الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسييـر
قسـم العلـوم التجارية

الموضـــوع

دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية

دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بسكرة

مذكـرة مقدمـة كجـزء مـن متطلـبات نيل شهـادة الماستر في العـلوم التـجارية
تخـصص: فحص محاسبي

إعـداد الطالـبة:

- سمية فويل
- كحول صورية

الأستاذ المشرف:

رقـم التسجيل:	
تـاريخ الإيداع	.....

المـوسم الجـامعي: 2015-2014

شكر و عرفان

أشكر الله تعالى دائما و أبدا على ما أولاني به من نعم وما أسبغه علي من شيم، فهو الموفق سبحانه لي في كل أمر، وما هذا البحث إلا قليل من كثير مما أفاض الله به علي، والشكر موصول إلى والدي الكريمين على ما قدماه لي في كل مسيرتي الدراسية، وبعد فضل الله ثم والدي ومن منطلق حديث الرسول صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" فشكري وتقديري العميقين لأستاذتي الفاضلة كحول صورية على ما قدمته لي من نصائح وتوجيهات لإتمام هذا العمل، كما أخص بالذكر الأستاذ الكريم والجواد صابر عباسي وكذا الأستاذة الكريمة والطيبة سهام كردودي على ما قدماه لي في خدمة هذا الموضوع، و إلى الأخ الفاضل هشام بن عمر على مساعدته لي في إتمام هذا البحث، وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد لإتمام هذا العمل، وكل الشكر والإحترام والتقدير لكل أستاذ أشرف على تدريسي في جميع أطوار الدراسة وكل من دعا لي دعوة صادقة في ظهر الغيب وإلى كل صديقاتي وزملائي شكرا جزيلا وجزاكم الله عني كل خير.

الإهداء

إلى من بذل الغالي والنفيس لأتم مشواري الدراسي إلى القلب الطيب والنابض لي بالدعاء إلى رمز الكرم والجود إلى من مهما قلت لن أوفي بحقهما والدي الغاليين.

إلى من عشت وتربيت معهم إخوتي وأخواتي محمد، سماتي، عبد الجبار، فاطنة، سليمان، جميلة، فتيحة، بوفاتح.

إلى أحفاد الأسرة حفظهم الله ورعاهم: قرة عيني صليحة، عائشة، موسى، رميساء، مريم، عبد الرحمان، ريحانة.

إلى كل الأهل والأقارب وأخصك بالذكر جدتي خيرة لغريب رحمك الله

إلى رفيقات دربي في الدراسة زكية عثمان، سهام باري، نسيبة سنوسي، سميحة، قمرة

إلى كل أساتذة وطلبة تخصص فحص محاسبي فوج 04

إلى كل من بصم في نفسي مشاعر الود والإحترام

إلى كل من دعا لي دعوة صالحة في ظهر الغيب

إلى كل من حمل لي ذرة ود ومحبة في قلبه

إليك يا قارئ الإهداء

سمية

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية، ولأن إنتاج القوائم المالية وتوصيلها إلى الأطراف المهتمة بها يكون إنطلاقا من المؤسسة نفسها قد يجعلها غير صالحة لأغراض الأطراف المتعددة ومختلفة الغايات من استخدامها، ومن هنا برزت أهمية وضع خصائص نوعية للقوائم المالية لتعكس جودتها، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة، وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتحليل نتائج التحقيق، وقد اتضح أن هناك تلاعبات في تصريحاتهم الجبائية المعتمدة أساسا على القوائم المالية، واستعمال الرقابة الجبائية لأساليب وقائية وعقابية في آن واحد للحد من هذه التلاعبات كاستخدام التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بهدف حماية الخزينة العمومية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، القوائم المالية، المعلومة المحاسبية، المكلف بالضريبة، التحقيق المحاسبي.

Résumé :

Le but de cette étude est de montré le rôle du contrôle fiscale dans l'évaluation des états financiers, et comme la production des états financiers et les faire communiqués aux parties intéressés procédant de la même institution peut la rendre invalide aux fins multiples et différentes dans leurs utilisation. De cela apparue l'importance de mettre des caractéristiques de qualité pour les état financiers pour reflété cette dernière et pour réaliser cela nous avons procédé a une étude sur terrain au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Biskra, en particulier sous-direction de contrôle des impôts et après avoir analysé les résultats de l'enquête, il est devenu clair qu'il y a des manipulations dans leurs déclarations fiscale basée principalement sur les états financiers et l'utilisation des méthodes de contrôle fiscal préventive et répressive au même temps pour réduire ces manipulations telles que l'utilisation de l'enquête fiscale afin de protéger le trésor public de l'Etat .

Les môts-clés: contrôle fiscal, les états financiers, l'information comptable, fraude fiscale, enquête fiscale .

فهرس

المحتويات

الفهرس

المحتوى	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
الملخص	
المقدمة	أ – ث
الفصل الأول: مدخل للرقابة الجبائية	5 – 43
تمهيد	
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	5
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	5
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية	8
المطلب الثالث: أدوات ومراحل الرقابة الجبائية	12
المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية	16
المطلب الأول: الإطار القانوني	16
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي	20
المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم	24
المبحث الثالث: خطوات وإجراءات الرقابة الجبائية	26
المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات	27
المطلب الثاني: كيفية إعداد برامج التحقيق الجبائي	30
المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	31
خلاصة الفصل الأول	43
الفصل الثاني: القوائم المالية والرقابة الجبائية	44 – 85
تمهيد	45
المبحث الأول: مدخل للقوائم المالية	46

المطلب الاول: النظام المحاسبي المالي	46
المطلب الثاني: عموميات حول القوائم المالية	51
المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية أهدافها ومستخدميها	54
المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية	58
المطلب الأول: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي	58
المطلب الثاني: قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والملاحق	65
المطلب الثالث: موجز لأهم نقاط الضعف في القوائم المالية	75
المبحث الثالث: قدرة الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية	77
المطلب الأول: مراحل سير التحقيق في القوائم المالية	77
المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية من حيث الشكل والمضمون	79
المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	82
خلاصة الفصل الثاني	85
الفصل الثالث: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بسكرة	86 - 108
تمهيد	87
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة	88
المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب لولاية بسكرة	88
المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية	89
المبحث الثاني: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	90
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	91
المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	93
المبحث الثالث: واقع الرقابة الجبائية على القوائم المالية بالمؤسسة محل التربص	96
المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل التربص	96
المطلب الثاني: الخيارات التي وضعت أمام المؤسسة والرد الذي تقدمت به	97
المطلب الثالث: أهمية الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية	108
خلاصة الفصل الثالث	109
الخاتمة	
قائمة المراجع	

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	**يوضح الرقابة على الوثائق**	10
02	**يوضح أشكال الرقابة الجبائية**	11
03	**الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات**	20
04	**يوضح الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات**	22
05	**يوضح الخصائص النوعية للقوائم المالية**	54
06	**يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب**	95

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)	59
02	جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	60
03	الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول	63
04	الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم	64
05	شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة	66
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	69
07	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	70
08	جدول تغير الأموال الخاصة	74
09	يوضح تحديد قواعد و أسس فرض وحساب الرسم على النشاط المهني	102 – 101
10	يوضح إعادة تشكيل رقم الأعمال	103
11	يوضح تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني	104
12	يوضح تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA	105
13	يوضح دول تحديد الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات	105
14	يوضح جدول تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة والمقتطعة من المصدر	106
15	يوضح الجدول العام الملخص للحقوق و الغرامات	107

مقدمة عامة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة نظاما دقيقا يقوم بجمع البيانات وتحليل المعلومات وتقديمها على شكل تقارير محاسبية ومالية عن أعمال المؤسسة، وتنتهي تلك العمليات بقوائم مالية رئيسية تعتبر مصدرا رئيسيا للمعلومات والتي يمكن من خلالها استخلاص النتائج المهمة للمؤسسة.

حيث أن هذه القوائم المالية هي المرآة التي تعكس لنا واقع المؤسسة، ومن مستخدمي القوائم المالية نجد الإدارة الجبائية، حيث عرفت هذه الأخيرة تطورا كبيرا، تزامن مع تعقد النشاطات وتنوعها لكبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل المستخدمة سواء كانت بشرية، مادية، أو مالية، تعتبر أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، وتتجلى أهميتها في أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، حيث أن وظيفتها الأساسية البحث عن أسس تمكنها من التأكد من صحة ونزاهة ودقة القوائم المالية المقدمة من طرف المكلفين، وفقا لما ينص عليه القانون والتشريع الجبائي، وكذلك العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام تطبيق القوانين الضريبية أثناء إعدادهم للقوائم المالية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية مهمة في تقييم المعلومات المحتواة في القوائم المالية،حيث أن القوائم المالية هي المخرجات الأساسية للمحاسبة والموصل الأساسي للمعلومات، هذا وتختلف مفاهيم ومحتويات القوائم المالية التي تعدها المنشآت باختلاف الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة واختلاف مفهومها للمستخدم النهائي للمعلومات الواردة في هذه القوائم.

الإشكالية:

بناءا على ماسبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

- ماهو دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية؟.

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالقوائم المالية و ماهي أنواعها؟.
2. ما المقصود بالرقابة الجبائية وماهي أشكالها؟.
3. هل تساهم الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية؟.
4. ماهي الطرق التي تمكن من تفعيل دور الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية؟.

فرضيات البحث: بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة إيجابية بين الرقابة الجبائية والقوائم المالية.

الفرضية الثانية: تلعب القوائم المالية دورا هاما في دعم الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة: تعتمد الرقابة الجبائية على القوائم المالية فقط لتحديد الوضعية المالية للمؤسسة.

دوافع اختيار الموضوع: تم اختيار الموضوع بناءا على عدة دوافع منها:

أ_دوافع ذاتية:

-رغبة الطالبة في هذا الموضوع

-الميول الشخصي للموضوع للاستفادة منه مستقبلا في الحياة المهنية

-الشعور بأهمية الموضوع

ب_دوافع موضوعية:

_علاقة الموضوع الرقابة الجبائية أو القوائم المالية بالتخصص فحص محاسبي

_محاولة إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية

أهداف الموضوع : يمكن تلخيص أهداف البحث فيما يلي :

_محاولة إبراز مدى أهمية الرقابة الجبائية ودورها في تقييم القوائم المالية

_محاولة توضيح العلاقة بين القوائم المالية والرقابة الجبائية

_محاولة إسقاط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي وذلك من خلال الإجراءات المتبعة من طرف الرقابة الجبائية

أهمية الموضوع:

تلعب المعلومات المحاسبية دورا مهما في تفعيل العجلة الاقتصادية للمنشآت وتحاول هذه الدراسة المساهمة في إضفاء الثقة و المصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية ,كما تحاول هذه الدراسة الخروج بتوصيات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية الأمر الذي ينعكس بدوره بشكل إيجابي على تسهيل آداء الرقابة الجبائية وزيادة مستوى الشفافية للطرفين مما يدعم ثقة المستخدمين.

المنهج والأدوات المستخدمة في البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة ,اعتمدنا :

المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكننا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع ,بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة

هيكل البحث : للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول كما يلي:

تطرقنا في الفصل الأول المعنون ب: مدخل للرقابة الجبائية إلى مفهوم الرقابة الجبائية، أشكالها، أدواتها ومراحلها، وكذا الإطار القانوني والتنظيمي، بالإضافة إلى واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم مرورا بخطوات وإجراءات الرقابة الجبائية.

أما في الفصل الثاني المعنون ب: القوائم المالية والرقابة الجبائية فقد تناولنا النظام المحاسبي المالي، ثم عموميات حول القوائم المالية متضمنة أهميتها، أهدافها، ومستخدميها، وكذا أنواعها، ثم قمنا بالربط بينها وبين الرقابة الجبائية من خلال المبحث الأخير من خلال إبراز قدرة الرقابة الجبائية في تقييمه للقوائم المالية.

أما الفصل الثالث المعنون ب: دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بسكرة فقد قمنا بإعطاء لمحة عامة عن مديرية الضرائب وكذلك المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتنظيمها الإداري، ثم تناولنا واقع الرقابة الجبائية على القوائم المالية بالمؤسسة محل التربص.

إضافة إلى الخاتمة والتي تضمنت إجابة عن الإشكالية وكذا إختبار صحة الفرضيات ونتائج الدراسة.

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي كانت تصب في سياق البحث هي:

سهام كردودي،" المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية"، دراسة حالة عينة من المؤسسات الصيدلانية، مقدمة بكلية العلوم الإقتصادية، 2008، 2009، جامعة محمد خيضر بسكرة، وقد كانت إشكالية الدراسة تتمحور حول مفهوم نظم المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، وكذا البحث عن مدى فعالية عملية الرقابة الجبائية في التصدي لظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وقد خلصت الدراسة إلى أن كل عملية تسيير تمر بالضرورة على المحاسبة، التي تعتبر مصدرها الأول للمعلومات، وأن المعلومت المحاسبية من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، فكل الوظائف التي تتضمنها المؤسسة مرغمة بإرسال معلوماتها إلى المحاسبة، وينتظر منها أن تترجم هذه المعلومات إلى قوائم مالية، يتم استغلالها داخل وخارج المؤسسة وأن المعلومات المحاسبية تساهم في تسهيل الرقابة الجبائية للمؤسسة انطلاقا من التبريرات والتفسيرات المحاسبية وكذلك بالرجوع دائما للقوائم المالية المصرحة من جهة، ومن جهة أخرى تساعد المؤسسة في تخفيض أسس الإخضاع في حالة تعرض هذه المؤسسة للتحقيق المحاسبي الجبائي.

سليمان عتير، "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية الوادي، مقدمة بكلية العلوم التجارية، 2011، 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، وقد كانت إشكالية الدراسة تتمحور حول دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة توفر خصائص تضفي الجودة في المعلومات المحاسبية والهدف المقترح للرقابة الجبائية بعد محاربة الغش والتهرب الضريبي هو التحقق من صحة القوائم المالية الخاصة بالمكلفين المعنيين.

ولقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التطرق للرقابة الجبائية والقوائم المالية، ومحاولة إبراز أهمية الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية، حيث تعتبر الرقابة الجبائية وظيفة تتم عن طريق محقق أو أعوان مختصين هدفهم التأكد من مدى صحة ودقة عدالة القوائم المالية، لإضفاء المصداقية عليها.

الفصل الأول:

مدخل للرقابة الجبائية

تمهيد:

من وسائل الإدارة الجبائية نجد الرقابة الجبائية ودورها الأساسي في الحياة الاقتصادية والمالية لكونها تحمي أهم جوانب استمرار النشاط المالي والاقتصادي وهي ضمان تنافسية عادلة للأعوان الاقتصادية المختلفة، كما تقوم الرقابة الجبائية في الجزائر بدور فعال في الحفاظ على أموال الخزينة العمومية، حيث تستعمل كل أساليبها وطرقها في عملية الفحص والتأكد من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة، بما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا وجب على المكلف بالضريبة أن يتمتع بالشفافية، ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية، ومن بين هذه النصوص نجد دليل التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر الإطار النظري الذي يعتمده أعوان الإدارة الجبائية في القيام بهذه الرقابة.

وقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ✓ ماهية الرقابة الجبائية
- ✓ الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
- ✓ خطوات وإجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية، بحيث أن النظام الضريبي الجزائري يمنح الحرية الكاملة للمكلف لكي يحدد مقدار الوعاء الضريبي، وباعتبار أن النظام الضريبي الجزائري يعتمد على تصريحات المكلف أي نظام تصريحي، لذلك يفترض أن يكون المكلف بالضريبة نزيها عند تصريحه بالمعلومات وقادرا على إثباتها عند مطالبته بذلك .

ومن هذا فإن القانون يخول لمصالح الإدارة الجبائية حق مراقبة مدى صدق هذه التصريحات المقدمة وبالاستناد إلى مصادر خارجية و وفق خطوات منظمة، كل هذه الخطوات تعرف بالرقابة الجبائية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

باعتبار النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية الكاملة للمكلفين بالضريبة في تقديم التصريح بمداخيلهم، لذا تعد الرقابة على هذه التصريحات لازمة.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية:

للوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية سنحاول أولا تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية واللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الإدارية، حيث يعرف هنري فايول الرقابة : " بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف ما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكشف عن ما يوجد هناك من نقاط ضعف والأخطاء ومعالجتها وتفادي تكرارها "[1].

تعريف الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة[2]."

[1]– حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"دراسة تحليلية وتطبيقية**، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

[2]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المدرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2015 المادة 18-1.

وتعرف أيضا بأنها :"فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية[1] ".

وتعرف على أنها" هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"[2].

من خلال هذه التعاريف نستخلص الصفات التالية للرقابة الجبائية :

- الرقابة الجبائية حق من حقوق الدولة تمارسه الإدارة الجبائية.
- التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها مع ماهو موجود في الواقع.
- ينصب اهتمام الرقابة الجبائية في المحافظة على موارد الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي[3]:

1. **الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية** : تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتسبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.
2. **الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي** : نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

---

[1]– سهام كردودي، "**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص47.

[2]– ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة**" ، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20، 21أكتوبر 2009 ص6.

[3]–عوادي مصطفى ،"**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري** "، تحديث قانون المالية ، 2009، مطبعة مزوار 2009 ،ص ص 11، 12.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من خلالها إلى تحقيق جملة من الأهداف، نذكر منها ما يلي[1]:

1) **الهدف القانوني :** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2) **الهدف المالي و الاقتصادي:**

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

3) الأهداف الإدارية:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي .
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

4) **الأهداف الاجتماعية:**

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

1. تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم مساواة أمام الضريبة .

2. منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في آداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

[1]– نجاة نوي ،"**فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003، 2004، ص ص35، 36.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهي:

- الرقابة الداخلية
- الرقابة الخارجية

- **الرقابة الداخلية:** ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق[1].

أولا: الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين، حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبة، وتهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق مايلي[2]:

1. **المكلف** :يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية فضلا عن كل مراسلات المكلف.

2. **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

3. **الأخطاء المادية** :التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

---

[1]–مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 12.

[2]–عبد الغني كحلة، "**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي** "، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011،2012، ص 103.

ثانيا:الرقابة على الوثائق

يمكن تعريفها بأنها[1]:

ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، يتجلى دور الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف المعني عند الضرورة.

إذن هي "رقابة لاحقة تسمح للإدارة بالقيام بفحص نافذ لتصريحات المكلفين، ومنه كشف وتصحيح للنقائص المكتشفة".

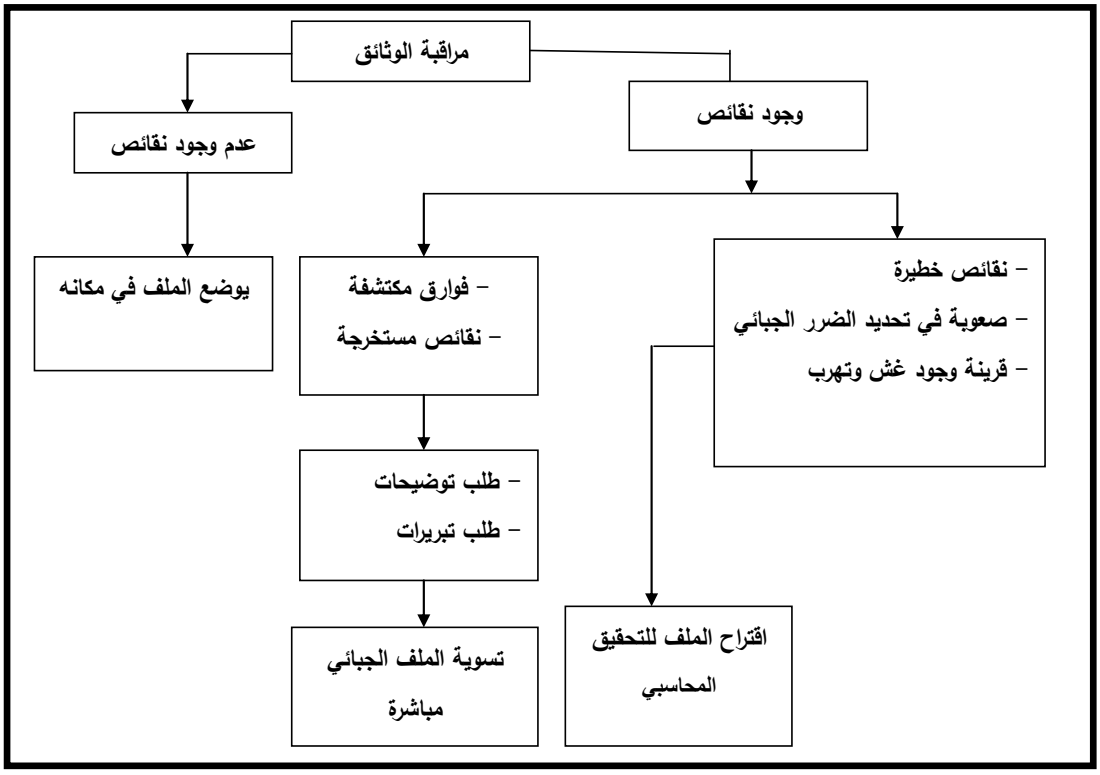
مما سبق يمكن استخلاص أهداف الرقابة على الوثائق في النقاط التالية:

- ✓ فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- ✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تمتلكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف.
- ✓ تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.
- ✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات، فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ للرقابة الخارجية ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

[1]– سهام كردودي،"**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سابق، ص ص50 ،51.

شكل رقم(01) يوضح الرقابة على الوثائق



Source :guide de contrôle sur pièces p07.

