



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة الرقم التسلسلي: / 2020

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعه: 2020

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

أثر التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية

دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية - تبسة -

إشراف الأستاذ(ة):

الدكتور - قتال عبد العزيز

إعداد الطالبين:

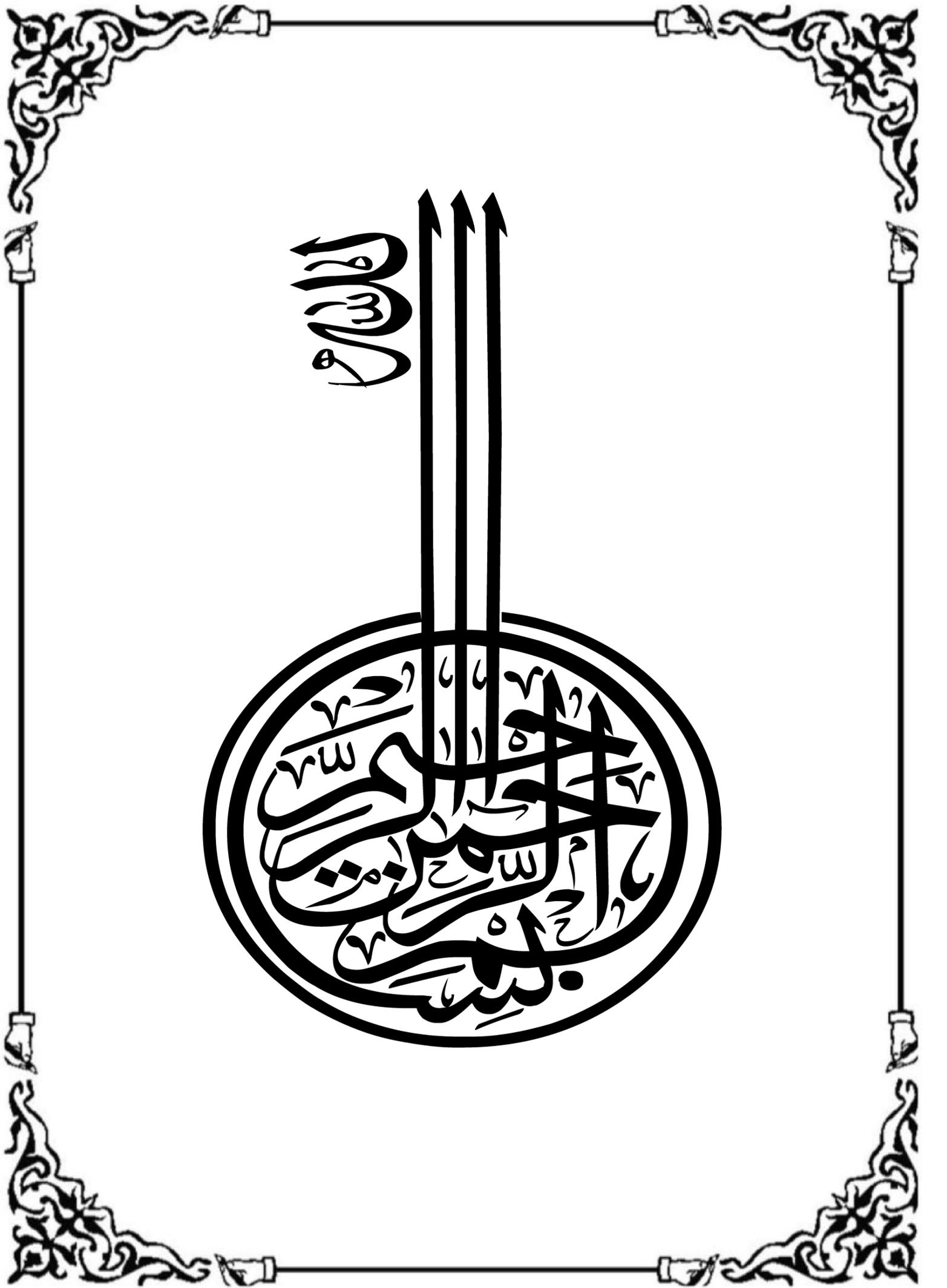
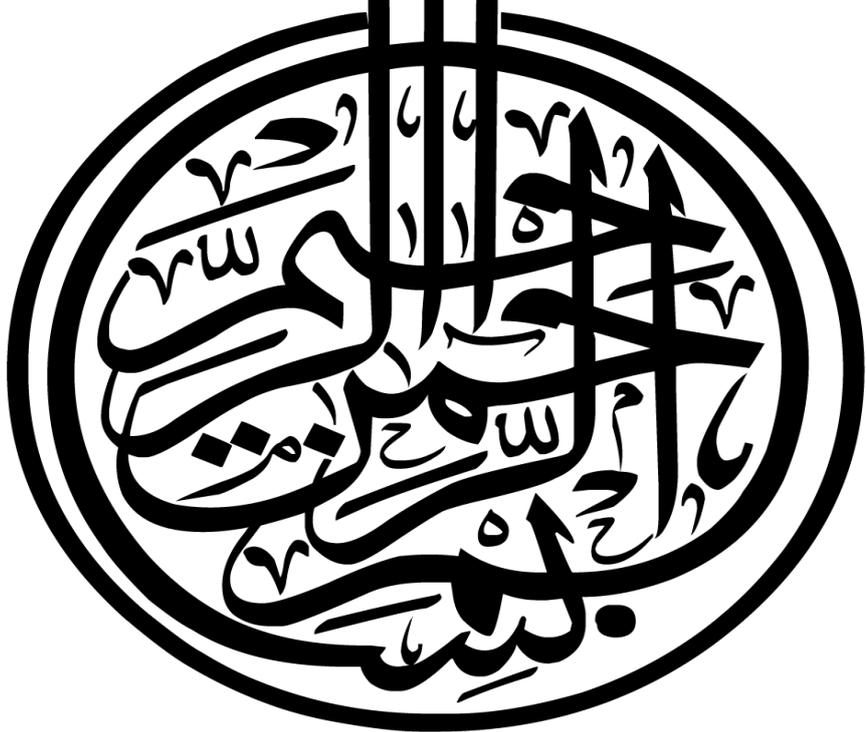
- عليق عصام

