقدم محاسبة أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية (المادة 191 من ق.ض.م.)
- 1 - مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقوانين السارية المفعول (مواد 9 إلى 11 من القانون التجاري) ولشروط و كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني
 - 2- المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الإثباتية .
 - 3- تضمن المحاسبة الأخطاء أو الاغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة متكررة في عمليات المحاسبة . حتى في رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي ، يجب إشعار المكلف بالضريبة بهذا إلى جانب اطلاعه للأسس الجديدة .
- في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن أثبت العون عدم صحتها ، يمكنه رفضها هذه الرقابة تتم حسب الإجراءات التناقضية المنصوص عليها سابقا وليس بإتباع الإجراءات الغير تناقضية.

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الجبائي في ضبط التزامات المؤسسة

يعد التدقيق الجبائي حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية، حيث يعتبر من أهم الإجراءات التي تخول للإدارة الجبائية التأكد من صحة الضمانات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من جهة، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من جهة أخرى ، والقيام بالإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي .

المطلب الأول : الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة

على غرار الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهبتها، نجد لدى المكلف بالضريبة ضمانات وحقوق من أجل حمايته من أي تجاوز قد يصدر عن الإدارة، منح له المشرع بهدف خلق توازن بين التزاماتهم وحقوق الإدارة أثناء وبعد عملية التحقيق.

ثم إن أي خرق لحقوق المكلف ينجر عنها بطلان الإجراء، وحرمان الإدارة من أي متابعو قضائيين أو الامتثال أمام العدالة في حالة اكتشاف أعمال الغش والتزوير، ومن بين هذه الحقوق نجد¹:

الفرع الأول : الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب ، وهذا مع بداية عمليات التدقيق وكذا عند إرسال الإشعار بالتقويم .

الفرع الثاني : عدم تجديد التدقيق

إذا انتهى التدقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاصة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق ، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتدقيق جديد في نفس الدفاتر ، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة (المادة 190 / 7 من ق.ض.م)

تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التدقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين يوما في حالة انعدام التقويمات ينتهي التدقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2017 .

إذا ما مس التدقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر ، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا .

الفرع الثالث : تحديد مدة التدقيق بعين المكان

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تتعدى مدة التدقيق في التصريحات و الوثائق المحاسبية أجالا محددة هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة ونشاط المؤسسة :

مؤسسات تأدية الخدمات :

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها .
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي يتعدى 2000000 دج و أقل من 5000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها .

المؤسسات الأخرى :

- أربعة (04) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها .
- ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي يتعدى 2000000 دج و أقل من 10000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها

في جميع الحالات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى السنة فإن استثناء لما سبق مدة التدقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية :

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة ، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التدقيق

يتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتدقيق .

المطلب الثاني : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

على غرار التحقيق الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية فإنه استحدث ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، وذلك مساندة للإصلاحات الجبائية، فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيًا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي¹ .

الفرع الأول : مدى التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي ترمي إلى الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (التصريحات على المداخل العقارية - المداخل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)

يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف ، حالة خزينته وكذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته .

يمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية اثر تدقيق في المحاسبة ، سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة ، أو رؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة .

ينفذ هذا التدقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة وعناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى .

تقدم الإدارة على طلب التبريرات و التوضيحات التي تراها أساسية ، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي ، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي .

الفرع الثاني : طلب التبريرات أو التوضيحات :

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي

1- التبريرات : تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية :

-فيما يخص وضعيته الجبائية .

¹ المادة 131، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر ، 2001

- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي .

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها ، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار .

لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن التدليس .

2- التوضيحات : تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح .

المطلب الثالث : الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي التطبيقية

الفرع الأول : إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق عناصر كمية
أ - في حالة مؤسسة تجارية :

الإخفاء : الاستهلاك المعاد تقديره - الاستهلاك المصرح به

معامل الإخفاء : رقم الأعمال المؤسس / رقم الأعمال المصرح .

ب - في حالة مؤسسة إنتاجية :

الاستهلاك المعاد تقديره : مخزون أول مدة + مشتريات - مخزون آخر مدة

الاستهلاك الصافي : الاستهلاك المعاد تقديره - معدل الضياع (التلف)

البيع المعاد تقديره : الاستهلاك الصافي + مخزون أولي للإنتاج تام الصنع - مخزون نهائي للإنتاج تام الصنع

الإخفاء :البيع المشكل المعاد تقديره -البيع المصرح به

معدل الإخفاء :الإخفاء /البيع المصرح به.