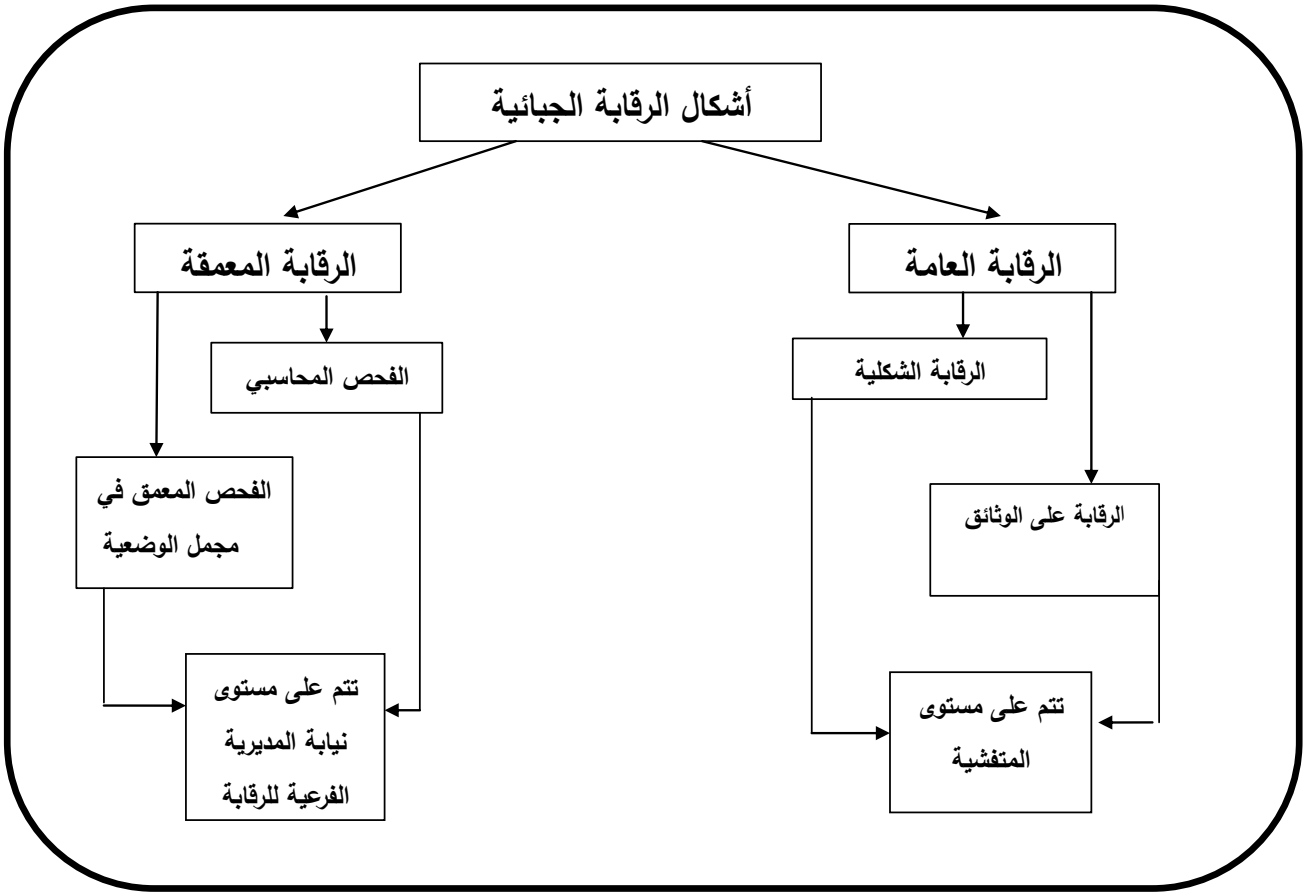
ثالثا: الرقابة عند مقر المكلف

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية[1].

وتعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الضريبية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب، ولتوضيح أشكال الرقابة الجبائية ندرج الشكل الآتي :

[1]– سهام كردودي ،"**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009،ص 93.

الشكل رقم (03) يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: معلومات من المديرية العامة للضرائب، سنة2014.

رابعا: التحقيق المصوب في المحاسبة:

ويتمثل في[1]:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

[1]-عبد الجليل لخذاري، "**الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي** "، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013،2014 ، ص 58.

سير التحقيق المصوب:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.

خامسا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملفا جبائيا، تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، وقد عرفه المشرع الجبائي على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، إذن يهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى :

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل .
- مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء.

المطلب الثالث: أدوات ومراحل الرقابة الجبائية

الفرع الأول: أدوات الرقابة الجبائية :

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة من خلال امتيازات وصلاحيات تسمح للإدارة القيام بمهمة الرقابة، كما أن القانون التجاري ومختلف القوانين الضريبية قد أملت عدة التزامات على المكلفين ومنحتهم عدة ضمانات لحمايتهم من كل تعسف محتمل من قبل المصالح الجبائية.

كما أن القانون الجبائي قد وضع قواعد وأحكاما تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وتقديرها والتي من خلالها يمكن تحديد الديون الضريبية مع ضمان تحصيلها، لذلك فإن المشرع الجزائري قد وضع أدوات للإدارة ووضع أيضا إجراءات متنوعة لمن يخالف أحكام قانون الضريبة مع حماية الممول وضمان حقوقه.

1 – **حق الرقابة:** هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت[1].

وكون أن نسبة كبيرة من الضرائب الموجودة في النظام الجبائي تعتمد على نظام التصريح من طرف المكلف فإن هذا الأخير يستفيد دائما من ثغرات تسمح له بالتهرب، وعلى هذا فلا بد لهذه الأخيرة أن تستعمل حقها في الرقابة الذي يتمثل في مجمل العمليات التي بواسطتها يمكن التحقق من نزاهة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي يمكن مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، ومن أجل هذا تستخدم الإدارة وسيلتين هما[2]:

– طلب المعلومات أو التبريرات.

– التحقيق الجبائي.

2 -**طلب المعلومات :**

تستطيع الإدارة بموجب ما يخوله لها القانون الجبائي أن تطلب من المكلف إمدادها بمعلومات تخص أمورا ونقاطا غامضة بشأن التصريحات المقدمة من إمكانية تقديمها كتابيا أو شفهيا، هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وهذا من أجل التثبيت الأقوم لأسس فرض الضريبة ولتوضيح الغموض الذي يكتنف الملفات الجبائية من أجل إجراء التقويمات اللازمة للعناصر المصرح بها، وفي حالة رفض المكلف إمداد الإدارة الجبائية بكافة المعلومات التي تطلبها فإنه لا يتعرض لأية عقوبة غير أن الإدارة بإمكانها إرسال طلبات أخرى للتوضيح والاستفسار.

3 -**طلب الاستفسارات والتوضيحات:**

ويقصد به[3]:

تنص المادة187 من ق.ض.م على أن المفتش يحقق في التصريحات إلا أنه يستمع إلى المعنيين عند تقديمهم لشروح شفوية.

ويختلف طلب المعلومات عن طلب التبريرات، فطلب المعلومات يدور حول عناصر التصريح مع طلب الشروحات والتفاصيل، أما طلب التبريرات فهو يتمثل في طلب الدليل على أن الفعل محل النزاع صحيح أو

[1]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المادة 18–01 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]–محمد طالبي، "**الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري** "، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001، 2002 ص51.

[3]–محمد طالبي، مرجع سابق، ص 52.

خاطئ أو أن رقم الأعمال المصرح به دقيق أم لا أي أنه يدور حول دلائل ومبررات أدت إلى مثل هذه الحالة (مبالغ أعباء أو مداخيل غير مصرح بها).

فالإدارة يمكن أن تطلب توضيحات وتبريرات عندما تلاحظ أن المكلف قد أخفى بعض العناصر التي من خلالها يمكن قد حاز على مداخيل أخرى لم يصرح بها ويجب التنويه أن حق طلب المعلومات والتبريرات يمكن استعماله في إطار الرقابة الجبائية المعمقة في محلات المكلف.

كما أن الإدارة تستطيع أن توجه طلب شفهي أو خطي للمكلف غير أن الحالة الثانية هي المفضلة لأنها تضفي طابعا إلزاميا للمكلف بالرد في أجل يقدر ب: 30 يوما في حالة الطلب من طرف المفتشية وأن لا يتعدى08 أيام في حالة الخضوع للتحقيق المحاسبي وفي حالة الرفض الكلي أو الرد المتأخر أو الناقص (إراديا) فإن المكلف سيخضع للتقدير التلقائي للضريبة.

الفرع الثاني: مراحل الرقابة الجبائية

وتتم وفق الخطوات التالية[1]:

1_الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة محل الدراسة مباشرة 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 إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها، ولن يتمكن من إصدار حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعايير المقارنة ما بين المؤسسات.

وتتمثل مراحل الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة فيما يلي:

أ_**الأشغال الأولية**: وهي خطوة يطلع المراجع 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 والمؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ب_**الإتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة** : يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم ،أثناء آدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات

[1]–محمد بوتين،"**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 59.

ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها و وحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

ج_انطلاق الأشغال : يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا، في ملف هو ملف دائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

2_فحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية: يقصد بنظام المراقبة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه، لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية، ينبغي التأكد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية :

_ ليس من استطاعة المراجع التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من مراجعة كل التسجيلات، ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وأن كل تدفق (داخل،خارج) لابد أن يسجل.

_ لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط، وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة.

_ يقوم المراجع بمراجعة مستندي أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر، جزئيا، كليا، أو لا تبرر العمليات المسجلة، وفي تقييمه للنظام، في خطوات، لابد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية :

_ ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟

_هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟

_ هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

3_ إنهاء عملية المراجعة:

وفي نهاية الأمر على المراجع أن [1]:

يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك انهاءا للمهمة وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، الإطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام المبادئ

[1]-محمد بوتين، المرجع نفسه ص 65.

المحاسبية المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة، وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد من أن الأشغال المبرمجة قد تم انجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع.

و لم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختتم ويدلي بهذا الرأي.

المبحث الثاني :الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

لقد حدد القانون الجبائي إطارا تشريعيا للرقابة الجبائية، وأسند إليها صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في ظل لشروط لقانونية محددة.

المطلب الأول: الإطار القانوني

الفرع الأول:حقوق الإدارة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في[1]:

1_**حق الإطلاع**: حق الإطلاع هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات".

وهو أيضا من أهم الحقوق القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية والذي يسمح لها بالاطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص وعاء وتحصيل الجباية.

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على استفاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم ومن بينها[2]:

1_1_حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية:

---

[1]– العياشي عجلان،" **ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر** "، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، ، جامعة فرحات عباس سطيف، يومي 20، 2009/10/21 ص8.

[2]– نجاة نوي، مرجع سابق، ص 47.

بموجب المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة "لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وجميع المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإجبارية أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين لهم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها".

1_ فيما يخص السلطة القضائية، فيمكن الإطلاع على المعلومات التي بحوزتها وهذا أثناء الدعوات الجزائية والمدنية والتي من خلالها يمكن افتراض ارتكاب غش أو تلاعب في الميدان الجبائي.

2_ تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه مصالح الضمان الاجتماعي والتي يتعين عليها أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب، طبيب أسنان بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم مع ذلك الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبالغ الكلية لها وكذلك المسترجعة من قبل هيئة الضمان الاجتماعي، وكل هذه الأوراق لابد أن تختتم في 31 ديسمبر وأن ترسل للمديرية الولائية قبل 01 أفريل من كل سنة[1].

1_2_حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة، وذلك مهما كان نضام الضريبة الخاضعة له، وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية كما يلي[2].

بمقتضى نص المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يتعين على جميع التجار أو الشركات أيا كان غرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات.

1_3_حق الإطلاع لدى الهيئات المالية:

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعارا خاصا لإدارة الضرائب، كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات[3]

لذا فرض المشرع عدة إجراءات وعقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الإطلاع بتطبيق عقوبة مزدوجة والمتمثلة في[4] :

---

[1]– محمد طالبي، مرجع سابق، ص ص 42 ،43.

[2]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، المادة46 مكرر 1من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]– سهام كردودي،"**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سابق، ص59.

[4]–نجاة نوي، مرجع سابق، ص 49.

غرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج مطبقة على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

إضافة إلى تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

2_الحق في الرقابة :

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة والتسجيل[1]،

تأخذ هذه الرقابة وسيلتين هما:

_الرقابة المحاسبية

_الرقابة في مجمل الوضعية الجبائية

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين، وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها.

3_ حق استدراك الخطأ :

حق استدراك الخطأ هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، اذ يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك مكان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1]–سليمان عتير،"**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** " ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 ،2012 ص 83 .

4_ حق المعاينة:

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش .

ومنه يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

ولكن هذا الحق في المعاينة لا يمكن ممارسته من طرف الإدارة الجبائية إلا بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته[1].

5-حق اجراء البحث: ويقصد به اجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بالعمليات خاضعة للرسم على القيمة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداءا من الساعة 08 صباحا إلى غاية 20 مساءا في المحلات التجارية ذات الاستعمال المهني، ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحري التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ، ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة[2].

[1]-نجاة نوي، مرجع سابق، ص ص 50، 51.

[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 1.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

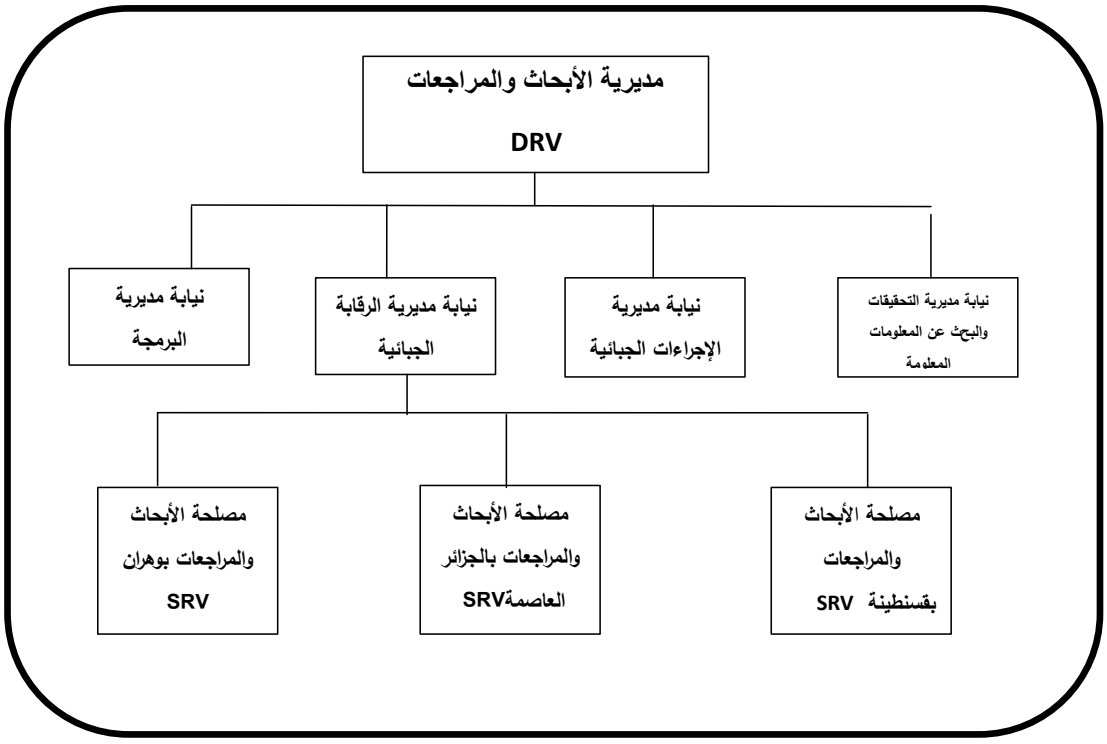
الفرع الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

1_مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98_288 الصادر في 1998/07/13، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله[1].

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، الجزائر، ص9.

[1]–لياس قلاب ذبيح ،"**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010،2011، ص 26.

2 -**المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:**

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بهذه المهمة، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

وتتدرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتتمثل هذه المصالح في[1] :

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية
- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات
- مكتب المراقبة الجبائية

و لقيام هذه المصالح بهذه المهام، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين.

- **نائب المدير** : هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

- **رئيس فرقة البحث والتحقيق** : إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن (6) ستة سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

- **المحققين:** المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، هم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها، مع إرسال التقويمات، ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال

[1]– سهام كردودي، "**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية** "، مرجع سابق، ص 94.

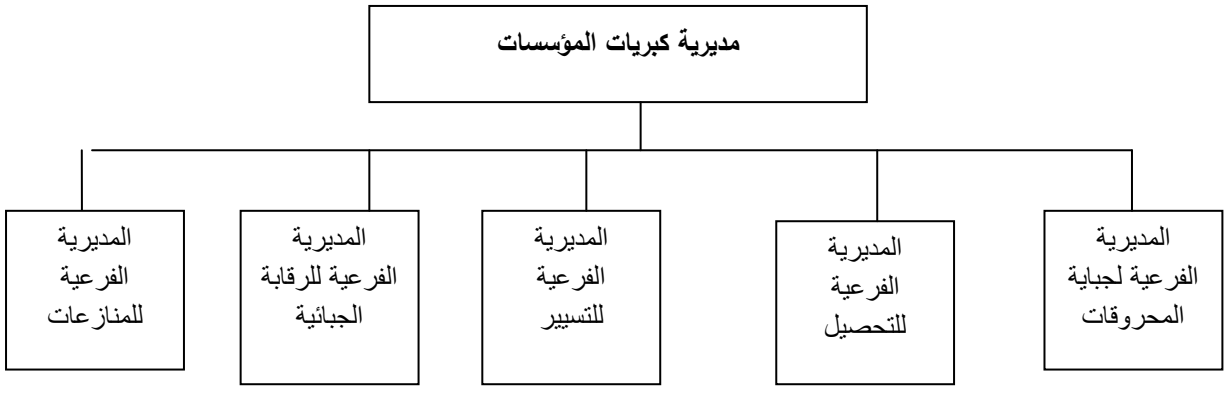
التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه تتم أعمال التحقيق في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية .

3_ **مديرية كبريات المؤسسات** : بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، والمكلفين بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، فقد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02_303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ولكن الملاحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمنازعات.

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي أو مديريتها الفعلية أو مركزها الاجتماعي.

الشكل رقم (04) يوضح الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرجع السابق ص95.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية والإعلامية للرقابة الجبائية

أ_ **الوسائل البشرية:** إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية[1]:

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي
- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية
- موظفون مكلفون بالبحث عن المعلومات الضريبية
- موظفون مكلفون بالمراجعة المحاسبية
- موظفون متخصصون في الرقابة المختلطة

بالإضافة إلى ذلك وكما ذكرنا أن العون يمثل عنصر الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية، لذلك لابد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية وهي:

- ❖ كفاءة مختصة ومؤكدة
- ❖ التمتع بسلوك حضاري
- ❖ أن يكون ذو أقدميه على الأقل 3 سنوات في الميدان

وقد وجه التوظيف خلال الفترة الأخيرة إلى أصحاب الشهادات والمتخرجين من المدرسة الوطنية للضرائب، ومن المعهد الجزائري التونسي للاقتصاد الجمركي والضريبي، إضافة إلى ذلك الأخذ بعين الاعتبار متطلبات خاصة متعلقة بهذا النوع من التوظيف كان قد سمح بترتيب خاص لمراجعين ورؤساء وأيضا بنظام تعويض خاص.

ب_ **الوسائل الإعلامية** : لقد أنشئت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي جديد موجه يضم مجموعة هياكل ويقوم على تعميم كل نشاطاتها، في هذا الإطار تشكل الضريبة عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية فإن تطبيقها يتم كما يلي:

– تثبت مجموعة الملفات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الاستعمال الإجباري المحدد للضريبة في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير.

– تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين.

– تسيير الملفات الوطنية للمحتاجين.

[1]– منصور بن عمارة، "**إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**"، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر 2011، ص ص 18– 20.

المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

الفرع الأول: واجبات المكلف بالضريبة

يخضع المكلفون في النظام الحقيقي إلى مجموعة من الواجبات تتمثل أساسا في الواجبات المحاسبية والواجبات الجبائية .

1_ **الالتزامات ذات الطابع المحاسبي** : ونقصد بها احترام المكلف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيد التام بها، ومسك مجموعة من الدفاتر، وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية والشكلية محتفظين بها لمدة عشر سنوات، وأي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة، هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري [1] ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

☜**مسك دفتر اليومية** : نص القانون التجاري على مسك دفتر اليومية في المادة 09 "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا العمليات المقومة...شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم"[2].

☜**مسك دفتر الجرد** : لقد نص القانون التجاري على ضرورة مسك دفتر الجرد والذي حدد كالآتي: "يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش"[3].

حيث ألزم المشرع الجزائري على كل تاجر بمسك دفتر الجرد حيث قال:"يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد" [4].

2_**الالتزامات ذات الطابع الجبائي** : إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في[5] :

✓ **التصريح بالوجود**: يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطهم إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه للإدارة، هذا التصريح يجب أن يشمل على: اللقب، الاسم، السبب الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر (بالنسبة للأشخاص المعنويين ذو الجنسية الأجنبية).

---

[1]– سهام كردودي،" **المعلومات المحاسبية والرقابة الجباية**"، مرجع سابق، ص 98.

[2]– المادة 09 من القانون التجاري الجزائري سنة 2007.

[3] – المادة 11 من القانون التجاري سنة 2007.

[4]– سهام كردودي، مرجع سابق، ص 98.

[5]– سهام كردودي،"**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سابق، ص 62، 63.

✓ **التصريح السنوي :** كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخليه وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وأمثلة ذلك: الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS والأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ملزمون بملء وإيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

✓ **التصريح للرسم على القيمة المضافة** : على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا وقبل العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي الذي حقق فيه رقم الأعمال لقباضة الضرائب المختلفة المختصة إقليميا، وفي حالة التسديد في كل ثلاثي يستحق هذا الرسم قبل 20 من الشهر الموالي للثلاثي الذي حقق فيه رقم الأعمال، كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى تفصيلا بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف.