- غول أسامة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
حسام مسعودي	أستاذ مساعد - أ-	رئيسا
قتال عبد العزيز	أستاذ محاضر	مشرفا ومقررا
زحاف صونيا	أستاذ مساعد - ب-	عضوا مناقشا

لَا إِلَهَ إِلَّا اللَّهُ



شكر وتقدير

أول مشكور هو الله عز وجل، ثم والداي على كل مجهوداتهم منذ ولادتي إلى هذه اللحظات، أنتم كل شيء أحبكم في الله أشد الحب. يسرني أن أوجه شكري لكل من نصحني أو أرشدني أو وجهني أو ساهم معي في إعداد هذا البحث بإيصالي للمراجع والمصادر المطلوبة في أي مرحلة من مراحلها، وأشكر على وجه الخصوص استاذي الفاضل الدكتور (قتال عبد العزيز)، على مسانذتي وإرشادي بالنصح والتصحيح وعلى اختيار العنوان والموضوع، كما أن شكري موجه لإدارة كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير بجامعة (تبسة، قسم المالية و المحاسبة، تخصص مالية المؤسسة)

المخلص

من خلال هذا البحث حاولنا استخلاص أثر التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية، ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة و المتمثلة في أحد المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم . وذلك للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة وكذا توضيح أن التدقيق الجبائي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات، و المعلومات المحاسبية و ما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لنفادي مختلف الأخطاء و حالات الغش و التلاعب.

هدف هذه الدراسة هي محاولة تجسيد تأثير الأرباح المحاسبية كونها مطلبا أساسيا من طرف الجهات الجبائية، وهذا بالاعتماد على التدقيق الجبائي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف الأخطاء و التجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

الكلمات المفتاحية : تدقيق جبائي ، رقابة جبائية ، أرباح محاسبية ،مكلف خاضع.