الفرع الثاني : إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق عناصر مالية

تعتمد هذه الطريقة أساسا على المقبوضات المحققة على مدى السنوات المحقق فيها ومقارنتها بأرقام المصرح بها و تكون كالتالي :

+مجموع مقبوضات البنك

+مجموع مقبوضات الصندوق

+تسبيقات الزبائن إلى 01/01من سنة التحقيق

+رصيد الزبائن إلى 12/31من سنة التحقيق

-رصيد الزبائن إلى 01/01من سنة التحقيق

-تسبيقات الزبائن إلى 12/31من سنة التحقيق

-رقم الأعمال المصحح داخل الرسم على القيمة المضافة

-الرسم على القيمة المضافة

-رقم الأعمال المصحح خارج الرسم

ملاحظة :وذلك بعد إبعاد مبالغ التحويلات من الصندوق إلى بنك أو من بنك إلى آخر و إبعاد الشبكات الملغاة المؤمنات المشكلة من طرف البنك.

و تطبق هذه العملية خاصة على نشاطات الخدمات و الأشغال العمومية و مقاولات البناء.

الفرع الثالث :إعادة تقدير الأعباء انطلاقا من أعباء الإنتاج

و التي تتمثل في رواتب العمال ، فواتير الكهرباء المستهلكة في تشغيل الآلات ، فواتير الوقود المستعملة

بالإضافة إلى بعض العناصر الخاصة التي تستعملها المؤسسة ثم يقوم المدقق بمقارنتها بأعباء إنتاج الوحدة

الواحدة من المنتج المتحصل عليه من خلال القيام بعملية تجريبية للإنتاج.

المطلب الرابع : الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي :

من خلال عملية التدقيق في المحاسبة يستطيع العون المدقق إبداء رأيه حول مصداقية تصريحات المكلف و محاسبة ، و من صلاحيته اتخاذ قرار بقبول أو رفض محاسبة المكلف و في حالة تأكده من أن المحاسبة غير منتظمة و غير مقنعة يلجأ إلى إعادة تأسيس الوعاء الضريبي . و لا تنتهي مهمة المدقق عند هذا الحد بل تتواصل إلى إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق و في الأخير يعد التقرير النهائي للتدقيق المحاسبي .

الفرع الأول : إعادة تقييم المحاسبة و إجراءات التقييم

وتتم عبر المراحل التالية :

أولاً : إعادة تقييم المحاسبة

في هذه المرحلة يقوم المدقق المحاسبي بتقييم محاسبة المكلف بالضريبة و يكون ذلك إما بقبولها أو برفضها. **1- قبول المحاسبة :** بعد القيام بفحص محاسبة المكلف بالضريبة، يتوصل المدقق إلى اتخاذ القرار بقبول محاسبته و ذلك بعد التأكد من أنها تحتوي على جميع القيم المقنعة و غير متضمنة لأخطاء بمعنى أنها صحيحة و مطابقة للنصوص التشريعية المعمول بها من مسك الدفاتر المحاسبية حسب ما تنص عليه المادة 9 إلى 11 من قانون التجاري و التسجيل فيها تم وفق المخطط الوطني المحاسبي . و أن التسجيلات المحاسبية صحيحة و مدعمة بالوثائق التبريرية حينئذ يقوم المدقق بتقديم إشعار للمكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها، فقبول المحاسبة يعني أنها توفى شروط الشكل والمضمون¹.

2- رفض المحاسبة : لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة التدقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية²:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.
- عندما تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام وثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عمليات المحاسبة.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً، على اثر رفض المحاسبة، و هي ملزمة على

¹ المادة 191 ، قانون الضرائب المباشرة ، الجزائر 2001 .

² بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 79.

ملاحظات المكلف بالضريبة .

ثانيا : إجراءات التقويم ¹ :

تكون هذه الإجراءات حسب الوضعية التي وصل إليها المدقق فإما أن تطبق إجراءات التقويم الثنائي، أو تطبيق إجراءات التقويم الأحادي.