✓ **التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة :** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل 10 أيام ،كما هو محدد، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه .

✓ **وضع رقم التعريف الإحصائي** : نص قانون المالية بمجموعة من الإجراءات والتدابير ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاما وملاءمة منها: وضع رقم التعريف الإحصائي، يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة الجبائية تم استبدالهما بعبارة رقم التعريف الإحصائي، لهذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

– تسليم مختلف شهادات الإعفاء من TVA

– تسليم المستخرجات من جدول الضرائب

– مختلف التخفيضات (تخفيض % 30 فيما يخص البيع بالجملة، تخفيض ب% 75 من مبلغ عمليات بيع الغاز، مازوت، بنزين بالتجزئة، تخفيض ما يقارب: 30% من رقم الأعمال المتضمن للرسم بالنسبة للصيادلة...الخ)، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم، اكتتاب استحقاقات.

الفرع الثاني :حقوق المكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية، فقد منح المشرع الجبائي ضمانات وحقوق للمكلفين بالضريبة من أجل إحداث توازن بالالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الجبائية [1]، وتتمثل هذه الضمانات في:

1_ الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول[2].

2_ الاستعانة بمستشار أو وكيل:

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

3_ حق الإطلاع والرد على نتائج الرقابة الجبائية:

من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصل وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم[4].

المبحث الثالث: خطوات وإجراءات الرقابة الجبائية

للقيام بعملية الرقابة الجبائية يعتمد على مجموعة خطوات وإجراءات معينة وفقا لنصوص وتشريعات قانونية وضعت للتأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، من أهمها طريقة الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

[1]–سهام كردودي، "**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**"، مرجع سابق، ص ص 98 – 100.

[2]–نجاة نوي، مرجع سابق، ص55.

[3]– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص16.

[4]–لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 38.

المطلب الأول: تحديد النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات

1_1_ **تعريف النتيجة الجبائية :** "هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أية عنصر من عناصر الاستغلال أو في نهايته"[1].

1_2_**تحديد النتيجة الجبائية** : يتم حساب النتيجة الجبائية انطلاقا من الربح المحاسبي (الإيرادات _ النفقات) مع إجراء بعض التعديلات، وتتمثل العلاقة في: **الربح الجبائي =الربح المحاسبي +أعباء غير قابلة للخصم (الإستردادات) _ أعباء قابلة للخصم (التخفيضات)**

حيث يمكن حساب النتيجة المحاسبية انطلاقا من الميزانية، إذ يتمثل في فائض الأصول عن الخصوم، وبذلك يعبر عن نتيجة الدورة كما يمكن حسابه من خلال جدول حسابات النتائج ليعبر عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف.

أما التخفيضات فتشمل الخسائر المرحلة ل 5 سنوات سابقة إضافة إلى الجزء غير الخاضع للضريبة من فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الاستثمارات وغيرها، بينما الإضافات فهي الأعباء غير القابلة للخصم ممثلة في الأعباء غير الخاضعة للشروط مثل تجاوز السقف المسموح به لخصم قسط إهتلاك السيارات السياحية[2].

2_الضريبة على أرباح الشركات:

وتشمل مايلي[3]:

أ_ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات : تجدر الإشارة هنا إلى ضرورة الفصل بين الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية والشركات الخاضعة اختياريا لهذا النوع من الضرائب.

[1]–المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2009.

[2]–محمد حمر العين، "**ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**" ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010–2012، ص ص 35، 36.

[3]–المرجع نفسه، ص 42.

أ_1_**الشركات الخاضعة إجباريا للضريبة على أرباح الشركات** : تتمثل الشركات الخاضعة بصفة إجبارية للضريبة على أرباح الشركات فيما يلي[1]:

كل الشركات مهما كان شكلها وغرضها خاضعة للضريبة على أرباح الشركات باستثناء:

- شركات الأشخاص بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع لهذه الضريبة.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة، والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري به العمل.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

أ_2_ الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

إن الشركات الخاضعة اختياريا على أرباح الشركات هي شركات خاضعة أصلا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي إلا إذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهنا يجب عليهم تقديم طلب الاختيار إلى إدارة الضرائب ويعتبر قرار الاختيار هذا قرارا نهائيا، تخضع له مدى الحياة، وتتمثل هذه الشركات أساسا في:

- شركات التضامن
- شركات التوصية البسيطة

ب_ الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات : لقد أعفى المشرع الجزائري بعض الشركات من الخضوع لهذه الضريبة على أرباح الشركات، ورد ذلك في المادة 138 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة وهي:

- تستفيد النشاطات الممارسة من قبل الشباب المستثمر والمستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات وقد ترفع إلى 6 سنوات إذا كان النشاط في منطقة يجب ترقيتها.

[1]- المرجع نفسه، ص 43، بتصرف.

☜ تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات وتستفيد من إعفاء دائم كذلك المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها، وكذا الفرق والهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا.

☜ يستفيد الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي والصناديق الجهوية التابعة له بالنسبة للعمليات المرتبطة بتأمين الأخطار الفلاحية، باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري.

كما يستفيد لمدة 10 سنوات المؤسسات المحدثة من قبل المستثمرين الوطنيين أو الأجانب، باستثناء وكالات السياحة والأسفار وكذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطا سياحيا.

ج_ الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات : يتحدد الأساس أو الوعاء الضريبي من خلال تحديد النتيجة الجبائية.

د_ تسديد الضريبة على أرباح الشركات ومعدلاتها : تسدد الضريبة المستحقة حسب نظام التسديد التلقائي، على تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية، متبوعة بتسديد باقي الضريبة، وتسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في ال 20 يوما الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي، والذي تصبح الحقوق الجبائية مستحقة، حيث تعادل قيمة كل تسبيق 30% من الربح الضريبي للسنة الماضية، كما يتم حساب رصيد التصفية النهائي على النحو التالي:

- إما أن يكون مجموع التسبيقات يساوي مبلغ الضريبة المستحقة
- إما أن يكون هناك فائض في التسديد ومنه رصيد التصفية سالب، في هذه الحالة يجب على إدارة الضرائب دفعه للشركات أو إحالته إلى السنة الموالية:

قد يظهر رصيد التصفية موجبا، أي يعبر على نقص في التسديد، وجب على المؤسسة دفعه إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أفريل من السنة الموالية.

وبهدف حساب الضريبة على أرباح الشركات تطبق الشركة معدلات محددة للضريبة على الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة حيث: الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة = مجموع رقم الأعمال _ المصاريف المخصومة

لقد صنفت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة، مختلف المعدلات الخاصة بالضرائب على أرباح الشركات إلى 3 أصناف:

❖ المعدل العام،المحدد بنسبة 25%

- ❖ المعدل المخفض، ويخص الأرباح التي يعاد استثمارها بمعدل مخفض مقدر ب12.5%
- ❖ المعدلات الخاصة المطبقة في حالة الاقتطاع من المصدر كمعدل المداخيل الناتجة عن الديون والودائع والكفالات 10%، العائدات الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية ب:% 40.

المطلب الثاني: كيفية إعداد برامج التحقيق الجبائي

تعتبر عملية إعداد برامج التحقيق الجبائي الخطوة الأولى في مسار الرقابة الجبائية لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية، موضوعية وظرفية.

فقائمة المكلفين الذين يكونون موضوع رقابة بعين المكان يتم ضبطها من طرف نيابة مديرية الرقابة الجبائية أخذا بعين الاعتبار اقتراحات رؤساء مفتشيات الضرائب المتواجدة عبر الولاية، على أساس مجموعة من المعايير (أهمية رقم الأعمال، مدى النزاهة، الحس الضريبي للمكلف ...الخ) وكذلك آراء إدارات عمومية أخرى في إطار التنسيق الداخلي للإدارات حيث يقدموا اقتراحاتهم على أساس المخالفات المرتكبة من طرف بعض المؤسسات والتي يكون لها تأثير ضريبي، من هذه الإدارات نجد: (مديرية التجارة، المديرية العامة للجمارك ...الخ)[1].

إن معظم اقتراحات التحقيق تنتج عن عمليات الرقابة على المستندات، حيث يمكن معاينة الأخطاء الإغفالات كما يمكن إجراء المقارنات بين مختلف الملفات، ولهذا الغرض فإن وجود الشبكات المعلوماتية في المصالح الجبائية وحسن استعمالها يلعب دورا هاما عند برمجة الأولويات فيما يتعلق بالرقابة الجبائية.

وبذلك فإن المعالجة الآلية تسمح بالاستغلال الأمثل للمعلومات والبيانات التي توجد في حوزة المصالح الجبائية كما تسمح أيضا بالحصول على معلومات جديدة من مختلف بنوك المعلومات للهيئات والإدارات الأخرى وهذا باستعمال حق الإطلاع طبعا، بحيث يمكن الانتقال من مجرد تحويل المعلومات عند الطلب إلى إرساء إجراء دائم وآلي لتبادل المعلومات، وهو ما يتجه نحو تسريع آلية البرمجة للرقابة الجبائية حسب معايير عقلانية وموضوعية.

ومن جملة المعايير التي يمكن اعتمادها لإعداد برامج التحقيق الجبائي نجد[2]:

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الماضية والتي تعكس أهمية حجم النشاط الممارس من قبل العناصر الجبائية.

[1]–محمد طالبي، مرجع سابق، ص 79.

[2]–محمد فلاح، مرجع سابق، ص ص 194، 195.

- ✓ تكرار نتائج العجز والأرباح الضعيفة مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- ✓ القيمة المضافة الضعيفة جدا مقارنة بمقاييس النشاط المعتبر.
- ✓ ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهوامش المتعارف عليها في ممارسة النشاط المعتبر.
- ✓ الحجم المعتبر للكتلة الأجرية مقارنة بالأنشطة المماثلة.
- ✓ التقلبات الهامة جدا على مستوى قواعد الإخضاع المصرح بها خلال مدة التقادم القانونية.
- ✓ استعمال الطرق التدليسية المبينة ومعاينة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي من طرف الأعوان المختصين والتي تنتهي بإعداد محضر معاينة قد يظهر مخالفات جبائية.
- ✓ عدم وجود ارتباط بين المستوى المعيشي لمستغلي المؤسسات وأصحاب المهن الحرة والمداخيل التي يصرحون بها، بالإضافة إلى أنه يجب برمجة كل شخص قام بتحقيق نفقات ظاهرة ومفرطة دون وجود مداخيل معروفة أو دون معرفة مصدر الدخل.
- ✓ كل توقيف للنشاط أو تسريح بالإفلاس يجب أن يقابله برمجة فورية لتحديد خلفية مثل هذه التصرفات.
- ✓ الاستفادة السابقة من المزايا والتحفيزات الجبائية.
- ✓ تغيير مقرات الإقامة وتغيير المقرات الاجتماعية للمؤسسات والشركات.

وتجدر الملاحظة أنه إذا تبين أثناء عمليات التحقيق وجود علاقة سواء بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركة والشركاء يجب تمديد التحقيق عن طريق البرمجة وبذلك يتحول التحقيق المحاسبي في حالة الشركة والشركاء إلى تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لأن الأمر يتعلق بأشخاص طبيعية.

المطلب الثالث: إجراءات التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تقوم الإدارة الضريبية بالتحقيق الجبائي قصد التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويشمل التحقيق الجبائي على التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي : يقصد به "مجموع العمليات التي تعمل على مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف، وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات المادية، قصد الحكم على مدى مصداقيتها مع تقديم التسويات الضرورية، ويشمل التحقيق المحاسبي على فحص حسابات الاستغلال باعتبارها العناصر المساهمة في تكوين الوعاء الضريبي (رقم الأعمال والربح)، والمتمثلة في المشتريات، المحزونات، المبيعات والميزانية"[1].

[1]–ناصر مراد،"**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، الطبعة 2، دار قرطبة، الجزائر، 2009، ص 54.

أ_1_معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق في المحاسبة:

إن اختيار المكلفين الذين سيخضعون لبرنامج التحقيق في المحاسبة يتم وفقا للمعايير التالية[1]:

1_مدى احترام المكلف لالتزاماته (مسك المحاسبة، إيداع التصريحات)

2_ أهمية الأرباح و المداخيل المصرح بها مع أرقام الأعمال المحققة

3_ مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء

4_ العجز المتكرر

5_ طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق

6_ التغير المستمر لمكان النشاط التجاري

7_ التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بوجود نية للتهرب الجبائي

أ_2_ مراحل سير التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لابد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراءات تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناءا على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية الولائية للإطلاع والتعديل أو الإضافة أو المصادقة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب للمصادقة والتعديل إذا لزم الأمر ذلك، وعلى مستوى هذه الأخيرة يتم ضبط القائمة بشكل نهائي ويعاد إرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب لمباشرة التحقيق على مستوى المديرية الفرعية للضرائب وبالضبط على مستوى فرقة التحقيق المحاسبي، يمكن إيجاز مراحل سير التحقيق في المحاسبة في المراحل التالية:

1_ التحضير للتحقيق:

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، من بينها:

- ❖ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- ❖ تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول، وضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
- ❖ استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

[1]–سليمان عتير، مرجع سابق، ص 128.

❖ الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها، تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك. تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي[1]:

- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.
- إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، ويجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.

_ الرقابة المفاجئة : إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت.

وفي الأخير يقوم المحقق بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

_ استمارات التحقيق : فاستنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملء جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة.

_ التحقيقات الخارجية المساعدة : من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى: الممولين، الزبائن والبنوك والإدارات العمومية، ومنه فالعون المحقق يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

[1]– مصطفى العثماني، مرجع سابق، ص ص175، 176.

2_ الشروع في التحقيق:

أولا: الرقابة المحاسبية من حيث الشكل : تتمثل في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية والإيرادات والمصاريف التي نص عليها القانون التجاري، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر[1]:

1_ **محاسبة تامة و منتظمة** : تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المادتين 9 و12 من القانون التجاري وممسوكة وفقا لقواعد النظام المالي المحاسبي.

2_ **محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا** : في هذه الحالة يقوم المراقب بالتأكد من صحة المعطيات المحاسبية والمجاميع ومراقبة عمليات الترحيل، إضافة إلى التأثير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات.

3_محاسبة ممسوكة ومؤكدة : يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات، بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل، يمكن التمييز بين حالتين:

تتمثل الحالة الأولى في عدم توفر المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

ثانيا: الرقابة المحاسبية من حيث المضمون:

1_ **فحص حسابات الميزانية العامة** : إن حسابات الميزانية تنقسم إلى قسمين هما، حسابات الأصول وحسابات الخصوم.

- **أصول الميزانية** : وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة وتشمل كلمة أصول على كل ما يتعلق بالتثبيتات، المخزونات والحقوق.

✓ **فحص أصول الميزانية:**

[1]– عبد الغني بوشري، "**فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010، 2011، ص ص125، 126.

الأصول: وتعرف أيضا بالموجودات، "وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركات أو المساهمين أو من الغير لذا فان الأصول تعرف أيضا بالاس تعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها"[1].

☜ **التثبيتات (الصنف 2):** هي الأصول المعنوية أو المادية أو المالية التي تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن سنة حتى لو لم تكن ملكا لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بواسطة إيجار تمويل.

وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي[2].

☜ **المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ(الصنف 3:** يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات (أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان[3]، وتتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة و فحص مفصل لمدخلات ولمخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحليل معمق لحركة المخزونات باستعمال المعادلة التالية:

مخزون أول مدة+ مدخلات = مخزون نهائي + مخرجات

وعليه التأكد من[4] :

- ✓ التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.
- ✓ صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات،و سعر الوحدة).
- ✓ صحة ما اذا نقصت قيم المخزون.

☜ **حسابات الغير(الصنف 4):** هي الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد (عملاء، أوراق قبض...)

حيث يجب على العون المحقق التأكد من[5]:

- ✓ متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت رقما.
- ✓ التحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
- ✓ الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.

---

[1]- عبد الرحمان عطية، "**المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي**"، جطيلي، الجزائر،2011، ص11.

[2]- عبد الجليل لخذاري، مرجع سابق، ص ص 84،85.

[3]- عبد الرحمان عطية، "**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**"، جيطلي، الجزائر، 2009، ص 46.

[4]-مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص69.

[5]- لخذاري عبد الجليل ، مرجع سابق، ص87.

- ✓ التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات.
- ✓ استغلال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة.

☜ **الحسابات المالية(الصنف5):**

تتكون الحسابات المالية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري و خزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في[1]:

- ✓ التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.

الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي.

- ✓ حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات واغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، وعليه لابد من مراقبة ذلك بفحص المستندات و الوثائق المبررة.

1- فحص حسابات الخصوم :

1 -1- **فحص حسابات الأموال المملوكة:** تختلف إجراءات الفحص باختلاف الطبيعة القانونية وهي[2] :_

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

1-2- **تدقيق حسابات الالتزامات:**

ويشمل ما يلي[3]:

- ➢ **الإلتزامات:** "هي الديون الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثل لمنافع اقتصادية".

[1]- لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق ص71.

[2]-ناصر مراد، مرجع سابق، ص ص 54، 55.

[3]-عبد الرحمان عطية،"**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**" ، مرجع سابق، ص 12.

تدقيق الإلتزامات: هو التأكد من أن القروض حقيقية وهذا بمطابقة حسابات الفواتير و الكشوفات وأن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة، كما يجب على المحقق أيضا التركيز على حساب الموردين من خلال: التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع المشتريات، وكذا في الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق.

التأكد من التسلسل الصحيح لحساب المورد في خصوم الميزانية مع نفس الحساب في دفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة.

☜ **مراقبة حسابات التسيير** : بعد انتهاء العون المحقق من فحص حسابات الميزانية فإنه ينتقل إلى مراقبة وفحص حسابات التسيير والنتائج للتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة فيها، وهي كالآتي[1]:

أ_حساب التكاليف: على العون المحقق أن يراقب جل التكاليف حسب طبيعة وأهمية نشاط المؤسسة ورقم أعمالها من أجل كشف صحة هذه التكاليف من عدمها، لاسيما أنها تؤخذ بعين الاعتبار عند تأسيس فرض الضريبة.

ب**_حسابات الإيرادات:** هذه المجموعة تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطه ا، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها، حيث أن العون المحقق يقوم بفحص مختلف حسابات هذه المجموعة.

ج_حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح، وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة الآتية[2]:

نسبة القيمة المضافة = [القيمة المضافة /رقم الأعمال (إنتاج وخدمات)] ×100

ويتم حساب هامش الربح بالطريقة الموالية:

هامش الربح الخام بالنسبة للمبيعات =[الربح الخام /المبيعات]

نسبة نتائج الإستغلال إلى رقم الأعمال =[نتيجة الاستغلال /رقم الأعمال (إنتاج وخدمات)]×100

نسبة الربح الصافي إلى رقم الأعمال =[نتيجة صافية للسنة المالية / رقم الأعمال (إنتاج وخدمات)×100

[1]– عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص ص 119، 120.

[2]–سهام كردودي،"**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق** "، مرجع سابق ص، 84.

3- نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي تثبت الإدارة أن هناك نقائص وأخطاء أو إغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة فتقوم بالإجراءات التالية[1]:

- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري الرفض الجزئي).
- إما بفرض الضريبة المحددة حسب الإجراءات غير التناقضية (تلقائيا الرفض الكلي).

أ_الرفض الجزئي:

- يجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة وهذا حتى في حالة غياب أي تقويم.
- يكون الإشعار بالتقويم مفصلا ومعللا بطرق تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لها.
- إن الإشعار بنتائج التحقيق يجب أن يحدد طرق التقويم وإن حدث وتم إشعار المكلف بالضريبة إشعار ثاني للتقويم الأولي بطريقة مخالفة للأولى فهنا يستفيد المكلف بالضريبة من مدة أخرى وثانية مقدرة ب40 يوما لتقديم ملاحظاته الأخرى التي أدت إلى التعديلات المراد القيام بها، إلى جانب إمكانية المكلف بالضريبة، لكي يفحص نتائج التقييم والإبلاغ عن إجابته، كما يبين المكلف بالضريبة التعديلات على الأسس الضريبية المقرر إجرائها.

بهذه الإجراءات يتسنى للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من الإدارة:

1- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية.

2- مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

-في حالة القبول يسلم له إشعار ثاني بنفس النتائج ثم تدرج في جداول للتحصيل وفي هذا الخصوص تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

-في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا في حالة استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق.

-كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن (المادة 190/6 ق.ض.م.) إن رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه ملزم بأن يعلمه عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة.

[1]- منصور بن عمارة، "**إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**"، مرجع سابق، ص 90.

ب- الرفض الكلي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض ضريبة في الحالات التالية[1] :

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية.
- تصرف أي شخص بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم وذلك حسب (المادة 304 ق.ض.م المادة 107 ق.ر.ر.أ).
- عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا المداخيل (الربح الصناعي، التجاري وغير التجاري) ، وبالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات الرسوم على القيمة المضافة (المادة 131 ق.ض.م والمادة 107_3 من ق.ر.ر.أ).
- لم يقدم محاسبة أو رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية (المادة 191من ق.ض.م):
- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقوانين السارية المفعول (مواد 9 إلى 11 من القانون التجاري).
- المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الإثباتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة متكررة في عمليات المحاسبة .
- حتى في رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي، يجب إشعار المكلف بالضريبة بهذا إلى جانب إطلاعه للأسس الجديدة.
- في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن أثبت العون عدم صحتها يمكنه رفضها.