Rsumé

A travers cette recherche, nous avons tenté d'extraire l'effet du contrôle fiscal sur la qualité des bénéfices comptables, et pour résoudre le problème, nous sommes appuyés sur une étude de cas représentée par un contribuable douteux. Ceci afin de mieux comprendre le problème en question, ainsi que de clarifier que le contrôle fiscal est le principal pilier du contrôle de la validité des données, des informations comptables et des faits qu'il contient sur l'institution afin d'éviter diverses erreurs, fraudes et manipulations.

Le but de cette étude est une tentative d'incarner l'impact des bénéfices comptables car il s'agit d'une exigence fondamentale de la part des autorités fiscales, et ceci est basé sur le contrôle fiscal à des fins fiscales comme moyen de contrôle fiscal dans le but d'erreurs et d'abus pouvant être utilisés par les contribuables.

Mots clés: contrôle fiscal, bénéfices comptables, contribuable imposable

..... قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	البسمة
	شكر و تقدير
	الملخص
	المقدمة
1	الفصل الاول: الاطار النظري للتدقيق الجبائي و جودة الارباح المحاسبية
1	تمهيد
2	المبحث الأول : التدقيق الجبائي .
2	المطلب الأول : مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي .
3	أولا : مفهوم التدقيق الجبائي .
3	ثانيا : أهداف التدقيق الجبائي .
4	المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي .
4	الفرع الأول: أشكال التدقيق الجبائي .
9	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي
17	المطلب الثالث :مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني
17	الفرع الأول: مراحل التدقيق الجبائي.
19	الفرع الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي.
25	المبحث الثاني: جودة الأرباح المحاسبية.
25	المطلب الأول: خصائص جودة الأرباح المحاسبية.
25	الفرع الأول: مفهوم جودة الأرباح المحاسبية.
26	الفرع الثاني: أهمية جودة الأرباح المحاسبية.
27	الفرع الثالث: تكوينات جودة الأرباح.
29	الفرع الرابع: قياس جودة الأرباح.
31	الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية.
32	المطلب الثاني: إدارة الأرباح.
32	الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح.
33	الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح.
35	الفرع الثالث: دوافع إدارة الأرباح.

35	المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الجبائي و جودة الأرباح المحاسبية.
35	الفرع الأول: دور المدقق الجبائي اتجاه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.
36	الفرع الثاني: تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة (المعيار الدولي 240):
38	المبحث الثالث: الدراسات السابقة.
39	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية و الأجنبية.
42	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.
43	المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.
44	خلاصة الفصل:
45	الفصل الثاني دراسة ميدانية لعينة من مديرية الضرائب
45	تمهيد
46	المبحث الأول/ تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
46	المطلب الأول/ التنظيم العام للإدارة الجبائية
66	المبحث الثاني: لجان التحقيق ودورها في كشف الأخطاء المحاسبية
66	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة
73	المطلب الثاني: مراحل التحقيق في المحاسبة:
78	المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة تجارية (صيدلية)
78	المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في عملية الرقابة الجبائية:
80	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون
93	الخاتمة العامة
98-94	قائمة الملاحق
102-99	قائمة المراجع و المصادر

قائمة الأشكال والجداول والملاحق

1. قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	شكل توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي.	1.1
10	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والضرائب.	1.2
13	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.	1.3
15	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	1.4
47	المديريات الولائية التي تتضمنها المديرية الجهوية عنابة.	2.1
49	الهيكل التنظيمي للمفتشيات.	2.2
56	البناء التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -تبسة-.	2.3
64	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.	2.4

2. قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
82	رقم الأعمال المصرح به حسب جدول حساب النتائج.	2.1
82	الرسم على القيمة المضافة.	2.2
83	الرسم على النشاط المهني.	2.3
86	الضريبة على الدخل الإجمالي.	2.4
90	الحقوق والغرامات المطالب بها.	2.5
91	عمليات التحصيل للسنوات 2017، 2018، 2019.	2.6

3. قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
96	التبليغ النهائي لنتائج التحقيق في المحاسبة خاص بالسنوات 2015...2018	1
99	ETAT COMPARATIF DES BILANS	2
100	RELEVÉ DE COMPTABILITÉ	3

قائمة الرموز والاختصارات

.....