1- **إجراءات التقويم الثنائي** : يخضع لمثل هذه الإجراءات المكلف الذي لا يخل بالتزاماته الجبائية و المحاسبية بحيث يحق له مناقشة المدقق في نتائج التدقيق المتوصل إليها، و هذه المناقشة بدايتها تكون بإرسال إشعار التقويم الأولي عن طريق رسالة مضمونة مسجلة أو عن طريق الاستلام اليد باليد. و يستطيع المكلف الطلب التوضيحات و التبريرات لبعض النتائج المتوصل إليها في أجل لا يزيد عن 90 يوم، ابتداء من يوم تسليمه للإشعار، فبعد مناقشة الحجج المقدمة من طرف المكلف أو تبريرها يكون التقويم النهائي أي الإعلان النهائي لنتائج التدقيق.

2- **إجراءات التقويم الأحادي** : يعاقب بالحرمان من إجراءات التقويم الثنائي و المناقشة كل من أخل بواجبه الجبائي و المحاسبي، و بالتالي تطبق إجراءات التقويم الأحادي و لا تكون هذا الإجراء الإستراتيجية في حالة من الحالات التي ذكرها المشرع الجبائي .لكن لا يكون وسيلة للتعسف الإدارة اتجاه المكلفين و تتم عملية التقويم الأحادي بإتباع الإجراءات التالية:

- إجراءات التصحيح التلقائي.

- إجراءات إعادة التصحيح التلقائي.

- إجراءات التعديل التلقائي.

إن نتائج التدقيق تكون في ثلاث نسخ :نسخة إشعار نهاية التدقيق و نتائجه تسلم للمكلف و نسخة تبقى في نيابة مديرية الرقابة الجبائية ، و نسخة تسلم لمفتشية الضرائب المباشرة للحصول .

الفرع الثاني : إعادة تأسيس قواعد الضريبة

يقوم المدقق المحاسبي بإعادة تشكيل الوعاء الضريبي الذي ستفرض على أسسه الضريبة فيستعمل عدة طرق في هذه العملية ، و ذلك تبعا لنوع النشاط و حجم المؤسسة التي تمت عليها عملية التدقيق المحاسبي ، و كذلك بناء على المعطيات و المعلومات الجديدة التي اكتشفت أثناء التدقيق .

الفرع الثالث : التبليغ بنتائج التحقيق

¹ بن عكشة مصطفى ، مرجع سابق ، ص 80.

بعد الانتهاء من عملية التدقيق و مراجعة نتائجه و عرضها على المكلف بالضريبة لإجراء المقارنة اللازمة معه يقوم المدقق بما يلي:

أولاً: تحرير التبليغ الأولي:

يحرر المدقق إبلاغاً أولياً بنتائج التدقيق يكون مرفقاً بوثيقة تعلم المكلف بإمكانية الرد خلال (40) يوماً من استلامه للتبليغ وإدراج ملاحظاته و تبريراته أو قبوله لنتائج التدقيق المتوصل إليها.

يكون هذا التبليغ مستوفي لمجموعة من الشروط هي:

- مكتوب بخط واضح و بعبارات سهلة و مفهومة.
- أن يكون داخل فترة التدقيق أي قبل 12/31 من السنة الخامسة للتدقيق حتى لا تتقدم السنة الأولى.
- إن تحتوي على شكل المحاسبة من حيث وجود الدفاتر و طريقة القيد... إلخ و رأي الإدارة الصحيح حول المحاسبة من خلال الشكل.
- فيما يخص المضمون، التبليغ يكون مفصل بجدول و أرقام و طريقة استخراجها حتى يتمكن المكلف بالضريبة من الرد عليه بسهولة و معرفة مصدر التسوية المقترحة عليه.
- تقديم التبليغ يكون إما يداً مقابل الإمضاء على النسخة الثانية منه أو عن طريق البريد المضمون يحتوي على المبالغ المطالب تسديدها إلى الخزينة العمومية.