الفرع الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

1_التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :(V.A.S.F. E)

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة من 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 المداخيل العقارية – المداخيل المحققة خارج الجزائر – فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية وغير المبنية ... الخ). وذلك حسب المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة كما يطبق هذا التحقيق على الأشخاص الذين لا يكتتبون تصريحاتهم الجبائية.

يستلزم هذه الإجراءات مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته، وكذا العناصر المشكلة للنمط المعيشي لسائر أفراد أسرته[2] ، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل

[1]- المرجع نفسه، ص ص 91، 92.

[2]- بن عمارة منصور،"**الضريبة على أرباح الشركات IBS حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومه الجزائر، 2010، ص 100.

الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى[1].

2_معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير[2]:

1. الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف.
2. الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.
3. عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبة.
4. عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.
5. الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

تتمثل مرحلة التحضير بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية عملية البرمجة من أجل انتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، فضلا عن الأعمال الأولية قبل مباشرته وتتم وفق الخطوات التالية[3]:

1-البرمجة، ومقاييس انتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين:

قبل نهاية كل سنة، يتم برمجة نسبة 5% من قائمة ملفات المكلفين المقترحين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المعدة من طرف رئيس مفتشية الضرائب والمرسلة إلى المديرية الولائية للضرائب، هذه الأخيرة التي تقوم بانتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بموجب معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة.

2-الأعمال الأولية للمراقبة:

تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواء سحب ملفه الضريبي، أو طلب معلومات عنه من مصادر خارجية.

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب،المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]-سليمان عتير، مرجع سابق، ص ص 136، 137.

[3]-عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص ص 129، 130.

ثانيا: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بعد المرحلة التحضيرية، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل، حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بجميع الحسابات، وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، وفي خلال هذا اللقاء يكشف له عن طبيعة التحقيق الـمراد إجراؤه بحيث يبين له أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية ، كما يجب أن يبين له حقوقه وفي كل الحالات فالعون المحقق يجب أن[1]:

- ✓ لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف بحيث يترك للمكلف كامل الحرية في الكلام.
- ✓ جعل في متناول المكلف، إذا لاحظ أنه لا يحسن قياس تداخل المشكل المتعلق به بحيث لا يقوم برد فعل يجعل المكلف يفكر أننا نشك في إمكانياته.
- ✓ جعل جو من الثقة معه وتفادي إثارته لاحقا.
- ✓ استقبال كل معلومة ضرورية من الجانب الجبائي والمقدمة من طرف المكلف.
- ✓ التحلي بالصبر مع المكلف واعذاره بدون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
- ✓ عدم الكشف بسرعة عن التبريرات، المقدمة ذات طابع احائي تجعله أننا على دراية معمقة بملفه.

وبحصول المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

1_إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة حسب طريقة VASFE:

إن إعادة تكوين المداخيل التي بحوزة الشخص تحت التحقيق هي النتيجة المحصل عليها تبعا للتحقيق والاستغلال للمعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية للخزينة وعناصر المسار الحياتي، و المداخيل المقصودة هنا هي تلك المحققة من طرف المكلف تحت التحقيق وكذا المتعلقة بأولاده وكل الأشخاص الذين يقيمون معه والمعروف أنهم تحت كفالته أو ما يسمى بمداخيل الموطن الجبائي والمحدد بنص المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة وطرق إعادة تكوين الأسس تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص فيما يلي[2]:

- تقديم موازنة الخزينة.

[1]–سهام كردودي، "**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**"، مرجع سابق، ص 122.

[2]–محمد طالبي، مرجع سابق، ص 127.

- اللجوء إلى التقييم التلقائي.
- وضع إجراءات التسعير التلقائي.

وقبل القيام بأي إعادة تكوين للأسس الخاضعة، فإن المحققين يجب أن يقوموا بتقييم الممتلكات التي تم حيازتها أو المتنازل عليها أو المكتسبة، وكذلك بعض النفقات.

2_تبليغ نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج، وقد يتوصل المحقق إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف، هذه التسويات المقترحة يتم إبلاغها للمكلف كتابيا وبشكل مفصل ودقيق، ثم تمنح له مهلة أربعون (40) يوما للرد على هذه المقترحات وفي الأخير يكون هناك التبليغ النهائي من طرف الإدارة حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المهملة وسبب إهمالها وتلك المحتفظ بها وبالتالي تظهر له وضعيته النهائية اتجاه كل الضرائب والرسوم[1].

[1]-سهام كردودي، **"الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سابق، ص ص 97 ،98.

خلاصة الفصل الأول :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية ،حيث يعتمد تنفيذها على طريقتين في التحقيق ،التحقيق المحاسبي ،والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ،الذين بدورهما يعتمدان على وسائل مادية وبشرية بالإضافة إلى نصوص تشريعية محكمة تساهم في فعاليتها .

إذ تعتبر وسيلة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية ،والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة ،بهدف تصحيحها ،لذلك فإن الإدارة الجبائية مدعوة لوضع قواعد وقوانين تسيير متناسقة وعصرية بهدف تحقيق المردودية وحماية المصلحة العامة.

الفصل الثاني:
القوائم المالية
والرقابة الجبائية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي مس كافة مناحي الحياة بشكل عام، وعلم المحاسبة بشكل خاص، حيث أصبحت العولمة تسير بخطى أكثر سرعة من ذي قبل، وحيث يتزايد النشاط المالي عبر الحدود، وللتماشي مع هذا التطور، برزت الحاجة إلى مواكبة المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية من خلال النظام المحاسبي المالي المستمد من هذه المعايير حيث يمكن المستخدمين للقوائم المالية من الإستفادة على نحو يحقق أكبر عائد ممكن تحقيقه من خلال ما تحتويه القوائم المالية من ملخص للعمليات و الأحداث المالية التي تمت خلال الدورة وتأثيراتها على أصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، ومن مستخدمي القوائم المالية نجد الرقابة الجبائية التي تسعى إلى التأكد من مدى صحة ونزاهة ودقة القوائم المالية التي على أساسها يحدد وعاء الضريبة، حيث أن التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف المؤسسات يلعب دورا كبيرا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وتتمثل هذه القوائم في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملاحق)، وفي هذا السياق فقد حددت عدة خصائص تجعل من المعلومات المحاسبية المعروضة مفيدة للمستخدمين، حيث تنبع أهميتها من أنها تعتبر حلقة وصل بين الشركة والآخرين، حيث يستطيع الآخرون التعرف على مختلف جوانب نشاط الشركة من خلال هذه القوائم، فقائمة المركز المالي تعكس صورة الوضع المالي للمؤسسة كما تعكس قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية إن كانت ربحا أو خسارة، ويمكن التعرف على التغير في المركز المالي من خلال دراسة قائمة مصادر الأموال واستخداماتها.

وقد تطرقنا في فصلنا هذا إلى 3 مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: مدخل حول القوائم المالية

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية

المبحث الثالث: قدرة الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية

المبحث الأول: عموميات حول القوائم المالية

إن من مخرجات النظام المحاسبي، القوائم المالية التي تحتوي على مختلف المعلومات المحاسبية الضرورية الملائمة، فهي بيان محاسبي تعكس صورة الكيان الإقتصادي الذي تعبر عنه الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07/11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 ومنه سمي هذا النص بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1]

ويمثل النظام المحاسبي المالي:"مجموعة من العناصر المادية كالآلات ومعدات المساعدة، وعناصره معنوية تتمثل في الأشخاص المنفذون للعمليات وإجراءات النظام والمحاسبون، المراجعون الداخليون وغيرهم، وتتضافر هذه العناصر لتحقيق الهدف من النظام وهو تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها على مزاولة نشاطها، والرقابة على إستغلال الموارد".[2]

من التعاريف السابقة نخلص إلى أن النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من العناصر وبواسطة مجموعة من الطرق المتظافرة فيما بينها واستنادا إلى مجموعة مبادئ يتم تسجيل العمليات المالية التي تنشأ في المؤسسة الإقتصادية والتي تخرج في شكلها النهائي على شكل قوائم مالية.

1 - مبادئ النظام المحاسبي المالي:

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ من بينها[3]:

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ص 04.

[2]- بن ربيع حنيفة،"**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**"، دارهومه، الجزائر، 2010، ص، 265.

[3]- آيت محمد مراد، آبحري سفيان،"**الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد** "، الملتقى العلمي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،13-15، أكتوبر 2009، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 6.

- **محاسبة التعهد :** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، و تظهر في القوائم المالية ضمكن النشاط المرتبطة به.
- **استمرارية الاستغلال :** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة أطول و ينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية و القوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.
- **الدلالة:** يجب أن تكون المعلومات المالية و البيانات المحاسبية مبينة على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها و ذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.
- **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
- **المصداقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة و أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية و الأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس و أسس الاعتراف المعمول بها.
- **التكلفة التاريخية :** تسجل محاسبيا عناصر الأصول و الخصوم و ك ذا التكاليف و الإيرادات و تظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني** : يعتبر هدا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال ه ذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

2 –**مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:** لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من قانون 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[1]:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

[1] – توفيق جوادي" **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**" ، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 8.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

أولا: أهمية النظام المحاسبي المالي

يمكن إيجاز أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات.
- إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.

ثانيا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يرمي مشروع النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق أهداف رئيسية نذكر منها[2]:

- إيجاد حلول محاسبية لعمليات لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- تبني تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية المصادق عليها من قبل أغلبية الدول؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة، أكثر شفافية، تسهل القواعد المحاسبية؛

[1]– بن بلغيث مداني، "**إشكالية التوحيد المحاسبي**"، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 1، مجلة صادرة عن كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، الجزائر، ص57.

[2]– سهام عبد الكريم، إيمان صحراوي،مداخلة بعنوان، "**دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مرجع سابق ص 7.

- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين ، مسيرين ، مستثمرين حاليين أو محتملين ، الأعضاء المستخدمين، مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور، مدققين والدولة؛
- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق؛
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

ولعل من أهم المزايا الرئيسية للنظام المحاسبي المالي نذكر[1]:

- وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات؛
- توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الايجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛
- وصف لمحتوى لكل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة: الحصيلة، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية؛
- وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم.

ثالثا: تأثير النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري

طرأت على قانون الضرائب والرسوم عدة تغييرات مالية حسب الحاجات والمعايير والمتطلبات الجبائية، والجدير بالذكر أن التوحيد والمعايير المحاسبية المبرمج تطبيقها، يجب أن تأخذ بعين الإعتبار هدف الوصول إلى برنامج يسهل عليها الإتصال بين الحاجات المحاسبية والجبائية، وفي النهاية ومن أجل السماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير المرتبطة بالجباية، من المهم دراسة وحل كل المشاكل التي لها أثر في الموارد الجبائية للدولة، للإنتهاء من نتائج محاسبية إلى نتائج ضريبية.

أ-المقاربة النظرية للنظام المحاسبي المالي على القواعد الجبائية الجزائرية

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي أدى إلى تغيير بعض القواعد المحاسبية المطبقة في ظل المخطط المحاسبي الوطني، التي تمس بشكل مباشر

[1]- المرجع نفسه،ص، 8.

عناصر تحديد الضريبة على نتائج المؤسسات، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف القواعد الجبائية مع الواقع المحاسبي، وضرورة إعداد جدول التوفيق أو الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، بما يسمح بعصرنة النظام الجبائي وتقليل تأثيرات تغير المرجع المحاسبي، وزيادة شفافيته بالنسبة للمؤسسات من داخل وخارج الجزائر[1].

ب -**تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على النتيجة الجبائية**

حسب التطبيقات المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، فإنه على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط في الملحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية، العبء الضريبي الظاهر في جدول حساب النتيجة، والعبء الضريبي الناتج عن تطبيق المعدل الضريبي الفعلي، وهذا يستلزم من المؤسسة إعداد جدول الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، أي النتيجة التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات.

والعناصر التي يكون الإختلاف في تقييمها في تحديد النتيجة بين قواعد النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية الجزائرية، ترتكز عموما في النقاط التالية[2]:

- ✓ القواعد والتقنيات الجديدة للإهتلاك والخسائر في القيمة، هذه الأخيرة تعتبر عنصرا جديدا على النظام الجبائي الجزائري.
- ✓ التسجيل المحاسبي لعمليات الإيجار التمويلي.
- ✓ تقنيات تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية للمؤسسات الجزائرية والأجنبية.
- ✓ تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.
- ✓ المعالجة المحاسبية للضرائب، وخاصة الضرائب المؤجلة، مع إمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ أخذها بعين الإعتبار محاسبيا وتاريخ أخذ نفس العبء في تحديد النتيجة الجبائية.
- ✓ تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي يظهر أثرها مباشرة على مستوى الأموال الخاصة دون التسجيل في جدول حسابات النتائج.
- ✓ فوائض القيم طويلة الأجل ونواتج التنازل عن الإستثمارات أو عمليات إستثنائية أخرى.

[1]- متناوي محمد، عزوز علي،"**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**" ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 9.

[2]- المرجع نفسه، ص 10.

✓ الأعباء والنواتج التي تدخل ضمن النتيجة المحاسبية لكن من الناحية الجبائية يمكن أن لا تؤخذ بعين الإعتبار، مثل الأعباء التي تعتبر من الكماليات وغير المبررة من وجهة نظر الإدارة الضريبية، ونواتج الفروع من توزيعات أرباح الأسهم المقبوضة، وأعباء ونواتج مرتبطة بالعمليات التي تتم من الفروع أو مؤسسات مشتركة،...

✓ العمليات غير المسجلة محاسبيا في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الإعتبار في النتيجة الجبائية.

المطلب الثاني: عموميات حول القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها النوعية

أولا: تعريف القوائم المالية

هي عبارة عن: "بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية يعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة."[1]

وتعرف كذلك بأنها "عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية أساسية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المشروع، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية وفق مواصفات معينة، ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الإقتصادية والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محددة (ربع سنة، نصف سنة،سنة)، فيتعرف القاريء من خلالها على نتيجة أعمال المشروع والتغيرات الحاصلة في مركزه المالي"[2].

وقد اعتبرت بأنها: "المصدر الأهم والرئيسي لتزويد المحلل المالي بالمعلومات والأرقام والبيانات المالية التي تمثل جميع جوانب المؤسسة وتصف عملياتها، وتعد مهنة المحاسبة الجهة المسؤولة عن إعداد وإصدار القوائم المالية، ولكن دور المحلل المالي هو استخدام تلك القوائم المالية وتحليلها وتفسير ما يعني كل رقم في تلك القوائم"[3].

[1]– دريد كامل آل شيب،"**مبادئ الإدارة المالية**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص55.

[2]_ دريد كامل آل شبيب، "**مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 68.

[3]– هيثم محمد الزعبي،"**الإدارة والتحليل المالي**"، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 180.

من التعاريف السابقة نستنتج ما يلي:

- ✓ تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للمؤسسة وكذا مستوى الأداء إلى مختلف المستخدمين لها بغرض إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.
- ✓ القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة.
- ✓ تقدم القوائم المالية معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة.

ثانيا: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

هي الخصائص الواجب توفرها في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في نهاية الدورة، التي تزيد من فائدة المعلومة المالية المقدمة للمستعملين وتتمثل هذه الخصائص في العناصر التالية: سهولة الفهم، الملاءمة، المصداقية، القابلية للمقارنة، الوثوق بالمعلومة، (من خلال الصورة الصادقة، التركيز على الواقع الاقتصادي قبل الشكل القانوني، الحياد، الحيطة والحذر والشمول)[1].

حيث ورد في الإطار الذي أعدته هيئة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية مجموعة من الخصائص النوعية التي تتميز بها تتمثل في:

- **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية[2].

والمعلومة الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل كل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة و الإقتصاد ويملكون إرادة دراسية معلومة[3].

- **الملاءمة:** ويقصد بها إمكانية إتخاذ القرار عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية[4].
- **الموثوقية:** ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالة عدم التأكد من خلال

---

[1]– كتوش عاشو، بلعجوز بن علي ،"**المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية** "، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17و18 جانفي 2010.

[2]– حسين القاضي، مأمون حمدان،"**المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 274.

[3]– عزوز علي،"**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 5.

[4]– سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد ،"**قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** "، إتحاد المصارف العربية، دون طبعة، بيروت لبنان، 2000، ص 36.

ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.

- **القابلية للمقارنة:** تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية، من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والإختلاف بين آداء المؤسسة و آداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة آداء المؤسسة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة[1].
- **الأهمية النسبية:** تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، فتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون إعتمادا على القوائم المالية وتعتمد الأهمية النسبية على حجم أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف.[2]
- **الحياد:** بمعنى عدم التحيز(أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، ولا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب آخر، يعتبر تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد[3].
- **الشمول:** تكمن في درجة الإلمام بالحدث المراد عرضه من خلال توفر التفاصيل اللازمة وعدم إهمال التسجيل للبيانات الأساسية[4].
- **الحيطة والحذر:** وتعني لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة، بحيث يجب دائما العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات المحاسبية التي يمكن فيها بعد أنها لم تتحقق، أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل[5].

---

[1]– سعد بوراوي،"**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**" ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص10.

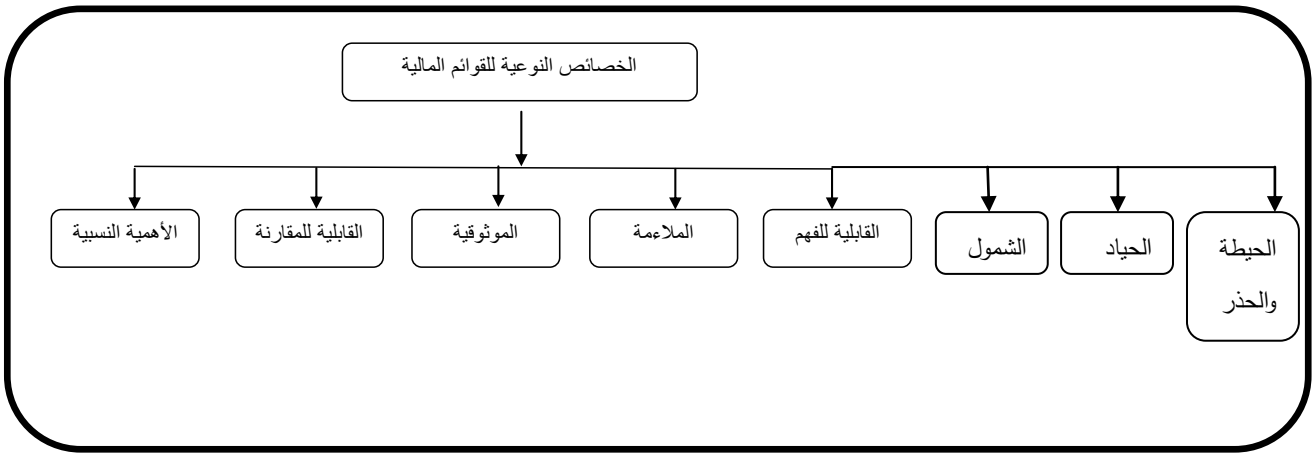
[2] – فايز زهدي الشلتوني، "**مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**" ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 47.

[3]– عمر لشهب،"**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**"مكتبة الوفاء القانونية ، 2014، ص 52.

[4]– المرجع نفسه، ص 53.

[5]–عبد الوهاب رميدي،"**المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**" 2011، ص 27.

شكل رقم(05) يوضح الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات المذكورة أعلاه

المطلب الثالث: أهمية القوائم المالية وأهدافها ومستخدميها

الفرع الأول: أهمية القوائم المالية

تنبع أهمية القوائم المالية من أهمية المعلومات المحاسبية التي تحتويها والتي تعد من أهم مصادر المعلومات للمستخدم الخارجي، ومن أهم الأدوار التي تؤديها المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها القوائم المالية و تتمثل فيما يلي[1]:

أ -**على مستوى المستثمر الفرد:**

- ❖ الحصول على معلومات لتقييم أداء الإدارة وإخلاء مسؤولياتها.
- ❖ الحصول على معلومات للتنبؤ بدرجة الربحية والمخاطرة المتعلقة بالاستثمار.
- ❖ التمكن من المفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتاحة وتقدير التوازن بين درجة الربحية والمخاطر.
- ❖ الحصول على معلومات تمكن من التعرف على القنوات الاستثمارية الملائمة لتوجيه المدخرات.

ب – **على مستوى السوق المالية:**

- ❖ حماية المستثمرين وإشاعة الثقة بينهم.
- ❖ تخفيض أثر المعلومات الضارة أو المضاربات التي قد تؤدي إلى تسعير خاطئ للأوراق المالية مما يؤدي في النهاية إلى التخصيص غير الكفؤ للموارد المتاحة.

[1]– ناصر محمد علي المجهلي، " **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004/2003، ص 78.

❖ توفير أساس لتبادل حقوق الملكية بين المتعاملين على أساس سليم.

❖ العمل على التوصل إلى أسعار التوازن عند تبادل حقوق الملكية.

❖ خلق مجالات الإبتكار لأدوات الاستثمار القادرة على جذب مدخرات المستثمرين.

ج – **على مستوى المجتمع:**

❖ توجيه الموارد والقرارات الاقتصادية المتعلقة بحسن توزيعاتها بين القطاعات المرغوبة الاستثمار فيها اقتصاديا واجتماعيا.

❖ القضاء على أية مضاربات قد تؤدي إلى عدم التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بمعنى نقل الثروة من فئة إلى فئة أخرى بدون مبرر اقتصادي.

❖ عدالة توزيع العائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالي.

❖ تحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.

***الفرع الثاني: أهداف* القوائم المالية:**

قسمت أهداف القوائم المالية إلى قسمين[1]:

أ –**الأهداف العامة:**

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين.

- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية بحيث تسمح بالفصل بين التدفقات التقديرية الحالية والمستقبلية.

- توفير المعلومات المتوقعة لموارد المؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات.