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الاختصار
المديرية العامة للضرائب	Direction générale des impôts	DGI
مديرية الأبحاث والمراجعات	Direction de la recherche et vérification	DRV
المديرية الجهوية للضرائب	Direction régionale des impôts	DRI
المديرية الولائية للضرائب	Direction des impôts wilaya	DIW
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial accounting standards board	FASB
الضريبة على القيمة المضافة	Taxe sur la Valeur Ajouter	TVA
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu global	IRG
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés	IBS
الرسم على النشاط المهني	Taxe Sur l'activité professionnelle	TAP

المقدمة العامة

يعتبر التدقيق الجبائي من الأدوات و الأطر التنظيمية، التي يسعى من خلالها الوصول إلى درجة من الموثوقية و الموضوعية و ذلك من خلال مجموعة من القوانين و التنظيمات ،ومنها التشريع الجبائي كأداة ضبط للمكلفين بالضريبة و كذا إدارة الضرائب، لضمان صحة التصريحات و من ثم تحصيل المستحقات الضريبية بأكثر دقة و موضوعية خصوصا الاعتماد على كافة التسهيلات التي من شأنها التقليل من الغش و التهرب الضريبيين من خلال التصريحات المقدمة لإدارة الضريبة.

و من هنا تتجلى أهمية التدقيق الجبائي في إبداء الرأي حول مدى صحة و دقة القوائم المالية، التي بدورها تؤثر على جودة الأرباح المحاسبية التي تعتبر مصدر اهتمام الجهات الجبائية المختصة و المتمثلة في إدارة الضرائب ، عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة اعتمادا على ما هو مقدم ضمن إبداء الرأي.

كما أشارت عديد الدراسات إلى أن تقديم المعلومات الدقيقة الخالية من التحيز، عن طريق العديد من الأساليب المنتهجة منها الشفافية و الإفصاح، كفيلة بالوصول إلى جودة التدقيق الجبائي و منه الوصول إلى جودة الأرباح المحاسبية.

هذه الأخيرة التي تعتبر مطلبا رئيسيا للجهات الجبائية المختصة، مما يعزز من دورها أمام مستخدمي القوائم المالية و من ثم الحد أو التقليل من الممارسات السلبية في عمليات التحصيل أو التصريح التي تهدف جلها في تعزيز مداخل الخزينة العمومية.

1 / الإشكالية.

يمكن طرح الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية ؟

ومن خلال طرح الإشكالية السابقة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماهو الإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي ؟
- 2- ماهي الطرق المطبقة في الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب و التي تساهم في الحد
- 3- أو التقليل من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين؟
- 4- ماهي العناصر التي يعتمد عليها المدقق الجبائي من خلال فحص محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع
- 5- للرقابة، والتي من شأنها تعزيز جودة الأرباح المحاسبية؟

2/ الفرضيات.

- 1- الالتزام بعملية الفحص المحاسبي للمكلف من حيث الشكل، من خلال فحص الدفاتر و الوثائق
- 2- المحاسبية يساهم في التأثير على جودة الأرباح المحاسبية.
- 3- تقنيات التدقيق الجبائي تساهم في الرفع من فاعلية الرقابة الجبائية ،ومن ثم الوصول إلى أرباح
- 4- محاسبية ذات جودة؟
- 5- التدقيق الجبائي لمستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة، بشكل معمق دلالة على جودة الأرباح
- 6- المحاسبية.

3 / أهمية البحث.

- تكمن أهمية البحث موضوع الدراسة من خلال النقاط التي تعكس أثر التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية ، و التي يمكن إدراجها فيما يأتي:
- يعتبر هذا البحث ذات أهمية كون الموضوع يحتاج إلى التوسع في الدراسة، حيث يساهم في
 - الوصول إلى تطبيق مختلف الإجراءات القانونية لضبط التحصيلات الضريبية كمورد مالي للخرينة العمومية.
 - إدراج الأهمية البالغة للتدقيق الجبائي كونه يساهم في جودة الأرباح المحاسبية ، والتأكد من ذلك حسب ما هو مسجل في القوائم المالية المعمول بها.