ثانياً: تحرير التبليغ النهائي:

بعد مرور 40 يوماً و بعد قراءة الرد على التبليغ الأولي:

- حالة الرد هي إما الرفض الكلي أو الجزئي لنتائج التبليغ الأولي و حالة عدم الرد هو القبول الضمني من طرف المكلف بالضريبة و هنا يتحول التبليغ الأولي إلى تبليغ نهائي حيث يحتفظ المدققون بالتعديلات و التقويمات المرسله في التبليغ الأولي و يقومون بإرسالها مرة ثانية على شكل تبليغ نهائي.
- و تجدر الإشارة هنا إلى أنه المكلف حق اللجوء إلى الطعن لدى المحاكم القضائية (الغرفة الإدارية) قبل 12/31 من السنة الثانية التي تلي سنة إرسال القوائم حتى في حالة غياب الرد عن الأشعار الأولى.
- أما في حالة رد المكلف عن التبليغ الأولي بتقديم الاعتراضات و الملاحظات المرفقة بالوثائق التبريرية خلال المدة القانونية المحددة لذلك ، يقوم المدققون بدراسة ما ورد في رد المكلف ثم اتخاذ قرار فيما يخص العناصر المذكورة في الرد ، و يكون ذلك إما برفض تلك الاعتراضات و الملاحظات بعد التأكد من عدم مصداقيتها ، أو بقبولها و بالتالي إجراء تعديلات جديدة على التقويمات المقدمة في التبليغ الأولي.

و في كلتا الحالتين تقوم الإدارة الجبائية بإرسال تبليغ نهائي يتضمن التعديلات و التقويمات النهائية ثم يقوم المدققون بإصدار الأوردة التي تحتوي على الحقوق و الغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف بالضريبة و إرسالها إلى مفتشية الضرائب التي تقوم بمتابعة المكلف من أجل تحصيلها.

ثالثا :كتابة التقرير النهائي:

ينتهي عمل المدقق بكتابة التقرير النهائي الذي يجب أن يتضمن على المعلومات و الأرقام و المبالغ التي تسمح بالتأكد من نتائج المراقبة و كذا الإجراءات المعمول بها في عملية التدقيق المحاسبي و يادون في هذا التقرير ما يلي:

- كيفية إرسال الإشعار بالتدقيق، سواء عن طريق البريد أو التسليم الشخصي.

- طبيعة المخالفات المكتشفة.

- العقوبات المطبقة.

- المدة الإضافية للتدقيق مع ذكر أسبابها

و يرفق التقرير النهائي بما يلي :

- حالة مقارنة الميزانيات.

- كشف المحاسبة.

- كشف الإشعار بالتدقيق .

- نسخة من الإشعار بالتعديل.

- نسخة من ردود المكلف.

- توضيحات حول طبيعة الضريبة و العقوبات المطبقة.

و في الأخير يتم إرسال نسخة من ملف التدقيق إلى المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها و نسخة أخرى إلى المديرية العامة للضرائب و تبدأ بعدها عملية تحصيل الحقوق و الغرامات التي تترتب على عاتق المكلف بالضريبة .

خلاصة الفصل

أثناء دراستنا للجانب التطبيقي وذلك من خلال الدراسة الميدانية لمختلف الالتزامات التي يتم ضبطها من طرف التدقيق الجبائي، تأكد لنا الدور الكبير الذي تلعبه عملية التدقيق في صحة ومصداقية القوائم الجبائية المقدمة من طرف المكلفين ، حيث تعتبر أداة فعالة للكشف عن مواطن الأخطاء ومحاولات التهرب التي يقوم بها المكلف بالضريبة، مما يعطي لنا الصورة المثلى للإدارة الحريصة على القيام بواجبها للقضاء على الظواهر السلبية المنتشرة .

ونجد أثناء مختلف مراحل التدقيق، أن المدقق اعتمد في عمله على الخبرة والالتزام بمختلف القواعد القانونية وذلك لتجنب الوقوع في الأخطاء والثغرات التي تمكن المكلف من استغلالها لصالحه بالإضافة إلى هذا فيجب على المدقق أن يكون خبيراً في الميدان المحاسبي بمختلف تقنياته وقواعده .

الخدمات

الخاتمة

رغم أن الجزائر عمدت إلى انتهاج جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر للتدقيق الجبائي إلا أن التدقيق الجبائي تصادفه الكثير من العقبات والصعوبات التي تعيق العون المدقق كون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهيأ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكوينا سليما بالإضافة على توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية.تمكنها من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرية المطلوبة، للعمل على ضبطهم والالتزام بالالتزامات الواجب الانضباط عليها ، إن التدقيق الجبائي كأداة لا يمكن تجسيده على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات والصعوبات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة، والحرص على تطبيقها سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي، تقاديا للعديد من المشاكل من طرف المكلفين ومن أجل تحقيق الأهداف المنشودة منه، والتي تعمل الحكومات على تجسيدها، والمتمثلة في الحد من تفاقم ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين والتقليل من آثارهما الوخيمة، وهذا فيما يخص الجزء النظري ، ويجب مراعاة بعض الإجراءات التي من شأنها أن تعطي لهذه الأداة مصداقية أكبر .