ب – الأهداف التفصيلية:

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة والتي تربط بين المجهودا ت والانجازات وتسمح بتنبؤات سليمة ولينة وفق الأساس النقدي.

- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال أي تحديد مصادر التمويل وأوجه التصرف بهذه الأموال.

- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها، مع الإشارة إلى أن التقارير المالية لا يمكنها فصل أداء الإدارة عن أداء المؤسسة.

[1]– حسين بلعجوز، عبد الفتاح علاوي، " **الإفصاح المحاسبي عن التضخم في القوائم المالية**" ، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول تقييم المؤسسة، جامعة سكيكدة، ص 5.

- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتغيرات الإدارة.

وانطلاقا من تحديد قطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية بما يلي[1]:

✓ إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمؤسسة، واستخراج نتائج عمليات المؤسسة خلال فترة مالية معينة مع تحديد موجودات و أصول المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة الأجل.

✓ تقديم معلومات ملائمة تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على تقييم قدرة المؤسسة في المستقبل على توليد تدفق نقدي إيجابي كاف.

✓ إن المعلومات التي تتعلق بقدرة المؤسسة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفق نقدي كاف تفيد المستفيدين الخارجيين عند تقييم آداء المؤسسة في الماضي، وبناءا على ذلك فإن القوائم المالية للمؤسسة يجب أن تركز على المعلومات التي تتعلق بدخل المؤسسة ومدى إرتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية، أي القياس الدوري لدخل المؤسسة.

الفرع الثالث: مستخدموا القوائم المالية:

إن مستخدمي القوائم المالية يتمثلون في أطراف متعددة وكثيرة من مستثمرين وموظفين ومقرضين وموردين وزبائن وحكومات و وكالات عمومية وجمهور، ولكن جعل على رأس كل هؤلاء المستثمرين الحاليين و المرتقبين بوصفهم أصحاب المشاريع الصناعية والتجارية وموظفي الأموال في الأسواق المالية والمعنيين إبتداءا باتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية المتعلقة بأعمال المشروعات التي يملكونها، وهم كالآتي[2]:

✓ **المستثمرون:** يهتم المستثمرون ومقدموا رؤوس الأموال بالمشاريع التي يضعون فيها أموالهم بالنظر إلى العائد المحقق أو المتوقع تحقيقه من الاستثمار فيها مع مقابلة ذلك بمستوى المخاطرة المرتبطة بها، ومن ثم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من تقييم النجاعة الاقتصادية والمالية للمؤسسة وصافي مركزها المالي، مما يساعدهم على اتخاذ قرارات الشراء والبيع والاحتفاظ بالاستثمار، كما أنهم يهتمون بتقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح.

---

[1] – عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005–2006، ص ص 103، 104.

[2] – سفيان بن بلقاسم،" **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية** ،" رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص علوم إقتصادية، جامعة الجزائر، ص 57.

✓ **الموظفون:** يهتم الموظفون بالمعلومات التي تسمح لهم بمعرفة ربحية المؤسسة وقدرتها على الاستمرار بما يحفظ مراكز عملهم، كما أنهم يهتمون بقدرتها على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم، خاصة ما يرتبط منها بالطاقة الربحية (الجزء المتغير) ومنافع التقاعد.

✓ **المقرضون:** يهتم المقرضون بقدرة المؤسسة على الوفاء وعلى تسديد الديون في تواريخ الاستحقاق، كما أنهم قد يهتمون بمعرفة وضعيتها و تقدير قدرتها المستقبلية بغرض اتخاذ قرار ممارسات الخيارات، كخيارات تحويل القروض إلى أسهم مثلا.

✓ **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتمون بدورهم أيضا بقدرة المؤسسة على دفع المبالغ المستحقة، كذلك بقدرتها على الاستمرار في نشاطها إذا كانت العلاقات التي تربطهم بها تعاقدية وترتبط بالأجل الطويل.

✓ **العملاء والمدينون الآخرون:** يهتم العملاء بقدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها بالنظر إلى حاجتهم إليها في مجال التموين وتسليم السلع المطلوبة منهم وتزداد هذه الأهمية إذ كان ارتباطهم بها طويل الأجل.

✓ **الحكومات والوكالات العمومية:** تهتم الحكومات ومختلف مصالحها العمومية بعملية توزيع الموارد وكيفية تنظيم أنشطة المؤسسات بغرض تحديد السياسات الضريبية والاجتماعية، فضلا عن الحاجات الإحصائية التي تسمح بإعداد الحسابات الوطنية.

✓ **الجمهور:** قد يهتم الجمهور بالحصول على معلومات عن المؤسسات بغرض التعامل معها أو القيام بخيارات توظيف المدخرات في حالات الطلب العلني للادخار مثلا.

ويمكن ملاحظة أن توفير قوائم مالية تستجيب لحاجات المستثمرين إلى المعلومات ينسحب إيجابا على الاستجابة لحاجات الأطراف الأخرى من مستخدمي المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، كما يجب أن لا ننسى مستخدما أساسيا للمعلومات المحاسبية وللقوائم المالية، وهو إدارة المؤسسة في حد ذاتها، التي حتى وإن كانت هي المسؤولة أولا وآخرا عن إعداد وعرض القوائم المالية فإنها تحتاج إلى المعلومات المتضمنة فيها لإعداد تقارير التسيير وللقيام بعلميات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وهناك مستخدمون آخرون للمعلومات المالية ويتمثلون في[1]:

- **الهيئات الإشرافية العامة:** مثل هيئة الأوراق المالية، والتي تعمل على التأكد من أن المؤسسات تقوم بتطبيق القواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون و أنظمة هذه الهيئات وذلك لإيجاد سوق منتظم، وتدفق كافي للمعلومات.

[1]– فايز سليم حداد، "**الإدارة المالية**"، الطبعة الثالثة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 53–56.

- **المنافسين:** وهؤلاء لهم أسباب قوية لمراجعة أداء المؤسسات الأخرى المنافسة، فالأداء المالي للمنافسين يستخدم غالبا لوضع معايير أداء فرعية للمؤسسات.
- **الرأي العام:** والذي يهتم في تحليل المؤسسة ماليا وذلك ضمن مواضيع محددة.
- **الوسطاء:** وهؤلاء يعملون كمستشارين مستقلين، ويكونوا ضمن جميع الفئات السابقة التي تم تصنيفها، مثل مستشاري الإستثمار.
- **وسائل الإعلام:** تعتبر وسائل الإعلام كأحد المستخدمين للمعلومات المالية والمحاسبية وكمزودين لها.

المبحث الثاني: أنواع القوائم المالية

يتطلب توصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين إعداد القوائم المالية والتي تعتبر أهم مخرجات المحاسبة ولها أهمية كبيرة لدى متخذي القرار داخل و خارج المؤسسة، وتنقسم هذه القوائم حسب النظام المحاسبي المالي إلى 5 أنواع متمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى ملحق لتوضيح القواعد والطرق المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

الفرع الأول: قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

أ -تعريف قائمة الدخل:

المفهوم المحاسبي للدخل هو عبارة عن "الفرق بين الدخل المتحقق من الوحدة الإقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل"[1].

تسمى قائمة الدخل أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر، وهي عبارة عن "بيان يلخص إيرادات ومصاريف المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسائر، وعليه يمكن التعرف على مكونات قائمة الدخل من خلال الإيرادات، النفقات، صافي الدخل"[2].

[1]– عبد الحكيم كراجة، علي ربابعة و آخرون، " **الإدارة والتحليل المالي،أسس مفاهيم تطبيقات** "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص ص 151، 152.

[2]– علي عباس، "**الإدارة المالية**"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 39–46، بتصرف.

حيث تساعد قائمة الدخل مستخدم القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية، فالمستثمرون والدائنون يستخدمون المعلومات الموجودة في قائمة الدخل لتقييم مدى كفاءة المؤسسة ونجاحها في الماضي، كما يمكن الإستفادة من قائمة الدخل في تحديد مدى خطورة عدم تحقيق التدفقات، فالمعلومات التفصيلية عن المكونات المختلفة للدخل(الإيرادات، التكاليف، الأرباح و الخسائر) يلقي الضوء على العلاقة بين هذه المكونات فمع توفر هذ ه لمعلومات نستطيع تحديد مدى تأثير التغير في الطلب على منتجات المؤسسة على إيراداتها وتكاليفها وبالتالي على أرباحها[1].

الجدول رقم(01): جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من .....إلى.....

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة الماليةN-1
رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الإستغلال			
إنتاج السنة المالية			
المشتريات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى			
استهلاك السنة المالية			
القيمة المضافة للإستغلال			
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والدفوعات المشابهة			
الفائض الإجمالي عن الإستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاك والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات			
النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
النتيجة العادية قبل الضرائب			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة(تغيرات)حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			

[1]– مؤيد عبد الرحمن الدوري، حسين محمد سلامة،"**أساسيات الإدارة المالية**"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 50.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية– المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية–الأعباء (يطلب بيانها)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
ومنها حصة ذوي الأقلية(1) حصة المجمع(1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص30.

الجدول رقم (02): جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من .....إلى.....

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية			
النتيجة االعملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية **النتيجة العادية قبل الضريبة** الضرائب الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)			

منها حصة ذوي الأقلية(1)			
حصة المجمع(1)			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 31.

الفرع الثاني: قائمة المركز المالي(الميزانية)

أ -مفهوم قائمة المركز المالي

"هي بيان يوضح الوضع المالي للمؤسسة في أي لحظة زمنية معينة، وقد يختلف الوضع بين فترة زمنية وأخرى، ويظهر في الجانب الأيمن من الميزانية الموجودات، بينما يوضح الجانب الأيسر المطلوبات وحقوق الملكية، ولابد من جانبي الميزانية أن يتوازن ا، حيث يتم ترتيب الموجودات حسب سيولتها أي المدة اللازمة لتحويلها إلى نقدية وحسب مجموعات، كل مجموعة مكونة من البنود التي تتميز بصفات مشتركة"[1].

حيث تعبر الأصول عن أهم استخدامات الأموال والموارد التي تمتلكها المؤسسة في تاريخ معين وتعتمد معظم المؤسسات على الأصول وذلك لتوليد الإيرادات الداخلة للمؤسسة في المستقبل.
أما عن الخصوم فهي عبارة عن مصادر الحصول على الأموال بالإضافة إلى حقوق حملة الأسهم أو بنود حقوق الملكية وبالطبع فإن حق الملكية يعبر عن بنود الخصوم التي تخص حملة الأسهم فقط وليس للدائنين حق فيها، ويفضل بعض الممارسين أن يطلق لفظ الخصوم فقط على إلتزامات المؤسسة قبل الدائنين في صورة تدفقات خارجية، ومثال على ذلك عندما تقوم شركة بإصدار سندات (دين على الشركة) وهي إلتزام على المؤسسة، وعليها أن تقوم بسداد الفوائد الدورية المستحقة بالإضافة إلى قيمة هذه السندات في مواعيد الإستحقاق أو الإستهلاك[2].

ب – **مزايا قائمة المركز المالي** : تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية[3]:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من إلتزامات.
- تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة من خلال مقارنة الإلتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.

[1]– علي عباس، مرجع سابق، ص ص 39–46 بتصرف.

[2] – أسامة عبد الخالق الأنصاري، "**الإدارة المالية**"، مصر، ص ص 118، 119، بتصرف.

[3] -www_marwanmant .blogspot.com/30/04/2015 18:35

- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.
- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم إحتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها و وظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها.
- بيان مدى إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية،

معرفة سياسات الشركة تجاه استثماراتها المالية

د –**فوائد وأهداف قائمة المركز المالي** : تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

⇦ السيولة: وتتمثل بالنقدية وشبه نقدية، وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت الشركة أقدر على تسديد إلتزاماتها.

⇦ **المرونة المالية:** تقدم الميزانية تطورا عن حجم نشاط االمؤسسة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الإلتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الإقتصادية.

هـ- محددات قائمة المركز المالي:

بالرغم من الفوائد العديدة لقائمة المركز المالي إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرتها في تمثيل الواقع المالي للمنشأة في وقت محدد، ومن هذه المحددات[1]:

- التعبير عن معظم الأصول والإلتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية.
- التقديرات والحكم الشخصي (الديون الممكن تحصيلها، العمر الإنتاجي...).

الجدول رقم (03): الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول

ميزانية السنة المالية المقفلة :.....

الأصول	ملاحظة	إجمالي	إهتلاك رصيدN	صافيN	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين اقتناء المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات عينية					
تثبيتات معنوية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضوع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية					
أصول جارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب وما شابهها					
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					

[1]- المرجع نفسه.

الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 28.

الجدول رقم(04): الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم

الخصوم	**الملاحظة**	N	N−1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس مال تم إصداره			
رأس مال غير مستعان به			
علاوات و احتياطات–احتياطات مدمجة (1)			
فوارق إعادة التقييم			
فارق المعادلة (1)			
نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع(1))			
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد			
حصة الشركة المدمجة(1)			
حصة ذوي الأقلية(1)			
المجموع 1			
الخصوم غير الجارية			
قروض و ديون مالية			
ضرائب مؤجلة			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات			
مجموع الخصوم غير الجارية(2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية(3)			
مجموع عام للخصوم			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 29.

المطلب الثاني: قائمة التغيرات في حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية والملاحق

الفرع الأول: قائمة التغيرات في حقوق الملكية

قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم المعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب[1]:

- النتيجة الصافية للفترة.
- كل عناصر النواتج والأعباء، الأرباح والخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.
- تأثير تغيرات الطرق وتصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.
- النتيجة الإجمالية للفترة والتي تناسب مجموع العناصر السابقة
- العمليات الخاصة بزيادة ونقصان الأموال الخاصة.
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة.

الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة

وتتمثل في[2]:

- ✓ تحديد مجموع النتائج الناتجة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
- ✓ تغير الأموال الخاصة بين تاريخ الإغلاق والذي يبين بصفة عامة.
- ✓ تغيرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة، والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين

[1]- شناي عبد الكريم، "**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008- 2009، ص55.

[2]- المرجع نفسه.

جدول رقم (05): شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31ديسمبر2-N						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر 1-N						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 19 ص 37 .

الفرع الثاني: قائمة التدفقات النقدية:

إن قائمة التدفقات النقدية تعتمد في إعدادها على مصادر واستخدامات النقد وفقا لمكوناتها الثلاث الآتية[1]:

1. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
2. التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية.
3. التدفقات النقدية من الأنشطة المالية(التمويلية).

[1]- أسعد حميد العلي،"**الإدارة المالية**"،الطبعة الثانية، دار وائل للنشرو التوزيع، عمان، 2012، ص 69.

أ – مفهوم قائمة التدفقات النقدية

هي عبارة عن "كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو بالنقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات بمعنى أنها تصوير لمجموع المعاملات النقدية الداخلة ومجموع المعاملات النقدية الخارجة".

والأداة المستخدمة حاليا في هذا النوع من التحليل هي قائمة التدفق النقدي والتي يمكن أن تشتق منها مؤشرات ونسب مالية، ذلك لأنها توفر معلومات لا تظهر في الميزانية وقائمة الدخل، بمعنى أنه من خلال البيانات والمعلومات التي تضمنها قائمة التدفق النقدي يتم اشتقاق مجموعة من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم نشاطات المؤسسة المختلفة بشكل أفضل من الاعتماد على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل[1].

وهي أيضا عبارة عن كشف بالمقبوضات والمدفوعات الخاصة بمؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة وتختلف المعلومات الواردة في هذه القائمة عن القوائم المالية الأخرى مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقدير قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل فالمقرض في الأجل القصير يهتم بقدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في الأجل القصير أكثر من اهتمامه بالربحية لتحصيل ديونه قصيرة الأجل، والمستثمر يهتم بقدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية لأهميتها في تحديد سعر السهم في السوق، فمن المعروف أن توزيعات الأرباح تؤثر على سعر السهم، فإذا لم يكن لدى المؤسسة نقد جاهز فإنها لن تقوم بتوزيع أرباح على المساهمين حتى ولو أنها حققت أرباحا، كذلك فإن الإدارة تهتم بالتدفقات النقدية للتخطيط للسيولة والحاجة للتمويل الخارجي وإدارة النقدية[2].

ت– أغراض قائمة التدفقات النقدية

من أهم الأغراض التي تسعى قائمة التدفقات النقدية الى تحقيقها الآتي[3]:

1. **تقييم جودة أو نوعية أرباح المؤسسة:** تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات يمكن الاستفادة منها في التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده على أساس الاستحقاق، وبين التدفق النقدي الذي يتم تحديده على الأساس النقدي، إذ أن تحقيق المؤسسة لصافي دخل مرتفع لا يعني بالضرورة تدفق نقدي مرتفع والعكس بالعكس إلا أن ارتفاع صافي التدفق النقدي التشغيلي يعني ارتفاع نوعية وجودة الأرباح والعكس بالعكس.

[1]– مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، مرجع سابق، ص 66.

[2] – فايز سليم حداد،"**الإدارة المالية**"، الطبعة الثالثة، دار حامد، الأردن، 2010، ص 40.

[3]– محمود يوسف الهباش ،"**استخدام مقاييس التدفق النقدي والعائد المحاسبي بالتدفقات النقدية المستقبلية** ،" مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 23.

2. تقييم سيولة المؤسسة: يرتبط وضع السيولة لدى المؤسسة بصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، فكلما زاد التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما كان مؤشرا على وجود فائض نقدي موجب (سيولة) لدى المؤسسة يمكن استغلاله في إعادة الإستثمار أو سداد أية التزامات مستحقة.

أما إذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية سالبا فذلك يعني وجود عجز نقدي يتطلب من المؤسسة البحث عن مصادر تمويل لهذا العجز، إما عن طريق بيع جزء من الإستثمارات أو البحث عن مصادر تمويلية خارجية كالإقتراض، بالإضافة إلى ذلك فإن عرض مصادر واستخدامات النقد التشغيلي يفيد في إختبار مدى كفاءة سياسة التحصيل التي تتبعها المؤسسة.

3. تقييم سياسة التمويل: حيث يمكن استخدام المعلومات التي تقدمها قائمة التدفقات النقدية في سياسة التمويل التي تتبعها المؤسسة.

4. التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية: يمكن استخدام مؤشرات التدفقات النقدية التاريخية للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ج- أهداف قائمة التدفقات النقدية

إن قائمة التدفق النقدي تعد لتحقيق الأهداف التالية[1]:

- ✓ قياس مستوى السيولة على المدى القصير.
- ✓ التخطيط للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة.
- ✓ إيجاد معيارا محددا للحكم على مدى كفاية الأداء النقدي.
- ✓ وضع برنامج زمني للتحصيل والتسديد النقدي المناسب.
- ✓ تحديد كمية ونوعية الاحتياجات النقدية التي تتزامن وموعد الدورة التجارية.
- ✓ لفت نظر الإدارة العليا للانحرافات النقدية المتوقعة.
- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالشراء والبيع.
- ✓ المساهمة في الاقتصاد باستعمال النقد المتاح.

[1] – فيصل الشواورة،" **مبادئ الإدارة المالية**"، دار المسيرة، الأردن، 2013، ص 185.

جدول رقم(06): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

الفترة من .....إلى .....

البيان	ملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال			
تحصيلات مقبوضة من الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			
الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الإستثنائية)			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستغلال(أ)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية			
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية			
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم			
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغير الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية			
الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 35.

الجدول رقم(07): جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

الفترة من .....إلى.....

البيان	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
-الاهتلاكات والأرصدة			
-تغير الضرائب المؤجلة			
-تغير المخزونات			
-تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
- تغير الموردون والديون الأخرى			
-نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
-تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينةالمتأتية من عملية الإستثمار			
مسحوبات عن اقتناء التثبيتات			
تحصيلات التنازل عن التثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج(أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس مال النقدية			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الإفتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية(1)			
تغير أموال الخزينة			

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 36

الفرع الثالث: قائمة الملاحظات (الملاحق)

أ - تعريف قائمة الملاحق:

"هي معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال"[1].

ب - مضمون الملاحق:

1/ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية:

يشتمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة[1]:

- ✓ مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.
- ✓ بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولاسيما:
  - ❖ في مجال تقييم اهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية.
  - ❖ في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لاختيارات ما لا يقل عن 20% من رأس المال.
  - ❖ في مجال تقييم الأرصدة.
  - ❖ في مجال تقييم ومتابعة المخزونات.
  - ❖ في مجال تقييم الأصول والخصوم، في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.
- ✓ الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.
- ✓ تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة.
- ✓ التأثير في نتيجة التدابير الإعفائية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات جبائية.
- ✓ تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة أو التنظيم موضع التنفي ذ: تبرير هذه التغييرات، التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة، طريقة الإدراج في المحاسبة.
- ✓ بيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية: طبيعتها، و تأثيرها في حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج في الحسابات، وإعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة (حساب نموذج).

---

[1] – أوسرير منور، مجبر محمد، " **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية**" ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الوادي، يومي 17-18/ 01/ 2010، ص 4.

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19،مرجع سابق، ص38.