4 / أداة البحث.

- تتمحور أهداف البحث موضوع الدراسة حول الإلمام بمجموعة من المفاهيم ، التي تقوم بتدعيم الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي كأداة فعالة للوصول إلى الجودة على مستوى الإدارة الضريبية .
- خصوصا التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- التعرف على أهمية التدقيق الجبائي ومختلف جوانبه كأداة عمل ، تبعث على الوثوقية أثناء المراجعة للقوائم المالية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.
 - إبراز الدور المحوري الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الجبائي ، في الزيادة من الدقة و الشفافية أثناء العملية التحصيلية للضرائب و سد الفجوات التي من شأنها أن تكون سببا في الغش و التهرب الضريبيين .
 - التعرف على الآليات و الطرق التي من شأنها أن تساعد على الوصول إلى جودة الأرباح الأرباح المحاسبية، و الحفاظ على الانضباط و الموضوعية بين إدارة الضرائب و المكلفين بالضريبة.

5 / إطار الدراسة.

يتمثل تحديد إطار الدراسة فيما يأتي:

1/ الإطار العلمي:

يرتكز الإطار العلمي على تسليط الضوء حول العلاقة بين متغيرات الدراسة :
(التدقيق الجبائي و جودة الأرباح المحاسبية).

2/ الإطار الزمني:

يتمثل في الفترة التي شملت دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية تبسة والممتدة من
2015 إلى غاية 2018.

3/ الإطار المكاني:

يتمثل في مديرية الضرائب لولاية تبسة والتي تم على مستواها مجريات الدراسة التطبيقية الخاصة
بالبحث محل الدراسة.

6 / منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي و ذلك بالتطرق إلى كافة الآليات و الأساليب المستعملة،
ذات الصلة بموضوع الدراسة و كذا المنهج التحليلي الذي يهتم بالدراسة التطبيقية ، وتحليل مختلف
البيانات و المعلومات و المعلومات المجمع للوصول إلى النتائج المرجوة و من ثم تقديم التوصيات اللازمة
لإثراء الموضوع محل البحث.

7 / صعوبات الدراسة:

- يمكن حصر الصعوبات في قلة المراجع الخاصة بمتغيرات الدراسة و عدم الحصول على المعلومات الكافية
لإثراء البحث، بالإضافة إلى الوضع الصحي الراهن الذي تمر به البلاد
و المتمثل في وباء كورونا (Covid19). وعلى العموم تم إنهاء الدراسة حسب التسهيلات
و الجهود المقدمة.

8 / تقسيم البحث:

قصد الإلمام بمختلف جوانب موضوع البحث، و بالاعتماد على المنهج المتبع و الإشكالية العامة
تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كما يأتي:

- فيما يخص الفصل الأول قد تناولنا فيه الجانب النظري و الذي بدوره تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول الأدبيات النظرية للتدقيق الجبائي، كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى جودة الأرباح المحاسبية.

و بالنسبة للمبحث الثالث فقد خصصناه للدراسات السابقة العربية و الأجنبية.

- أما الفصل الثاني فقد إعتدناه للجانب التطبيقي و قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث،

حيث خصصنا المبحث الأول إلى تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة (مديرية الضرائب لولاية تبسة)، وفيما يخص المبحث الثاني فقد إعتدناه للتعرف على لجنة التدقيق الجبائي في مصلحة الرقابة الجبائية. أما المبحث الثالث ف جاء موسوما بدراسة تطبيقية حول مكلف بالضريبة خاضع للرقابة الجبائية متمثلا في مؤسسة تجارية (صيدلية).

الفصل الأول
الاطار النظري للتدقيق الجبائي
و جودة الأرباح المحاسبية

تمهيد

إن التدقيق ميدان واسع و شاسع، وأن المهتم سواء كان طالبا أو متخصصا يشتهي من النقص الكبير للمراجع حول مراقبة و تدقيق الحسابات.