إضافة إلى كل هذا و بعد دراستنا للجانب التطبيقي تدعم رأينا في كون أن التدقيق الجبائي يلعب دورا أساسيا و فعالا في زيادة الحصيلة الضريبية، و عليه توصلنا إلى مجموعة من النتائج و التي سنتعرض إليها فيما يلي :

نتائج اختبار الفرضيات :

توصلنا من خلال بحثنا إلى بعض النتائج نورد أهمها فيما يلي:

.إن المكلف يعتمد في تدليسه و غشه على ضعف الإدارة الجبائية و عدم خبرة و كفاءة بعض المدققين خاصة من الناحية المحاسبية .

. يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الأداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.

. تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، والرجوع للإدارة الضريبية لتزويدهم بالمعلومات اللازمة والمشاركة في ملتقيات متعلقة بالإدارة أو وزارة المالية لتطوير ثقافتهم الضريبية، واقتناعهم بضرورة واجبه نحو الالتزام الضريبي .

. إعادة النظر في النظام الضريبي و ذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى للمكلف بالضريبة دفع مستحقاته دون اللجوء إلى الغش والتهرب الجبائي إنشاء بطاقات فنية لكل المحققين من اجل متابعة سلوكهم و نتائج تحقيقاتهم وهو ما يسمح بتحفيزهم أو معاقبتهم .

- نجاح مهنة التدقيق وتطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والتزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة .

- إن الغرض من القيام بمهنة التدقيق الجبائي هو إعداد تقرير يتضمن رأي المهني مدقق الحسابات حول القوائم المالية الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، وبذلك يعتبر تقرير المدقق بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المدققة .

التوصيات :

بناء على نتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية :

- معرفة الأسباب الحقيقية التي أدت بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة و معالجة هذه الأسباب وهذا عن طريق الاحتكاك المباشر به .
- تخفيف الضغط الضريبي في بعض الاقطاعات .
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق .
- على المدقق الجبائي أن يكون دائماً على علم أنه هو المسؤول الأول عن نتائج عمله .

أفاق البحث :

يمكننا من خلال بحثنا هذا طرح مواضيع يمكن دراستها مستقبلا :

- مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية .
- التدقيق الجبائي ودوره في مصلحة الضرائب .
- مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي .

قائمة المراجع

الكتب :

- 1 - أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد ، دار الصفاء ، الأردن 2012 .
- 2 - أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل ، الدار الجامعية ، مصر ، 2007.
- 3 - أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية ، القاهرة 2005 .
- 4 - بن ربيع حنيفة ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، ج 1 ، دار هومة ، الجزائر 2010 .
- 5 - جميل أحمد توفيق ، إدارة الأعمال ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1996 .
- 6 - خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، 2000.
- 7 - خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان 2000 .
- 8 - سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1997 .
- 9 - شعيب شنوف ، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 2 ، الشركة الجزائرية بودواو ، الجزائر ، 2007 .
- 10 - صالح الحناوي ، أساسيات الإدارة المالية ، دار وائل للنشر ، مصر ، 2001 .
- 11 - عبد الرزاق بن الحبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2000 .
- 12 - عمر الصخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1993 .
- 13 - محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1994 .
- 14 - محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .

قائمة المراجع

- 15 - عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، ط 4 ، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2008 .
- 16 - محمد فريد العرينى ، جلال وفاء البدرى ، قانون الأعمال ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 1996.
- 17 - مسعود صديقى ، محمد التهامى طواهر ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مطبعة مزوار ، الجزائر ، 2010 .
- 18 - ناصر دادي عون ، تقنيات مراقبة التسيير ، دار البحث للنشر ، الجزائر ، ج 1 ، 1990 .
- 19 - ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغدادى ، الجزائر ، 2003 .
- 20 - هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، ط2 دار وائل ، عمان 2004
- 21 - يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت 1984 .

الرسائل و الأطروحات :

- 1 - سميرة بوعكاز " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي " دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة 2015/2014 .
- 2 - بن عكشة مصطفى " التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية " دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة 2010/2009 .
- 3 - قحמוש سمية " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية " دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر 2012/2011 .
- 4 - صالح حميداتو ، " دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية " ، أطروحة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة ورقلة ، 2012 .
- 5 - مسعود صديقي ، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية " ، رسالة دكتورا في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2004/2003 .