2 / مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة:

يشتمل الملحق على مكملات الإعلام الآتية المتعلقة بالنتيجة وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة[1]:

- ✓ بيان الأصل المثبت مبينا بالنسبة إلى كل باب: للمخزونات والمدخولات والتحويلات من فصل إلى فصل.
- ✓ بيان الإهتلاك وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة، والمخصصات والاستئنافات التي تمت خلال السنة المالية.
- ✓ ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري: طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ.
- ✓ توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى ومبلغها ومعالجتها المحاسبية.
- ✓ بيان والمؤونات مع ذكر الطبيعة البحتة لكل مؤونة وتطورها.
- ✓ في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها:
  - التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.
  - الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب.
- ✓ القيام فيما يخص كل فصل من فصول العناصر القابلة للاستهلاك من الأصول المتداولة (مخزونات وسندات التوظيف ،أدوات مالية مشتقة) ببيان الفرق عندما يكون هذا الفرق ذا مبلغ هام بين:
  - تقييمها حسب الطريقة المتبعة من جهة.
  - تقييمها على أساس سعرها الأخير في السوق المعروف عند إقفالالحسابات من جهة أخرى.
- ✓ تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها ،وتطوراتها أو الإهتلاكات والمعالجة المحاسبية بما يلي:
  - الأموال التجارية.
  - فوارق التحويل إلى العملة الوطنية للعناصر الرقمية بالعملات الأجنبية.
  - المنتوجات المطلوب تحصيلها والأعباء المطلوبة دفعها بمقتضى السنة المالية.
  - المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى (الأعباء والمنتوجات المثبتة مسبقا).
  - العناصر غير العادية.
  - الديون والحسابات الدائنة والضرائب المؤجلة.

[1]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 39،40.

- المؤونات للإلتزام بالمعاش والتعويضات المماثلة.
- حصص النتيجة عن عمليات تمت بصورة مشتركة.

✓ تقسيم رقم الأعمال.

- حسب فئات الأنشطة.
- حسب الأسواق الجغرافية.

✓ طبيعة وموضوع كل احتياط من الإحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

✓ وصف المنتوجات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي، والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح نجاعة الكيان بالنسبة إلى الفترة مثل :

- تكلفة إعادة الهيكلة.
- خسارة القيمة الاستثنائية للمخزونات.
- التخلي جزئيا عن النشاط.
- التنازل عن التثبيتات.
- تسوية النزاعات.

الجدول رقم (08): جدول تغير الأموال الخاصة

البيان	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الإحتياطي و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31ديسمبر N						

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص 37.

المطلب الثالث: موجز لأهم نقاط الضعف في القوائم المالية:

أولا: نقاط الضعف في قائمة المركز المالي:

يمكن اختصارها فيما يلي[1]:

1 –تعد قائمة المركز المالي على أساس القيم التاريخية لعناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية وبالتالي فإنها بشكلها الحالي لا تعبر عن القيمة الحالية لعناصر معادلة قائمة المركز المالي.

2 –يتدخل عنصر التقدير في تحديد قيم بعض عناصر الأصول، ومثال ذلك صافي المدينين الذي يتأثر الديون المشكوك في تحصيلها والتي تتأثر بالتقدير الشخصي، وكذلك احتساب القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تتأثر بالتقدير الشخصي، وكذلك احتساب القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تتأثر بعنصر الإستلام الذي يتأثر بالتقدير الشخصي كذلك، وهناك عناصر أخرى تؤثر في مجملها على الموضوعية المطلوبة لجعل عناصر قائمة المركز المالي معبرة عن الواقع بشكل أدق.

3 – يدخل في تحديد قيمة الأصول الثابتة عنصر الإستهلاك، وهو أمر متعارف عليه لأنه من ناحية أخرى نشهد زيادة في قيمة الأول الثابتة القابلة للإستهلاك وهذه زيادة لا ينظر إليها في حدود ضيقة جدا علما أن لزيادة قيمة الأصول في الشركات التي لديها إستثمارات أو عقارات أو أية أصول أخرى ترتفع قيمتها، يعتبر أمرا هاما للغاية، ويلاحظ أن قائمة المركز المالي بشكلها الراهن لا تعكس هذه الزيادة.

4 – ينظر إلى قائمة المركز المالي على اعتبار أنها كشف تاريخي بالأرصدة الخاصة لحسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وبالتالي فهي لا تعكس الصورة الحقيقية لجميع الأحداث في المنشأة، حيث يحصل خلال السنة المالية عمليات إقتراض وسداد لهذه القروض، كما تحصل عمليات اقتناء لبعض الأصول وعمليات تخلص لهذه الأصول قبل إعداد قائمة المركز المالي، وبالتالي لا تظهر هذه العمليات في هذه القائمة.

5 – تعد قائمة المركز المالي في تاريخ محدد من كل سنة مالية، وعادة ما يكون هذا التاريخ فترة النشاط الدنيا، وبالتالي لا يظهر الوضع الطبيعي أو الواقعي في الفترات الأخرى للمؤسسة.

6 –قد تعمل المنشأة على إظهار قائمة المركز المالي بشكل محسن، لأسباب خاصة يقدرها المسؤولون فيها، كأن يتم التصرف في الديون بطريقة خاصة، أو تدعم أصولها المتداولة بأوراق قبض مجاملة أو غيرها.

[1]– محمد سعيد عبد الهادي،"**الإدارة المالية الإستثمار والتمويل، التحليل المالي، الأسواق المالية الدولية**" ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 79.

ثانيا: نقاط الضعف في قائمة الدخل:

ويمكن إختصارها فيما يلي[1]:

1 –تعد قائمة الدخل استنادا إلى مبدأ الإستحقاق، الذي يقضي بتحميل كل فترة مالية بما يخلصها من إيرادات وما يقابلها من مصروفات، سواء تم تحصيل الإيراد أم لم يتم، وسواء سدد المصروف أم لم يسدد.

2 –لايتطابق رصيد النقدية مع صافي الربح في المنشأة، و بشكل خاص الرصيد النقدي الذي تظهره قائمة التدفق النقدي، حيث يطبق الدخل أساس الاستحقاق بينما تطبق قائمة التدفق النقدي الأساس في الايرادات و المصروفات.

3 –في مجال إعداد الأرباح و الخسائر حيث يستخدم أساس الإستحقاق كذلك فإن ذلك يؤدي إلى عدم جعل المصروفات و الإيرادات معبرة من التدفق النقدي الخاص بهما، و هذا يجعل من الأرباح و الخسائر حسابا بعيدا عن تقديرات السيولة للمنشأة.

4 –إن قائمة الدخل هي خلاصة للأعمال التي تمت خلال الفترة المحاسبية التي انتهت، و تترجم آثارها على شكل صافي ربحي خسارة، وهذا لايترجم قدرة المنشأة عن دفع التزماتها.

5 –بسب عنصر التقدير الشخصي في تقدير بعض المصروفات الحسابية، و ذلك نتيجة لتطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو نتيجة لتطبيق بعض السياسات المحاسبية و بالتالي يترتب على ذلك عدم الدقة في نتائج الأعمال.

❖ **دور قائمة التدفق النقدي في التغلب على نقاط الضعف في القوائم المالية:**

يمكن التغلب على بعض النقاط الوارد ذكرها بخصوص قائمة الدخل و قائمة المركز المالي من خلال تصوير قائمة التدفق النقدي و أهم هذه النقاط مايلي:

I. تحديد عناصر المصروفات غير النقدية(المحاسبية) وبشكل خاص الإستهلاك والإطفاء لكافة الأصول ذات العلاقة.

II. إظهار العمليات النقدية لمختلف النشاطات التي تمت داخل المنشأة، وخلال السنة المالية، خلافا لما تظهره قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل، والمتمثل في إظهار الأرصدة فقط لهذه النشاطات.

[1]– المرجع نفسه، ص 80.

III. إظهار صافي التغيير في النقد في بداية الفترة وفي نهايتها، وتوزيع بنود التدفقات النقدية على مجموعات مترابطة، مما يساعد في توضيح كثير من الأمور المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة، وهو ما لايمكن إظهاره في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

ثالثا: محدودية المعلومات المتاحة من القوائم المالية:

عادة ما يكون المحلل المالي شخصا من خارج المؤسسة، وعليه أن يعتمد على القوائم المالية المنشورة، أو التي تقدم إليه فحسب، وبناءا عليه فإن مجاله محدود في المعلومات المتاحة في القوائم المالية فقط، وقد لا يسمح له بالتعمق أو التوسع أكثر في هذه المعلومات، علما بأن هناك معلومات إظافية ذات قيمة وأهمية عالية للتحليل المالي، لكنها من الأسرار الخاصة بالمنشأة التي لا يتم نشرها ولا يطلع عليها غير المصرح لهم بها[1].

المبحث الثالث: قدرة الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية

لقد أولى المشرع الجزائري الرقابة الجبائية أهمية بالغة ولتنظيمها شرع لها أدوات قانونية إضافة إلى الأدوات الميدانية للتأكد من تطابقها مع معطيات القوائم المالية، وتتمثل في الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة الجبائية للقيام بمهامهم ، وفي هذا الجزء سنحاول تسليط الضوء على طريقتين للرقابة هما : التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: مراحل سير التحقيق في القوائم المالية

الفرع الأول: الإشعار بالتحقيق والرقابة المفاجئة:

1 - الإشعار بالتحقيق

إن التشريع الجبائي وضح القصد من التحقيق المحاسبي، وأعطى مختلف الأشكال التي يمكن يأخذها هذا الأخير، بالإضافة إلى تحديد نطاق سلطة المحقق، في حين أن الأشخاص الذين يخضعون للتحقيق المحاسبي مطالبون ببعض الواجبات التي تسمح لعمليات المراقبة من أن تجرى في أحسن الظروف.[2]

تسلم للأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب بعد إمضائه، ثم يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

[1] – محمد سعيد عبد الهادي، مرجع سابق، ص 82.

[2] -DGI , guide du vérificateur de comtabilité, op-cit, p 9.

- سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.
- إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، ويجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين.

ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة[1]:

- ✓ فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة، الأجل الأدنى المقدر بخمسة عشر يوم، ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.
- ✓ و فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة، الأجل الأدنى المقدر بخمسة عشر يوم ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، تاريخ وساعة أول تدخل، مدة إجراء التحقيق، الفترة المعنية للتحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، الوثائق الواجب الإطلاع عليها.
- ✓ وفيما يتعلق بالتحقيق المصوب، الأجل الأدنى للتحضير المقدر بعشرة أيام ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة أعلاه، توضيح طابع التصويت في الحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

2-الرقابة المفاجئة: إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية للسماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت، وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة[2].

3_ الشروع في التحقيق:

أولا: الرقابة المحاسبية من حيث الشكل

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية[3]:

- ✓ أن تكون كاملة ومنتظمة
- ✓ يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة
- ✓ يجب أن تكون مقنعة
- ✓ على المحقق أن يراقب في المقام الأول حالة السجلات المحاسبية المقدمة للمراقبة وعلى الخصوص:

[1] – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2011، ص 67.

[2] – مصطفى العثماني، مرجع سابق، ص ص175، 176.

[3] -Ministère de finances, direction générale des impôt, direction recherche vérification Not N° 328, du 07/07/1995.

-تاريخ المصادقة في السجلات اليومية العامة وسجل الجرد والكتابات المحاسبية.
-المظهر العام للسجلات الممسوكة.

المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية من حيث المضمون:

يعتمد المحقق في فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل من المشتريات، المبيعات، وتكاليف المخزونات، لكونها أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض الأوعية الضرورية، والتي تعتبر بمثابة معطيات بالنسبة للمحاسبة، وهي كالتالي[1]:

- **مراقبة المشتريات:**

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن تصنيفه إلى صنفين هما:

أ -تضخيم المشتريات:

مثل التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة، حيث يجب كشف هذه الفاتورة

-تسجيل مشتريات وهمية
-تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين
-تسجيل في جانب المدين لحساب المشتريات، الاستثمارات المكتسبة، وآلات ومعدات ونفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركات.

ب - تخفيض المشتريات

إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإرادات وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال مثل:

-نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء
-مشتريات مخفية تحت شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة آخر
- أخطاء مادية عمدية
-مشتريات تمت تحت تعريف وهوية خاطئتين
-مشتريات دون فواتير
-مشتريات تمت بالتجزئة.

- **مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ**

[1]- سطوف عبد الباسط،"**الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013، ص ص 45، 46.

على المحقق أن يراقب وبدقة العناصر المكونة للمخزون وهي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ، والأغلفة غير المسترجعة، لأنها قد تكون موضع تلاعب للمكلف، ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناءا على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجراة من قبل المكلف خلال 4 سنوات خاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

-الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي

-الجرد لا يظهر إلا جزء عن المخزونات، ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهرت خفضا لكميات وقيم المخزونات معا.

- **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 وتحويل أنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات
- ✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات
- ✓ عدم تسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية، وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملاءمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

_ مراقبة حسابات الميزانية:

قانون الضرائب المباشرة " تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي ، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

وتتم العملية بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي[1].

2 -**مراقبة حسابات التسيير**

بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية، على المحقق أن يراقب صحة الكتابات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير والنتيجة وهي التكاليف والإيرادات، وتتم كما يلي[2]:

أ -**حساب التكاليف:**

[1]- عبد الجليل لخذاري، مرجع سابق، ص ص 84،85.

[2]- عبد الغني كحلة، ص ص 54، 55.

حيث يقوم المحقق ب:

✓ مراقبة التكاليف حسب طبيعة وأهمية نشاط المؤسسة.

✓ مراقبة رقم أعمال المؤسسة من أجل كشف صحة التكاليف من عدمها.

ب**_حسابات الإيرادات:** هذه المجموعة تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها، حيث أن العون المحقق يقوم بفحص مختلف حسابات هذه المجموعة.

3- نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المحاسبي تثبت الإدارة أن هناك نقائص وأخطاء أو إغفالات في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة فتقوم بالإجراءات التالية[1]:

- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري الرفض الجزئي).
- إما بفرض الضريبة المحددة حسب الإجراءات غير التناقضية (تلقائيا الرفض الكلي).

أ_الرفض الجزئي:

▪ يجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة وهذا حتى في حالة غياب أي تقويم.

▪ يكون الإشعار بالتقويم مفصلا ومعللا بطرق تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لها.

▪ إن الإشعار بنتائج التحقيق يجب أن يحدد طرق التقويم وإن حدث وتم إشعار المكلف بالضريبة إشعار ثاني للتقويم الأولي بطريقة مخالفة للأولى فهنا يستفيد المكلف بالضريبة من مدة أخرى وثانية مقدرة ب 40 يوما لتقديم ملاحظاته الأخرى التي أدت إلى التعديلات المراد القيام بها، إلى جانب إمكانية المكلف بالضريبة، لكي يفحص نتائج التقييم والإبلاغ عن إجابته، كما يبين المكلف بالضريبة التعديلات على الأسس الضريبية المقرر إجرائها.

بهذه الإجراءات يتسنى للمكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات ويستطيع أن يطلب من الإدارة:

1- توضيحات مفصلة تمكنه قبول التعديلات على دراية.

2-مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

[1]- منصور بن عمارة ،"**إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومه ،الجزائر، 2011، ص 90.

في حالة القبول يسلم له إشعار ثاني بنفس النتائج ثم تدرج في جداول للتحصيل وفي هذا الخصوص، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة.

في حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ماعدا في حالة استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق.

كما لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يعترض عليها عن طريق الطعن (المادة 190/6 ق.ض.م) إن رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه ملزم بأن يعلمه عن طريق مراسلة مفصلة ومعللة.

ب_ الرفض الكلي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض ضريبة في الحالات التالية[1]:

- رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية.
- تصرف أي شخص بأية طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم وذلك حسب (المادة 304 ق.ض.م المادة 107 ق.ر.ر.أ).
- عندما لا يصرح في الآجال المحددة قانونا المداخيل (الربح الصناعي، التجاري وغير التجاري)، وبالضرائب على أرباح الشركات أو تصريحات الرسوم على القيمة المضافة (المادة 131 ق.ض.م والمادة 107_3 من ق.ر.ر.أ).
- لم يقدم محاسبة أو رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية (المادة 191من ق.ض.م):
- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للقوانين السارية المفعول (مواد 9 إلى 11 من القانون التجاري).
- المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الإثباتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة متكررة في عمليات المحاسبة .
- حتى في رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي، يجب إشعار المكلف بالضريبة بهذا إلى جانب إطلاعه للأسس الجديدة.

في حالة ما إذا كانت المحاسبة غير متضمنة لأخطاء خطيرة ومتكررة لكن أثبت العون عدم صحتها يمكنه رفضها.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

تتمثل مرحلة التحضير بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية عملية البرمجة من أجل انتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، فضلا عن الأعمال الأولية قبل مباشرته.

[1]– المرجع نفسه، ص ص 91 ، 92.

1-البرمجة، ومقاييس انتقاء الأشخاص الطبيعيين المعنيين:

قبل نهاية كل سنة، يتم برمجة نسبة 5% من قائمة ملفات المكلفين المقترحين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المعدة من طرف رئيس مفتشية الضرائب والمرسلة إلى المديرية الولائية للضرائب، هذه الأخيرة التي تقوم بانتقاء الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بموجب معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة.

2-الأعمال الأولية للمراقبة:

تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواء سحب ملفه الضريبي، أو طلب معلومات عنه من مصادر خارجية[1].

ثانيا: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بعد المرحلة التحضيرية، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى في بيته أو في مكتب مستشاره فالعون المحقق يجب أن[2]:

- لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف بحيث يترك للمكلف كامل الحرية في الكلام.
- جعل في متناول المكلف، إذا لاحظ أنه لا يحسن قياس تداخل المشكل المتعلق به بحيث لا يقوم برد فعل يجعل المكلف يفكر أننا نشك في إمكانياته.
- جعل جو من الثقة معه وتفادي إثارته لاحقا.
- استقبال كل معلومة ضرورية من الجانب الجبائي والمقدمة من طرف المكلف.
- التحلي بالصبر مع المكلف و إعذاره بدون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.
- عدم الكشف بسرعة عن التبريرات، المقدمة ذات طابع إحائي تجعله أننا على دراية معمقة بملفه.

وبحصول المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

[1]-عبد الغني كحلة، مرجع سابق، ص ص 129، 130.

[2]-سهام كردودي ،"**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**" ، مرجع سابق، ص 122.

1_إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة حسب طريقة VASFE:

إن إعادة تكوين المداخيل التي بحوزة الشخص تحت التحقيق هي النتيجة المحصل عليها تبعا للتحقيق والاستغلال للمعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية للخزينة وعناصر المسار الحياتي، و المداخيل المقصودة هنا هي تلك المحققة من طرف المكلف تحت التحقيق وكذا المتعلقة بأولاده وكل الأشخاص الذين يقيمون معه والمعروف أنهم تحت كفالته أو ما يسمى بمداخيل الموطن الجبائي والمحدد بنص المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة وطرق إعادة تكوين الأسس تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص فيما يلي[1]:

- تقديم موازنة الخزينة.
- اللجوء إلى التقييم التلقائي.
- وضع إجراءات التسعير التلقائي.

وقبل القيام بأي إعادة تكوين للأسس الخاضعة، فإن المحققين يجب أن يقوموا بتقييم الممتلكات التي تم حيازتها أو المتنازل عليها أو المكتسبة، وكذلك بعض النفقات.

2_تبليغ نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة فإن مصلحة التحقيق تشرع في تحضير اقتراحات تبليغ النتائج، وقد يتوصل المحقق إلى نتيجتين، إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف، هذه التسويات المقترحة يتم إبلاغها للمكلف كتابيا وبشكل مفصل ودقيق، ثم تمنح له مهلة أربعون (40) يوما للرد على هذه المقترحات وفي الأخير يكون هناك التبليغ النهائي من طرف الإدارة حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المهملة وسبب إهمالها وتلك المحتفظ بها وبالتالي تظهر له وضعيته النهائية اتجاه كل الضرائب والرسوم[2].

[1]–محمد طالبي، مرجع سابق ص 127.

[2]– سهام كردودي ،"**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سابق ص ص 97، 98.

خلاصة الفصل الثاني

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين، فقد قمنا في فصلنا هذا بدراسة القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ، وتتمثل في قائمة المركز المالي(الميزانية)، قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات(الملحق)، إذ تعتبر القوائم المالية ملخصا للعمليات والأحداث المالية التي تمت خلال الدورة، وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، حيث ترتكز جودة القوائم المالية على درجة إكتشاف المحقق للأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها، فقائمة الدخل مثلا تمكن المستخدمين من قياس الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وتوفر المعلومات التي من خلالها يمكن التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وكذلك تمكين الزبائن من تحديد قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة، بالإضافة إلى أهميته الكبيرة بالنسبة للحكومة فيما يخص صياغة السياسة الضريبية والاقتصادية، أما قائمة التدفقات النقدية فهي تبين قدرة المؤسسة على توليد النقدية، ومقدار ما لديها من نقدية حرة تمكنها من التوسع وسداد القروض، أما فيما يخص قائمة التغير في حقوق الملكية فمن خلاله يتم تحليل الحركات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، بالإضافة إلى قائمة الملحق التي تعتبر ضرورية لفهم العمليات التي تظهر في القوائم المالية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

تمهيد

بعد الدراسة النظرية للرقابة الجبائية والقوائم المالية قمنا بتسليط الضوء على الجانب التطبيقي الذي تم فيه اختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة، حيث تمحورت هذه الأخيرة حول حالة خضعت قوائمها المالية للرقابة الجبائية، والتي خصت بها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أين تم دراسة ملف المكلف المعني بالتحقيق المحاسبي والمتمثل نشاطه في مؤسسة توضيب وتكييف المنتوجات الفلاحية +إستيراد وتصدير التمور.

ولقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثاني: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

المبحث الثالث: واقع الرقابة الجبائية على القوائم المالية بالمؤسسة محل التربص

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تعتبر المديرية الولائية للضرائب السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية، كما تقوم المديرية بتنفيذ مختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب، وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات الرقابة الجبائية للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الولاية.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب بسكرة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، إذ تكتسب الشخصية المعنوية، وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول.

إن مديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي وتندرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة.
- المديرية الفرعية للخزينة.
- المديرية الفرعية للضرائب.

وتنقسم هذه الأخيرة بدورها إلى فرعين هما التحصيل و الوعاء.

وفي تاريخ 27 فيفري1991 صدر المرسوم التنفيذي 60/91 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب، وبذلك أصبحت من مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بقسنطينة، كما أنها تتكون من خمس مدريات فرعية .