رغم أن التدقيق قديم قدم اكتشاف الأرقام ، والتطور الكبير الذي صاحب المنظمات و المؤسسات وتعقد عالم الأعمال اليوم، والسبب المصالح المشتركة خاصة الجهات الجبائية التي من مهامها مراقبة جميع المداخل للمنشآت الاقتصادية ، وذلك بالاعتماد على آلية التدقيق الجبائي من أجل الحد من التهرب و الغش الضريبيين بغية الوصول إلى جودة الأرباح المحاسبية التي تعتبر الدافع الرئيسي لعملية التدقيق.

المبحث الأول : التدقيق الجبائي .

- التدقيق الجبائي مربوط بالتصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. كما أن القيام بعملية التدقيق الجبائي يكون وفق إجراءات و نصوص تنظيمية و قانونية يحددها المشرع الجبائي.

المطلب الأول : مفهوم وأهداف التدقيق الجبائي .

أولا : مفهوم التدقيق الجبائي .

للتدقيق الجبائي عدة تعاريف و فيما يلي تقديم بعض منها :

التعريف الأول : عرفه المفكر الاقتصادي فايول بأنه " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها.

التعريف الثاني : كما عرفه آخرون على أنه " هو الفحص الشامل للوضع الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة ، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى . وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بالخبزينة العمومية.¹

التعريف الثالث : تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية " التدقيق هو عملية منضمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للتدقيق الجبائي : التدقيق هو فحص فني انتقادي و محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو غير ذلك وعن حجمها وشكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة .

¹ -A.Hamini. l'audit comptable et financier. Ed Berti. Algérie.p 172

ثانيا : أهداف التدقيق الجبائي .

للتدقيق الجبائي أهداف إدارية ومالية واقتصادية و أهمها مايلي :

الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، القوانين والانظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها من اجل التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

الهدف الإداري : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي في زيادة الفاعلية والأداء . ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة .

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم آثارها ، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

-تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي² .

الهدف المالي والاقتصادي : يهدف التدقيق الجبائي إلى الحفاظ على المال العام من الضياع والتلاعب ، أي حمايته من السرقة بشتى الأشكال، وهذا ما يضمن إيرادات اكبر الخزينة العمومية، وبالتالي نمو الأموال الموجهة للإنفاق العام الذي يؤدي بدوره إلى ازدهار مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع . إذ أن أهداف التدقيق الجبائي الاقتصادية تكمن في العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية³ .

الهدف الاجتماعي: يهدف التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي يسعى إلى إقامة منافسة نزيهة بين الأشخاص والشركات ، إذ يسعى إلى ترسيخ مبدأ التضامن الوطني من خلال منع ومكافحة اللامبالاة أو التقصير في أداء المكلف لواجباته تجاه المجتمع⁴ .

ومما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى :

1- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام، دار المسيرة ، ط1، الأردن، 2000 ، ص 166.

2- نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية²

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2004.

3- نجاة نوي، مرجع سابق ص 36.

4- ناصر مغني ، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس ، الجزائر ، 2009 - 2010 ص 88- 89.

أهداف رئيسية:

- التأكد من مدى امتثال المؤسسة للقوانين الجبائية .
- التأكد من شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي ،بالنسبة للإجراءات المعمول بها.
- تقييم مدى استجابة المؤسسة للإمكانيات المتاحة من طرف المشرع الجبائي

أهداف ثانوية:

- تقويم الخطر الجبائي الصادر عن تطبيق القواعد الجبائية بطريقة سيئة .
- صرف النظر وتجنب الزيادات والعقوبات تجاه عدم التصريح ، أو التأخر فيه.
- تبين أهمية الخطر الجبائي الناتج عن الإخلال أو انعدام الأمن الجبائي .

المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي وإطاره التنظيمي .**الفرع الأول: أشكال التدقيق الجبائي .****أولاً: التدقيق العام (الرقابة العامة)**

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب وهنا نميز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية وأخرى على الوثائق. حيث يقوم رئيس المفتشية بالمراقبة و الفحص لتصريحات المكلفين بالضريبة و تتم هذه الأخيرة على شكل فحص تمهيدي¹ .