المواد والقوانين :

- 1 - مقرر رقم 94 /SPM /103 المؤرخ 1994/02/02 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمراجع الحسابات ، التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في اطار قبول التوكيل و الدخول الى الوظيفة .
- 2 - الجريدة الرسمية الصادرة في 2001/12/23 المتضمنة قانون المالية لسنة 2002 .
- 3 - النظام المحاسبي المالي 2010 .
- 4 - ميثاق المكلفين بالضريبة ، الخاضعين للرقابة ، وزارة المالية ، الجزائر 2017 .
- 5 - المادة 150 ، 219 ، 224 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2015 .
- 6 - المادة 26 ، 27 ، من قانون المالية سنة 2017 .
- 7 - المادة 87 ، 29 ، من قانون الرسم على رقم الأعمال ، الجزائر 2011 .
- 8 - المادة 722 ، 728 ، 718 من قانون التجاري الجزائري 2007 .
- 9 - المادة 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائر 2007 .
- 10 - المادة 416 من القانون المدني الجزائري المعدل 2002 .
- 11 - المادة 511 من القانون التجاري الجزائر 2011 .
- 12 - المادة 564 ، 592 ، 564 من القانون التجاري الجزائر 2016 .
- 13 - المادة 76 ، 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 1997 .
- 14 - المواد 3 ، 4 ، 5 ، 6 ، 7 ، 8 ، 9 ، 10 ، 11 ، 12 ، 56 ، 104 ، 135 ، 136 ، 138 ، 139 ، 150 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017 .
- 15 - النظام الجبائي الجزائري ، وزارة المالية 2004 .
- 16 - قانون الرسم على القيمة المضافة
- 17 - المادة 21 ، 23 من قانون الرسم على القيمة المضافة ، الجزائر 2017 .
- 18 - المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجزائر 2011 .
- 19 - المادة 191 ، 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائر 2001 .

قائمة الجداول و الأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
50	جدول تصاعدي سنوي للضريبة على الدخل الإجمالي	01
73	جدول الميزانية	02

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
75	نظام التدقيق الجبائي	01
91	مصالح مفتشية الضرائب	02
95	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة	03
96	الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب بدائرة جامعة	04

الصفحة	العنوان
II	شكر و عرفان
III	الإهداء
V- IV	ملخص الدراسة
أ ب - ج - د	مقدمة
	الفصل الأول : التدقيق الجبائي و المؤسسة الاقتصادية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الجبائي
3	المطلب الأول : ماهية التدقيق الجبائي
12	المطلب الثاني : إجراءات التدقيق الجبائي
15	المطلب الثالث : واقع التدقيق الجبائي في الجزائر
32	المبحث الثاني : التزامات المؤسسة الاقتصادية
32	المطلب الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية
41	المطلب الثاني : جباية المؤسسة الاقتصادية
60	المطلب الثالث : التصريحات الجبائية
63	المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الجبائي في تحديد التزامات المؤسسة الاقتصادية
63	المطلب الأول : مسار التدقيق الجبائي
73	المطلب الثاني : التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية
82	خلاصة الفصل
85	الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لمساهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مفتشية الضرائب - دائرة جامعة -
85	تمهيد
86	المبحث الأول : تقديم عام لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة
86	المطلب الأول : نشأة الضرائب بدائرة جامعة وتعريفها
88	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بدائرة جامعة
94	المطلب الثالث : دور و أهداف مفتشية الضرائب بدائرة جامعة
95	المبحث الثاني : التزامات المؤسسة الاقتصادية
95	المطلب الأول : المؤهل للقيام بالتدقيق الجبائي

96	المطلب الثاني : التحقيق في المحاسبة
98	المطلب الثالث : نتائج التدقيق
100	المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الجبائي في ضبط التزامات المؤسسة
100	المطلب الأول : الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة
102	المطلب الثاني : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
103	المطلب الثالث : الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي التطبيقية
105	المطلب الرابع : الإجراءات الختامية للتدقيق الجبائي
109	خلاصة الفصل
109	الخاتمة
114	قائمة المراجع
121	قائمة الجداول والأشكال
124	الفهرس
127	الملاحق