المطلب الثاني: الدور الجبائي لمديرية الضرائب الولائية

تضمن المديرية الولائية للضرائب ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص مايلي:

أولا: في مجال الوعاء

- ✓ تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- ✓ تصدر الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- ✓ تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا عن ذلك وتقترح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ثانيا: في مجال التحصيل

- ✓ تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- ✓ تراقب التكفل والتصفية الذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- ✓ تتابع تطور الدعاوى المرفوضة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ✓ تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

ثالثا: في مجال الرقابة

- ✓ تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ✓ تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- ✓ تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك

رابعا: في مجال المنازعات

- ✓ تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- ✓ تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضا في مجال وعاء الضريبة.

خامسا: في مجال الوسائل

- ✓ تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية، وتعد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ✓ تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- ✓ توظف وتعين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ✓ تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- ✓ تكون رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسيره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- ✓ تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك وتحافظ عليها.

سادسا: في مجال الإستقبال والإعلام

- ✓ تنظم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.
- ✓ تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب الولائية- بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب تتواجد في عشر نواحي وتسمى بالمديريات الجهوية وهي الجزائر(شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار.

كما توجد أربعة وخمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ست مديريات ولائية، وكذا وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم النشاط في الولايتين.

كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة ويوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية وهذا نظرا لصغر حجم نشاطها.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين وغيرها، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، متابعة عمليات تحصيل الضرائب وكذا إعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها والقيام بجميع المهام المنوطة بالمديرية الولائية للضرائب بولاية بسكرة، حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية هي كالتالي:

أولا: المديرية الفرعية للمنازعات: وتتكون من:

1 **مكتب الشكايات:** حيث يقوم باستقبال الشكاوي المقدمة من قبل المكلفين والسهر على متابعة القضايا المنازع فيها.
2 **مكتب المنازعات الإدارية ولجان الطعون:** يعمل على استقبال الطعون المقدمة من قبل المكلفين والموجهة للجان الطعون.
3 **مكتب التبليغات والأمر بالصرف:** مهمته تبليغ المكلفين بقرارات المدير الولائي والمراقبة والمصادقة على شهادات التخفيض للضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المنازعات.

ثانيا: المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون من أربعة مكاتب هي:

1 مكتب المستخدمين والتكوين:

يسهر على تسيير ملفات المستخدمين (ترسيم، ترقية،...إلخ)، وتحضير و مراقبة تنفيذ برامج التكوين.

2 مكتب عمليات الميزانية: ويقوم بتنفيذ ومراقبة كل المصاريف المتعلقة بالمديرية وكذا تقويم وإعداد احتياجات المديرية من الإعتمادات المالية.
3 مكتب الوسائل: يقوم بتوفير كل الوسائل المادية والقيام بعمليات الصيانة .
4 **مكتب المطبوعات:** وظيفته المساهمة في عمليات ضبط مقاييس المنطبوعات وضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولائي للمطبوعات.

ثالثا: المديرية الفرعية للتحصيل: وتتكون من ثلاث مكاتب وهي:

1 مكتب مراقبة التحصيل: وتتمثل مهامه فيما يلي:

- ✓ مراقبة حالات التحصيل للموارد الجبائية(ضرائب، حقوق، مداخيل البلديات).
- ✓ متابعة تحصيل الضرائب والرسوم الملقاة على كاهل المكلفين.

2 **مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والهيئات العمومية المحلية:** تتمثل مهمته في:

- ✓ مراقبة الميزانيات الإبتدائية والتكميلية الخاصة بالبلديات والهيئات العمومية المحلية.
- ✓ مراقبة تنفيذ ميزانيات البلديا والهيئات العمومية من قبل القباضات المختلفة.

3 **مكتب التصفية:** وتتمثل مهامه في:

- ✓ المراقبة والتكفل بالأحكام القضائية المتعلقة بغرامات المخالفات.
- ✓ المراقبة والمصادقة على الحسابات في حالة استبدال قباضي الضرائب.

رابعا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من أربعة مكاتب:

أ –**مكتب الجداول:** ويقوم ب:

- ✓ تأسيس الضرائب والرسوم عن طريق الجداول وكذا مصادقتها.
- ✓ حفظ وترتيب الجداول وتوفير و إعطاء كل العناصر للجماعات المحلية لتحصيل الميزانيات التمهيدية.
- ✓ إصدار المستخرجات من الجداول.

ب –**مكتب الإحصائيات:** وتتمثل مهامه في:

- ✓ إستلام ومركزة حالات الدورية الإحصائية الصادرة عن جميع هياكل الدولة.
- ✓ إعداد وتبليغ المجموعات والهيئات المحلية بالبيانات والعناصر الجبائيةالتي تدخل في إعداد الميزانيات.

ت **مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة:** ومن مهامه:

- ✓ التكفل بتوزيع المذكرات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية و الجهوية.
- ✓ التنسيق في عمليات إعداد الضرائب والرسوم بين المفتشيات في إطار النظام الجزافي والقيام بعمليات مراقبة ميدانية على مستوى المفتشيات للسهر على تطبيق القوانين والإجراءات القانونية.

ث **مكتب التسجيل والطابع:** ومن مهامه مايلي:

- ✓ تقويم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع والبطاقات والمواريث، والسهر على مسك بطاقيات الأملاك العقارية، ملخصات العقود وجداول الوفيات، ومتابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية.

خامسا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وهي بدورها تنقسم إلى ثلاث مكاتب وهي:

أ -**مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** ويقوم ب:

- ✓ برمجة عمليات التدخل الميداني لفرق البحث عن مصادر المعلومات الجبائية.
- ✓ برمجة عمليات التدخل الميداني للفرق المختلفة(جمارك، ضرائب، تجارة)، البحث عن المعلومات الجبائية.
- ✓ إعداد ومتابعة ملفات الإدارات والمجموعات والهيئات المحلية وكذا المؤسسات التي تحتوي على المعلومات الجبائية.

ب -**مكتب البطاقات ومصادر المعلومات:** ومهامه كالتالي:

- ✓ استقبال المعلومات الجبائية الصادرة في مكتب البحث وتوزيع المعلومات وإصدار بطاقات الترقيم الجبائي.

ج -**مكتب التحقيقات الجبائية:** وتتمثل مهامه في:

- ✓ برمجة القضايا الخاضعة للتحقيق سنويا ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة.
- ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة .

المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتتكون من المكاتب التالية:

- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- ✓ مكتب البطاقات.
- ✓ مكتب الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية.

أولا: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: وتتمثل مهامه في:

- ✓ إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم معلومات هامة فيما يخص الضريبة نفسها أو تحصيلها.
- ✓ برمجة التدخلات التي ستجري داخل اللجان والغرف المختلفة، قصد البحث عن المادة الجبائية وإرسال المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مصلحة مقارنة المعلومات.

- ✓ تقييم أنشطة المكاتب والمفتشيات أي هناك تنسيق بين المديرية الولائية الجبائية والمفتشيات في هذا الإطار، وتقديم الإقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .

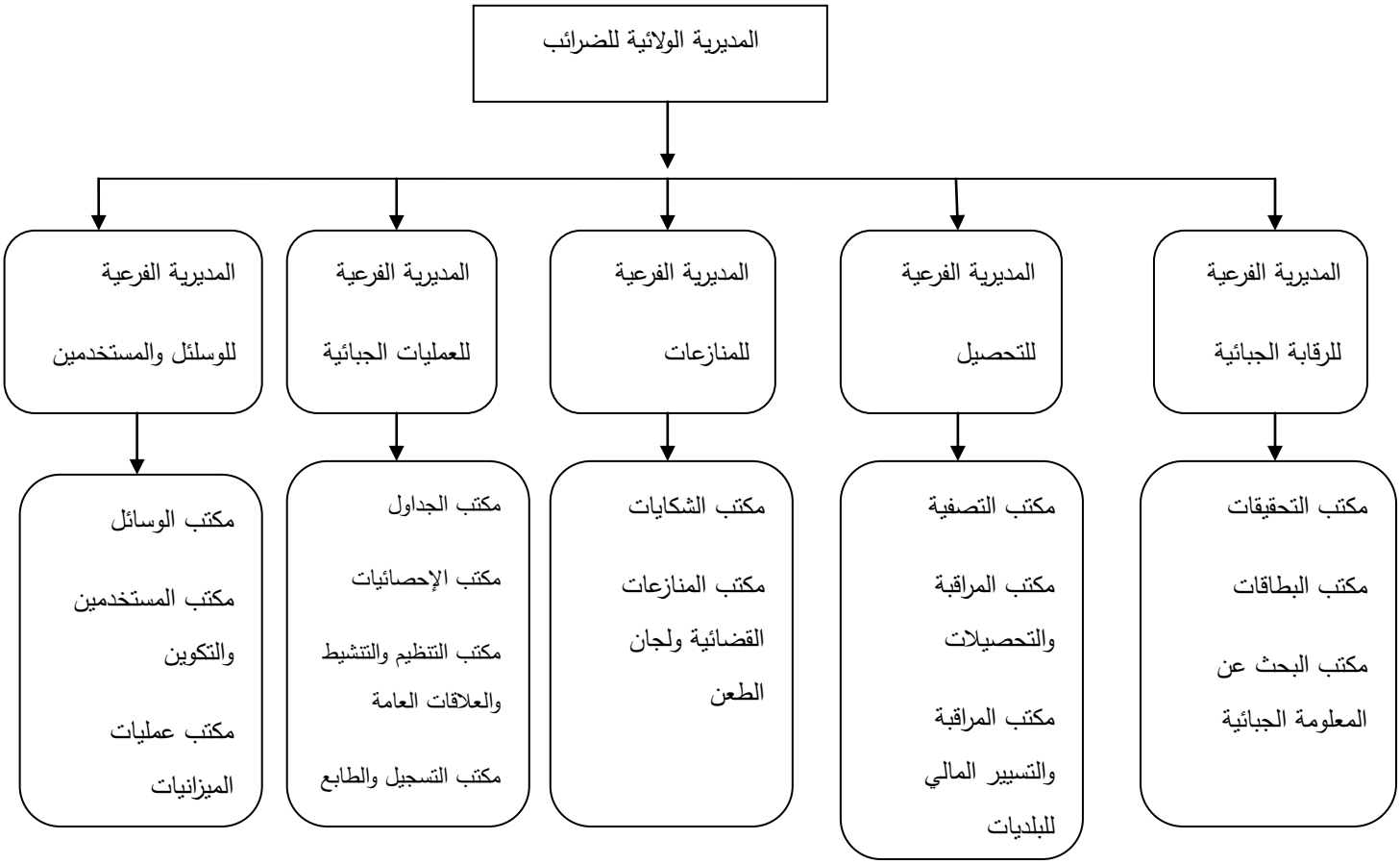
ثانيا: مكتب البطاقات: وتتمثل مهامه في:

- ✓ تسيير ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتها.
- ✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به.
- ✓ تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

ثالثا: مكتب المراجعة الجبائية: وتتمثل مهامه في:

- ✓ إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.
- ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة عند إجرائها لتدخلاتها والسهر على احترام القوانين والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة من مصالح الخزينة.
- ✓ برمجة القضايا الخاصة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة.
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة للإدارة المركزية.
- ✓ برمجة عمليات الأسعار المصرح بها، عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

الشكل رقم(06): يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة

المبحث الثالث: واقع الرقابة الجبائية على القوائم المالية بالمؤسسة محل التربص

يتطلب التحقق من الأرباح التي تفصح عنها المؤسسة في قوائمها المالية قيام المحقق الجبائي بإجراء عملية فحص يكون الهدف منها التأكد من مدى إلتزام المؤسسة باحترام تطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المعمول بها للأغراض الضريبية، وعلى ضوء ما سبق تم تخصيص هذا المبحث للكشف عن الإرتباط القائم بين المحاسبة كمخزن للمعلومات والأجهزة الضريبية كأحد أهم المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: تقديم المؤسسة محل التحقيق

المؤسسة الخاضعة للتحقيق، هي مؤسسة (x) ، يتمثل نشاطها الأساسي في توضيب وتكييف المنتوجات الفلاحية + إستيراد وتصدير التمور.

1 معلومات خاصة بالملف الجبائي:

فترة المراقبة والتحقيق المحاسبي ممتدة من: (2010/01/01 إلى غاية 2013/12/31).

السنوات المعنية بالتحقيق والمراقبة هي:

2013/2012/2011/2010 فيما يخص الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني
- الرسم على القيمة المضافة
- الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

2 أسباب برمجة المؤسسة للتحقيق

في إطار عملية الرقابة الشكلية وفحص المحاسبة من حيث المضمون لاحظ رئيس فرع التحقيق الجبائي جمال باشوش مجموعة من النقاط التي تدل على خلل في الملف الجبائي للمؤسسة محل التحقيق، ومن أهم الملاحظات ندرج مايلي:

1) الميزانية الجبائية لسنة 2010 تبين تصريح بمبلغ البضاعة المستهلكة قدره 259175300 دج خارج الرسم واعتبارها مبيعات بالتجزئة للمواد واللوازم الخاصة بتركيب الغاز دون احتساب لهامش الربح الخام لهذه البضاعة المستهلكة.

2) المخزونات الظاهرة في دفتر الجرد مقارنة بالكميات المبررة بفواتير شراء التمور ومواد التعبئة والتغليف وكذا فواتير التصدير وفواتير البيع في السوق الوطنية تبين وجود فرق في الكميات المستهلكة الحقيقية والكميات المستهلكة المصرحة وهذل خلال سنة 2010 و 2011.
3) إدماج أعباء غير مبررة ومبالغ فيها وتتعلق بمصاريف الفندقة سنة 2010.
4) إدماج جزء من المصاريف المالية متضمنة الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن أقساط القرض ضمن حساب ح/661 المصاريف المالية والمقيدة محاسبيا في اليومية المساعدة للبنك ودفتر الأستاذ لسنة 2010 .
5) عدم تسديد الضريبة على الدخل المقتطعة من المصدر .

لذا تم اقتراح هذا الملف الجبائي للتحقيق المحاسبي من قبل المحقق وذلك في إطار البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي والمحاسبي الذي تقوم به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بسكرة وتم إعداد ملف خاص يسمى FICHE DE PROPOSITION DE VERIFICATION يحتوي على المعلومات الجبائية والمحاسبية للملف الجبائي المقترح.

بعد عملية الإقتراح تمت الموافقة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وانطلقت عملية التحقيق المحاسبي بدءا بدراسة الملف حيث شمل التحقيق السنوات الأربعة الأخيرة(2010-2011-2012-2013).

المطلب الثاني: الخيارات التي وضعت أمام المؤسسة والرد الذي تقدمت به

1 الخيارات الموضوعة أمام المكلف(المؤسسة)

بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، وظهور نتائج هذه العملية، يكون المكلف بالضريبة أمام إحدى الحالتين:

ح1- قبول نتائج التحقيق، ودفع المبلغ المستحق

ح2- الرفض عن طريق قيامه بعملية الطعن التي يمكن أن تمتد عبر الدائرة أو الولاية وعلى المستوى المركزي.

وبعد قيام المحقق بالأعمال الأولية تم الإبلاغ الأولي للمكلف بإشعار التحقيق المسجل تحت رقم 462 تم فيه إعادة تقويم لرقم الأعمال للسنوات 2010،2011،2012،2013 ، مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتم تسليمه إلى مسير الشركة، حيث لم يرد المكلف ولم يقدم أية ملاحظات،

وبعد إنقضاء الأجل القانوني المحدد 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانية الإستعانة بمستشار قانوني من اختياره، الأمر الذي اعتبر من قبل المحقق قبولا ضمنيا للأسس المعتمدة والتي حلت محل الأرقام المصرحة وذلك وفقا لأحكام المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه تم إبلاغ المكلف بصفة نهائية بقرار الإبقاء على الإقتراحات بصفة نهائية الواردة في التبليغ الأولي، والتي تضمنت مايلي:

إن التحقيق الجبائي الذي مس نشاطكم المتمثل في توضيب وتكييف المنتوجات الفلاحية + استيراد وتصدير التمور والذي بين السنوات 2010،2011،2012،2013 والذي شرع فيه بموجب إشعار رقم 462 بتاريخ2014/04/01 قد أسفر عن تسجيل الملاحظات والنقائص التالية:

1. إدماج جزء من المصاريف المالية خدمات بنكية متضمنة الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن تسديد أقساط القرض ضمن حساب حـ / 627 المصاريف المالية و المقيدة محاسبيا في اليومية المساعدة للبنك و دفتر الأستاذ لسنة 2012 و الظاهرة في الكشف البنكي لحسابكم الجاري المفتوح لدى بنك سوسييتي جنرال وكالة باتنة بمبلغ 158.000.93 دج
2. إدماج أعباء مبالغ فيها تتعلق بمصاريف الفندقة سنة 2012
3. إدماج أعباءغير مبررة و مبالغ فيها والتي تتعلق بمصاريف الفندقة سنة 2011 المقيدة ضمن حـ/625 مصاريف التنقل و المهام والاستقبال
4. التقييد المحاسبي للمصاريف المالية ضمن حـ 661 (فوائد بنكية) و المسجلة محاسبيا في اليومية المساعدة للعمليات المختلفة و دفتر الأستاذ بتاريخ 2011/12/31 بمبلغ 4.576.406.47 دج و عدم ظهور هذا المبلغ بالكشوف البنكية و عدم الرد على طلب التوضيحات و الوثائق.
5. إدماج جزء من المصاريف المالية متضمنة الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن تسديد أقساط القرض ضمن حساب حـ / 661 المصاريف المالية و المقيدة محاسبيا في اليومية المساعدة للبنك و دفتر الأستاذ لسنة 2011 و الظاهرة في الكشف البنكي لحسابكم الجاري المفتوح لدى القرض الشعبي الجزائري وكالة بسكرة بمبلغ 38.153.31 دج
6. إدماج خسائر سعر الصرف الناتجة عن عملية إستيراد بدون تسديد importation sans paiement للأغلفة الموجهة للتصدير للمورد وفي نفس الوقت العميل Brunille maitre، وبالتالي فإن خسائر سعر الصرف لم يتم إثباتها .

أولا: إعادة تشكيل رقم الأعمال

تم تحديد رقم الأعمال و ذلك بالاعتماد على فواتير تصدير التمور الموجهة نحو الخارج و كذا فواتير البيع الموجهة للسوق المحلية بالإضافة إلى الكشوف البنكية المقدمة من طرفكم و من خلال اطلاعنا على الوثائق المحاسبية والدفاتر الإلزامية و استنادا على دفتر الجرد تبين لنا وجود فرق في المخزونات الخاصة بمواد التعبئة و التغليف و ذلك في السنوات 2010-2011 حيث تم اعتبار الفرق بأنه قد تم تعبئته بالتمر و بيعه في السوق المحلية و لم يصرح به و هذا بعد تطبيق سعر بيع متوسط للكلغ و المعتمد من طرفكم في فواتير البيع و الذي يقدر بسعر 46.00 دج للكلغ الواحد هـ ذا من جهة ، ومن جهة أخرى و من خلال مراقبتنا للميزانية الجبائية لسنة 2010 تبين لنا أنكم قمتم بالتصريح بمبلغ البضاعة المستهلكة الذي يقدر بمبلغ 2.591.753.00 دج خارج الرسم و التي تم اعتبارها مبيعات بالتجزئة للمواد واللوازم الخاصة بتركيب الغاز دون احتسابكم هامش الربح لهذه البضاعة المستهلكة لذلك فقد تم تطبيق هامش ربح خام يقدر بـ 20%.

ثانيا: تحديد الأرباح والخسائر

تم تحديدها و ذلك بالإعتماد على الأرباح او الخسائر المحققة خلال السنوات محل التحقيق مع الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المرحلة من السنوات السابقة مضافا إليها الزيادات في رقم الأعمال و كذا دمج الأعباء غير القابلة للخصم وهي مفصلة كما يلي :

سنة 2010: تم إضافة إلى الأرباح السنوية المصرحة العناصر التالية:

- الزيادات في رقم الأعمال الناتجة عن عدم احتساب هامش الربح الخام للبضاعة المستهلكة (مواد و لوازم تركيب شبكات الغاز) المقدر بمبلغ خارج الرسم 518.350.00 دج.
- الزيادات الناتجة في رقم الأعمال عن فرق المخزونات لمواد التعبئة المملوءة بالتمور و التي بيعت في السوق الوطنية بمبلغ خارج الرسم 2.567.949.00 دج.
- إدماج خسائر سعر الصرف الناتجة عن عملية الشراء استيراد بدون تسديد importation sans paiement بمبلغ 126.481.10 دج.

- إدماج مصاريف الفندقة و التنقل بمبلغ 401.796.68 دج

تم خصم من الأرباح العناصر التالية:

- خصم البضاعة المستهلكة 44.556.كلغ و500غ ×25.00 دج = 1.113.912.50دج

- خصم الرسم على النشاط المهني 51.359.00 دج

سنة 2011 : تم إضافة إلى الأرباح السنوية العناصر التالية :

- الزيادات في رقم الأعمال الناتجة عن فرق المخزونات بمبلغ خارج الرسم 2.305.094.50دج.
- المصاريف المالية حـ /661 (فوائد بنكية) غير المبررة بمبلغ 4.576.406.47 دج .
- إدماج مصاريف الفندقة و التنقل غير المبررة بمبلغ 225.413.91 دج.

تم خصم من الأرباح العناصر التالية:

- خصم البضاعة المستهلكة 50.110 كلغ و 750غ × 25.00 دج = 1.252.768.75 دج
- خصم الرسم على النشاط المهني بمبلغ 46.101.00 دج

سنة 2012 : تم اضافة الى الارباح العناصر التالية:

- إدماج مصاريف الفندقة و التنقل غير المبررة بمبلغ 191.136.46 دج

سنة 2013 : تم إضافة إلى الأرباح السنوية العناصر التالية:

- إدماج مصاريف الفندقة و التنقل غير المبررة بمبلغ 18.440.17 دج.