1: التدقيق الشكلي (الرقابة الشكلية)

يتم التدقيق الشكلي على مستوى مفتشية الضرائب لدائرة الاختصاص والتابع لها مكان ممارسة

النشاط الخاضع للضريبة ، وتهدف إلى مايلي :

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة .

1-عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص57.

2-بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص09.

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات¹.

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

2: التدقيق في الوثائق (الرقابة على الوثائق):

التدقيق في الوثائق يشترط فيه وجود الوثائق و السجلات المحاسبية، لان الرقابة هنا تكون على هذه الوثائق، حيث يتم مقارنة التصريحات المقدمة مع كل الوثائق و السجلات المحاسبية المرفقة معها و كذلك مقارنتها مع الوثائق الموجودة لدى مصلحة الضرائب.

و تتمثل أهداف التدقيق في الوثائق فيما يلي²:

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبه و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف.

- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة لأخرى.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات و توضيحات فيما يخص المبالغ و الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساسا بالسم على القيمة المضافة.

- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النضر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

ثانيا: التدقيق المعمق (الرقابة المعمقة)

التدقيق المعمق يحتوي على نوعين أساسيين : الفحص المحاسبي و الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من التدقيق يسمى التحقيق المصوب في المحاسبة.

1: الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة)

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها³.

1- عيسى بولوخ، مرجع سبق ذكره، ص58.

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، 2013، ص 13.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس علمية و عملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرات العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية. و لهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي، وكان نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث جاء فيه:

" يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي و مراقبتها¹."

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى إبراز الأخطاء الممكن إيجادها في محاسبة المكلف و ذلك بغية التأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة.

2: التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم التحقيق كذلك عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية².

3: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

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.

في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة³.

وتعتبر مجموعة المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية المصدر الأول الذي يعتمد عليه المحقق و المباشر لهذه العملية بعد أن يجمع كل الوثائق و العناصر الضرورية و الموجودة لدى المصالح و الهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة المعني، من إدارات و بنوك و مؤسسات و غيرها.

1-بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011- 2012 ص 128.

2-المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015.

3-المادة 21 ، المرجع نفسه.

حيث يقوم بترتيبها ويركز على النقاط الهامة والتي يكون لها فاعلية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات الممكنة و الأرقام المشكوك فيها¹.

ثالثا: التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب- جمارك- تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من سنة أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في: 27-07-1997. و من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ: 21-06-1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء².

رابعا: التدقيق الفئوي (الرقابة الفئوية: الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارات غير المبنية.
- مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع و المشتري الخاضع لقانون العرض و الطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية للعقار و كذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار و لذلك ينبغي المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار³.