ثالثا: الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأجور والمرتبات

لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن وهذا في كل السنوات محل التحقيق

رابعا: حقوق الطابع

لا توجد أي تسوية تذكر بهذا الخصوص وهذا في كل السنوات محل التحقيق

خامسا: حسم الرسم على القيمة المضافة : بعد عملية الإطلاع و فحص التصريحات الشهرية نمو ذج G50 وكذا الكشوف المرفقة المتعلقة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة تبين عدم وجود تسوية في جميع السنوات محل التحقيق 2010،2011،2012،2013

وعليه وبناءا على عدم تلقي أي رد أو تقديمكم لأية ملاحظة حول إعادة التقويم لأرقام أعمال مؤسستكم للفترة محل التحقيق الواردة في التبليغ الأولي، وبعد انقضاء الآجال القانونية، الأمر الذي تعتبره هذه الأخيرة قبولا ضمنيا للأسس المعتمدة والتي حلت محل الأرقام المصرحة وذلك وفقا لأحكام المادة 20الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه يشرفنا أن نبلغكم بصفة نهائية قرار الإبقاء على الإقتراحات الواردة في التبليغ الأولي كما هي:

جداول تحديد قواعد و أسس فرض الضرائب و الرسوم :

جدول رقم (09): يوضح تحديد قواعد و أسس فرض وحساب الرسم على النشاط المهني

الوحدة: دينار جزائري

السنوات	2010			2011		
	رقم الأعمال الموجه للتصدير	رقم الأعمال الموجه للسوق المحلية		رقم الأعمال الموجه للتصدير	رقم الأعمال الموجه للسوق المحلية	
التعيين		مبيعات بالجملة تستفيد من تخفيض 30%	المبيعات بالتجزئة		مبيعات بالجملة تستفيد من تخفيض 30%	المبيعات بالتجزئة
رقم الأعمال الخاضع المحقق قبل التخفيض	51.834.694.00	4.989.067.00	7.132.209.00	55.926.695.00	لاشيء	2.305.094.50
رقم الأعمال الخاضع المصرح في G 50	51.834.694.00	4.470.717.00	5.082.610.00	55.926.695.00	لاشيء	لاشيء
الزيادات	لاشيء	518.350.00	2.049.599.00	لاشيء	لاشيء	2.305.094.50
رقم الأعمال الخاضع المحقق بعد التخفيض	معفاة		10.780.060.00	معفاة		2.305.094.50
رقم الأعمال المخاضع المصرح في G50 بعد التخفيض	معفاة		8.212.111.00	معفاة		لاشيء
الزيادات	2.567.949.00			2.305.094.50		

السنوات	2012			2013		
	رقم الأعمال الموجه للتصدير	رقم الأعمال الموجه للسوق المحلية		رقم الأعمال الموجه للتصدير	رقم الأعمال الموجه للسوق المحلية	
التعيين		مبيعات بالجملة تستفيد من تخفيض 30%	المبيعات بالتجزئة		مبيعات بالجملة تستفيد من تخفيض 30%	المبيعات بالتجزئة
رقم الأعمال الخاضع المحقق قبل التخفيض	2.566.134.00	لاشيء	لاشيء	9.932.658.00	400.000.00	لاشيء
رقم الأعمال الخاضع المصرح في G 50	2.566.134.00	لاشيء	لاشيء	9.932.658.00	400.000.00	لاشيء
الزيادات	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
رقم الأعمال الخاضع المحقق بعد التخفيض	لاشيء			280.000.00		
رقم الأعمال المخاضع المصرح في G50 بعد التخفيض	لاشيء			280.000.00		
الزيادات	لاشيء			لاشيء		

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (10): يوضح إعادة تشكيل رقم الأعمال

الوحدة: دينار جزائري

السنوات / التعيين	2010	2011	2012	2013
المبيعات بالتجزئة بعد التحقيق	7.132.209.00	2.305.094.50	/	/
المبيعات بالجملة بعد التحقيق	4.989.067.00	/	/	400.000.00
رقم الأعمال الخاص بالتصدير بعد التحقيق	51.834.694.00	55.926.695.00	2.566.134.00	9.932.658.00
رقم الأعمال المحقق الاجمالي	63.955.970.00	58.231.789.50	2.566.134.00	10.332.658.00
رقم الأعمال المصرح الاجمالي	61.388.021.00	55.926.695.00	2.566.134.00	10.332.658.00
الزيـــادات	2.567.949.00	2.305.094.50	/	/

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الزيادات: الزيادات في المبيعات ناتجة عن الفرق في مخزونات مواد التعبئة و التغليف غير المصرح والتي تم اعتبارها كمبيعات للتمور في السوق المحلية لسنتي 2010 – 2011 و ذلك بعد تطبيق سع ر البيع المتوسط للكلغ الواحد و المعتمد من طرفكم في فواتير البيع و الجدول أسفله يوضح بشكل مفصل كيفية تحديد الفرق في الكميات و المبيعات غير المصرحة.

جدول رقم (11): يوضح تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال الإجمالي				
رقم الأعمال الخاضع المحقق قبل التخفيض	6395597000	5823178950	256613400	1033265800
رقم الأعمال الخاضع لتخفيض 30%	4.989.067.00	/	/	400.000.00
رقم الأعمال الخاضع المصرح في G50	6138802100	5592669500	/	28000000
الزيادات	256794900	230509450	/	/
رقم الأعمال الخاضع المحقق بعد التخفيض	1078006000	230509450	/	28000000
رقم الأعمال الخاضع المصرح في G50 بعد التخفيض	821211100	/	/	28000000
الزيادات في رقم الأعمال	256794900	230509450	/	/

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- رقم الأعمال الذي يستفيد من تخفيض قدره 30% يتمثل في رقم الأعمال المحقق بالجملة وفي حدود المبالغ المصرح بها ضمن كشوف العملاء (ETAT 105) المودعة لدى المفتشية وهذا لسنتي 2011-2012 فقد تم إيداع كشف العملاء نموذج (ETAT 105) تحمل علامة لاشيء.

جدول رقم (12): يوضح تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	115949900	16135600	/	2800000
الحقوق المدفوعة	92790600	/	/	2800000
الحقوق المغفلة	23159300	16135600	/	/
غرامات الوعاء	5789800	2420300	/	/
مجموع الحقوق والغرامات	28949100	18555900	/	/

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (13): يوضح دول تحديد الحقوق و الغرامات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

الوحدة: دينار جزائري

االتعيين	2010	2011	2012	2013
الحقوق المستحقة	1.008.387.00	934.651.00	5000.00	5000.00
الحقوق المسددة	60.534.00	37.659.00	5000.00	5000.00
الحقوق المغفلة	947.853.00	896.992.00	/	/
غرامات الوعاء	236.963.00	224.248.00	/	/
مجموع الحقوق و الغرامات	1.184.816.00	1.121.240.00	/	/

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (14): يوضح جدول تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة والمقتطعة من المصدر

التعيين	2010		2011		2012	2013
الربح المحقق	4.033.548.00		3.738.604.00		/	/
الضريبة على أرباح الشركات	1.008.387.00		934.651.00		/	/
الربح المحقق	أرباح موزعة اجباريا	أرباح موزعة مصرحة	أرباح موزعة اجباريا	أرباح موزعة غيرمصرحة	/	/
	3.025.161.00	4.540.245.00	2.803.953.00	1.513.415.00		
معدل الضريبة على الدخل الموزع	% 10		% 10		% 10	% 10
الحقوق المستحقة	756.540.00		431.736.00		/	/
الحقوق المسددة	454.024.00		لاشيء		/	/
الحقوق المغفلة	302.516.00		431.736.00		/	/
غرامات الوعاء	75.629.00		107.934.00		/	/
مجموع الحقوق و الغرامات	378.145.00		539.670.00		/	/

الوحدة: دينار جزائري

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

جدول رقم (15): يوضح الجدول العام الملخص للحقوق و الغرامات

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	الحقـوق	الغرامـات	الحقوق و الغرامات
الضريبة على أرباح الشركات	1.844.845.00	461.211.00	2.306.056.00
الرسم على النشاط المهني	97.460.00	22.058.00	119.518.00
الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالارباح الموزعة المقتطعة من المصدر	734.252.00	183.563.00	917.815.00
الرسم على القيمة المضافة	392.949.00	82.101.00	475.050.00
المجمـوع	3.069.506.00	748.933.00	3.818.439.00

المصدر: معلومات مأخوذة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المطلب الثالث: أهمية الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية

بعد دراسة الحالة تم ملاحظة إتباع الأعوان المدققين لخطوات عملية التحقيق وفق دليل المدقق في المحاسبة، وذلك من أجل تفادي وقوع أي أخطاء أو تجاوزات من طرفهم لسير المهمة بأكمل وجه، مع إرسال وتبليغ مختلف الإشعارات والنتائج والحرص على تسليمها للمكلف شخصيا مع إمضائه عند استلامها، وإعطائه المدة القانونية للتحضير والتهيئة المحددة قانونا بعشرة (10) أيام، وإعطائه ميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وبعد تسليم التبليغ الأولي للمكلف الخاضع للتحقيق، يكون له الحق في الرد عليه بتوضيحات وتبريرات في أجل حدده القانون بأربعون (40) يوما، وبعد إرسال المكلف للرد والمعلومات واستلامها من طرف الأعوان المدققين يتم شطب المعلومات الموضحة والمثبتة من طرف المكلف وإبقاء الملاحظات التي لم تثبت من طرف المكلف، وفي الأخير يتم التبليغ النهائي عن عملية التحقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للتحقيق، ويقوم المكلف بالدفع الفوري للحقوق المستحقة أو الإعتراض.

و نلاحظ أن إطلاع المحقق على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين المالية يساعد الأعوان المدققين في آداء مهمتهم على أكمل وجه، وكذا درايتهم بالمبادئ المحاسبية وكيفية إعداد القوائم المالية ليكون المدقق كفؤا لتقييم القوائم المالية وإعطاء حكم عليها إن كانت تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة أم تحتوي على أخطاء سواء عمدية أو غير عمدية، وهذا إستنادا إلى الفحص الدقيق للدفاتر المحاسبية من حيث الشكل والمضمون وكذا الوثائق الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج المستخرجة من الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

ونلاحظ كذلك أن عملية الرقابة الجبائية أضفت مصداقية أكثر على القوائم المالية حيث نلاحظ تغير رقم الأعمال قبل وبعد إجراء عملية التحقيق، ومنه أصبحت القوائم المالية تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، فقد كانت الميزانية مثلا تحتوي على مصاريف مبالغ فيها ومن خلال عملية التحقيق أكتشفت وصححت.

خلاصة الفصل الثالث

هدفت الدراسة الميدانية إلى إبراز دور الرقابة الجبائية في تقييمها للقوائم المالية، إنطلاقا من تصريح المكلفين بالضريبة، مستعملة في ذلك التحقيق المحاسبي والجبائي، لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات بالقوائم المالية بشكل خاص، والتصريحات الجبائية بشكل عام، حيث توصلنا إلى تمييز القوائم المالية بخاصية المصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره الرقابة الجبائية.

خاتمة عامة

نظرا للتعديلات التي طرأت على النظام المحاسبي في الجزائر والإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، فقد اتسم النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات، مما يجعل المؤسسات تجد صعوبة في مواكبة هذه التعديلات، وذلك عائد إلى ضعف العلاقة بين المؤسسات ومديرية الضرائب وقلة استخدام الانترنت وكذا ضعف نظام المعلومات الضريبي مما يفتح باب التلاعب بالقوائم المالية بشكل خاص والتصريحات الجبائية بشكل عام، وقد حاولنا في بحثنا هذا تبيان الدور الهام الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تقييم القوائم المالية، ومع هذا تبقى الرقابة الجبائية محدودة مقارنة بالوسائل الكمية والنوعية الموجودة والتي هي بحوزة الإدارة الجبائية مقارنة بالعدد الكبير والهائل للمكلفين فهؤلاء يستعملون دائما طرقا جد متطورة من أجل التلاعبات والتي غالبا لا يتمكن المحققون من كشفها عن طريق عمليات الرقابة، حيث توصلنا إلى أن تميز القوائم المالية بخاصية المصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره الرقابة الجبائية، إمتثالا لمعيار مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، وقد تطرقنا كذلك إلى مخرجات النظام المحاسبي الذي يتعدد طالبيه ومستخدميه من مساهمين، مسيرين، مصالح الضرائب، الدائنين وغيرهم، لما له من أهمية بالغة بالنسبة إليهم، فهو لغة التحاور بينهم، لأهمية العمليات المالية، ومن المعلوم أن الرقابة الجبائية في الجزائر تعتمد على نظام تصريحي، لذا وجب على المكلفين أن يتمتعوا بالنزاهة في إعداد قوائمهم المالية لتعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة، ولكي تكون عملية التحقيق في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المحقق أن تكون له كفاءة مهنية عالية في المجالين المحاسبي والجبائي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي لحماية حقوق الخزينة والحفاظ على الحقوق الممنوحة للمكلف.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات المقترحة.

إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن هناك علاقة إيجابية بين الرقابة الجبائية والقوائم المالية، بحيث أن النتائج التي تحققها الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في تقييمها للقوائم المالية لإثبات صدقها من عدمه.

أما الفرضية الثانية والمتمثلة في أن القوائم المالية تلعب دورا هاما في دعم الرقابة الجبائية، وهذا ما تم التوصل إليه من خلال دراستنا، حيث تبين اعتماد الرقابة الجبائية على القوائم المالية المصرحة في الملف

الجبائي للمكلف الخاضع للتحقيق لاحتوائها على بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة.

أما الفرضية الرابعة والمتمثلة في أن الرقابة الجبائية تعتمد على القوائم المالية فقط لتحديد وضعية المؤسسة، فقد تم نفيها، حيث توصلنا إلى أن الرقابة الجبائية تعتمد على القوائم المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى سواء داخلية أو خارجية كالإستعلام من الزبائن أو الموردين الذين تعاملت معهم المؤسسة.

وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية وظيفة تتم عن طريق محقق أو أعوان محققين هدفهم التأكد من مدى صحة ودقة وعدالة القوائم المالية.
- نشاط المحقق في إجراء التحقيق المحاسبي والجبائي يتوقف على المعلومات المحاسبية التي تسهل من مهمة التحقيق.
- إن للتشريع الجبائي مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الإلتزام به إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.
- إن التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف المؤسسات يلعب دورا كبيرا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها.
- ترتكز جودة القوائم المالية على درجة اكتشاف المحقق للأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها تلك القوائم.
- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من التلاعبات وتحقيق فعالية الرقابة الجبائية.

الإقتراحات والتوصيات:

- يجب أن تكون الجهود المبذولة في عملية تقييم القوائم المالية في شكل تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم.
- إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط، بقدر ما ترتكز على نوعية الموارد البشرية، وإيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة، وحسن الخلق.
- بهدف الوصول إلى نتائج مرضية في إطار برنامج الرقابة الجبائية نقترح تكثيف البحث الجيد للمعلومات المحاسبية والجبائية.

- تبني سياسة تحفيز جيدة بالسعي إلى تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا واجتماعيا، وتقديم مكافآت للمثابرين منهم، مع توفير قدر من الحماية والأمن لضمان الأداء الجيد في تنفيذ مهامهم المنوطة إليهم.
- تحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة تقوم من خلالها بمساعدة الممولين وارشادهم إلى التفسيرات الصحيحة لأحكام القوانين الجبائية.
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين.
- تعميم ثقافة الرقابة الجبائية في المؤسسات ونشر الوعي الضريبي لدى الممولين، حتى تكون لديهم ثقافة ترتكز على أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، ودور هذه الأخيرة في التنمية الإقتصادية.
- رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصص في هذا المجال.
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وتحسين أساليب التعامل مع المكلفين من خلال الحد من تصغير المكلف أمام الإدارة الجبائية.

آفاق البحث

- ✓ الرقابة الجبائية ودورها في إضفاء المصداقية على القوائم المالية
- ✓ دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة القوائم المالية
- ✓ الرقابة الجبائية والقوائم المالية

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. الكتب:

أ. الكتب بالعربية:

1 -أسامة عبد الخالق الأنصاري، "**الإدارة المالية**"، مصر.

2 -أسعد حميد العلي،"**الإدارة المالية**"،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2012.

3 - بن ربيع حنيفة،"**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**"، دارهومه، الجزائر، 2010.

4 -بن عمارة منصور، "**الضريبة على أرباح الشركات IBS حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومه، الجزائر، 2010.

5 - حسين القاضي، مأمون حمدان، "**المحاسبة الدولية ومعاييرها** "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

6 -حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"دراسة تحليلية وتطبيقية**، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.

7 - دريد كامل آل شيب، "**مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة** "، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، 2007.

8 - دريد كامل آل شيب،"**مبادئ الإدارة المالية**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

9 - سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد،"**قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**"، إتحاد المصارف العربية، دون طبعة، بيروت لبنان، 2000.

10 - سهام كردودي، "**الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**" ، دار المفيد للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.

11 -عبد الحكيم كراجة، علي ربابعة و آخرون، " **الإدارة والتحليل المالي،أسس مفاهيم تطبيقات** "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

12 - عبد الرحمان عطية، "**المالية العامة وفق النظام المحاسبي المالي**"، جطيلي، الجزائر،2011.

13 -عبد الرحمان عطية، "**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**"، جيطلي، الجزائر، 2009 .

14 -عبد الوهاب رميدي،"**المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**"2011.

15 -علي عباس، "**الإدارة المالية**"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

16 -عمر لشهب،"**تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**"مكتبة الوفاء القانونية ، 2014.

17 - عوادي مصطفى ،"**الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري** "، تحديث قانون المالية ،2009، مطبعة مزوار،2009 .

18 -فايز سليم حداد،"**الإدارة المالية**"، الطبعة الثالثة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

19 -فيصل الشواورة،" **مبادئ الإدارة المالية**"، دار المسيرة، الأردن، 2013.

20 - محمد بوتين،"**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر.

21 – منصور بن عمارة، " **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية**" ، دار هومه للنشر والتوزيع ، الجزائر 2011.

22 -مؤيد عبد الرحمن الدوري ، حسين محمد سلامة ،"**أساسيات الإدارة المالية**"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

23 – ناصر مراد،"**التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، الطبعة 2، دار قرطبة، الجزائر، 2009.

24 -هيثم محمد الزعبي،"**الإدارة والتحليل المالي**"، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2000.

25 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013.

ب. الكتب بالأجنبية:

1- DGI, **guide du vérificateur de comptabilité**, Alger prient, Alger, edition 2000.

2-لا Ministère de finances, direction générale des impôt, direction recherche vérification Not N° 328, du 07/07/1995.

II. الملتقيات:

1 – أوسرير منور، مجبر محمد، "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الوادي، يومي17-18/ 01/ 2010.

2 -آيت محمد مراد، آبحري سفيان ،"**الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية،13-15، أكتوبر2009، جامعة سعد دحلب، البليدة.

3 – توفيق جوادي" **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

4 -حسين بلعجوز، عبد الفتاح علاوي، " **الإفصاح المحاسبي عن التضخم في القوائم المالية**" ، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني حول تقييم المؤسسة، جامعة سكيكدة.

5 -سعد بوراوي ،"**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري**" ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية.

6 –سهام عبد الكريم، إيمان صحراوي،مداخلة بعنوان، "**دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

7 –عزوز علي،"**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية.

8 –العياشي عجلان،" **ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك والمؤسسات المالية لحوكمت أعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر** "، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، ، جامعة فرحات عباس سطيف، يومي 20، 2009/10/21.

9 –كتوش عاشو، بلعجوز بن علي ،"**المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية** "، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17و18 جانفي 2010.

10 – متناوي محمد، عزوز علي،"**متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

11 – ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة**" ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي20، 21أكتوبر 2009

III. الأطروحات:

1 – سطوف عبد الباسط ،"**الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013.

2 – سفيان بن بلقاسم،" **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية** ،" رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،تخصص علوم إقتصادية، جامعة الجزائر.

3 –سليمان عتير،"**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** " ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 ،2012 .

4 –سهام كردودي،"**المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

5 – شناي عبد الكريم، "**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008– 2009.

6 – عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005–2006.

7 –عبد الجليل لخذاري، " **الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي** "، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013،2014 .

8 –عبد الغني بوشري، "**فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2010، 2011.

9 –عبد الغني كحلة، "**تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي** "، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، الجزائر، 2011،2012.

10 –فايز زهدي الشلتوني، "**مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية**" ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.

11 – لياس قلاب ذبيح،"**مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011،2010.

12 – محمد حمر العين،"**ترشيد الاختيارات الجبائية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**" ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2010–2012.

13 – محمد طالبي، "**الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري** "، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001، 2002.

14 –محمود يوسف الهباش ،"**استخدام مقاييس التدفق النقدي والعائد المحاسبي بالتدفقات النقدية المستقبلية**،" مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

15 –ناصر محمد علي المجهلي، " **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004/2003.

16 – نجاة نوي،"**فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر**" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003، 2004.

IV. الجرائد و المجلات:

1 –بن بلغيث مداني،"**إشكالية التوحيد المحاسبي**"، تجربة الجزائر، مجلة الباحث، العدد1، مجلة صادرة عن كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، الجزائر.

V. القوانين :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب،المادة18–01 من قانون الإجراءات الجبائية.

قائمة المراجع

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المدرية العامة للضرائب ، قانون الإجراءات الجبائية، 2015 المادة 18-1.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مديرية العامة للضرائب،المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، المادة46 مكرر 1من قانون الإجراءات الجبائية.

5. المادة 11 من القانون التجاري الجزائري سنة 2007.

6. المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2009.

7. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2011.

المواقع:

1- www_marwanmant .blogspot.com/30/04/2015 18:35