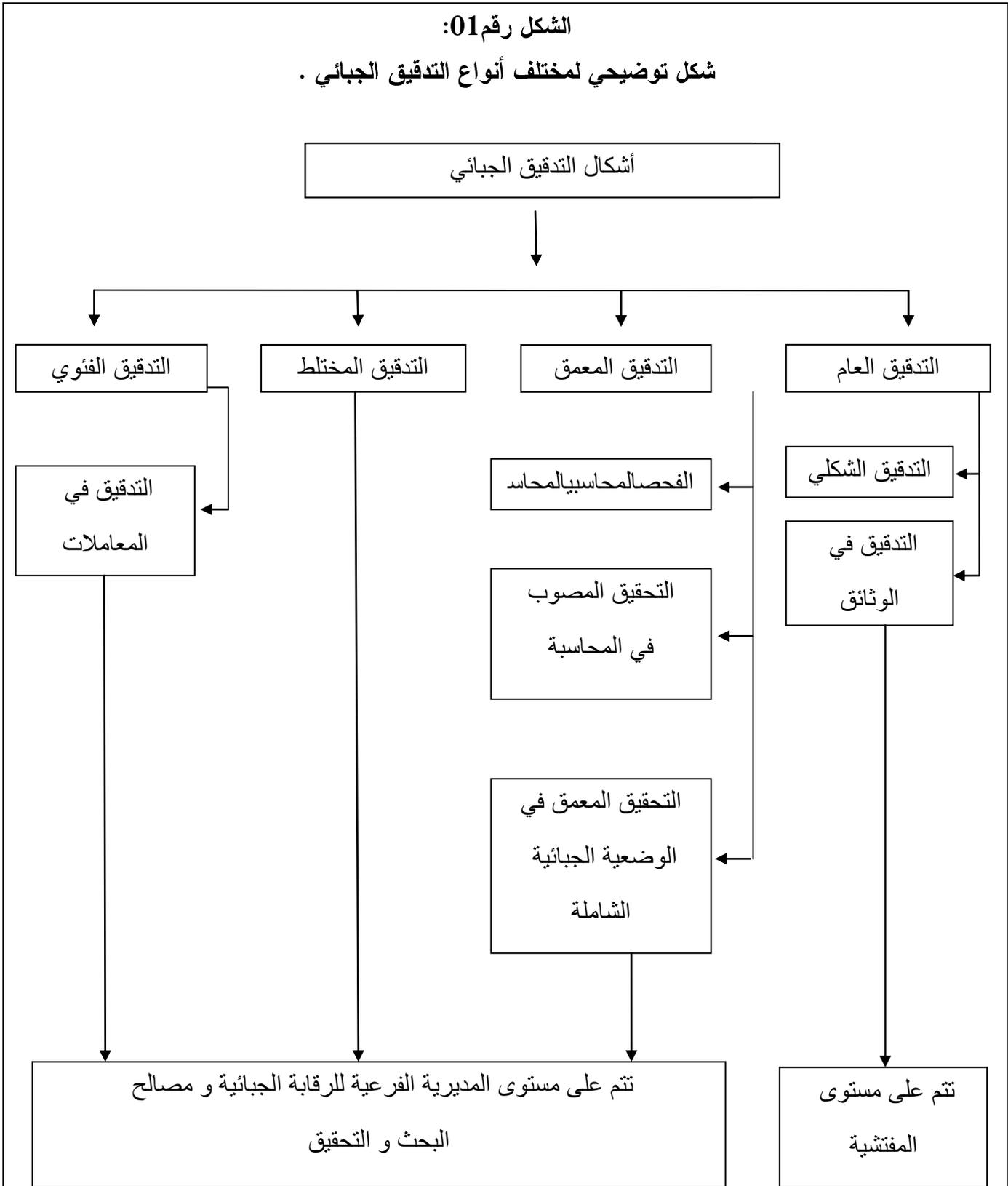
1- عيسى بولوخ، مرجع سابق، ص 58.

2- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجازنر، مرجع سبق ذكره، ص 12.

3- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجازنر، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الشكل رقم 01:

شكل توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي .



المصدر: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصاديات الدولية والحوكمة العالمية "جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للتدقيق الجبائي .

يرتكز تنفيذ مختلف الإجراءات المختلفة المتعلقة بالتدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهيكل الإدارية

المخول لها قانونا القيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، وتقسّم هذه الهيكل إلى: مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

أولاً: المصالح المركزية

تعد مديرية المراجعة و الأبحاث المحرك الأساسي و المركزي لعملية التدقيق و البحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية و تم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية¹.

حيث تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث و المراجعات و أربع مديريات فرعية. فقد نصت المادة 5 من المرسوم التنفيذي

رقم 55-95 المؤرخ في 15-02-1995 و المعدلة و المتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 228-98

المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث و المراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب و تضم²:

- المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.
 - المديرية الفرعية للبرمجة.
 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
 - المديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات.
- بالنسبة للمديرية الفرعية للمقاييس و الإجراءات أصبحت تسمى: المديرية الفرعية لمحاربة الغش³.

1- عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010 ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، 2012 . ، ص - 98 جامعة المدية، الجزائر، 2011 .

2- المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 98- 228 المؤرخ في 13-07-1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.

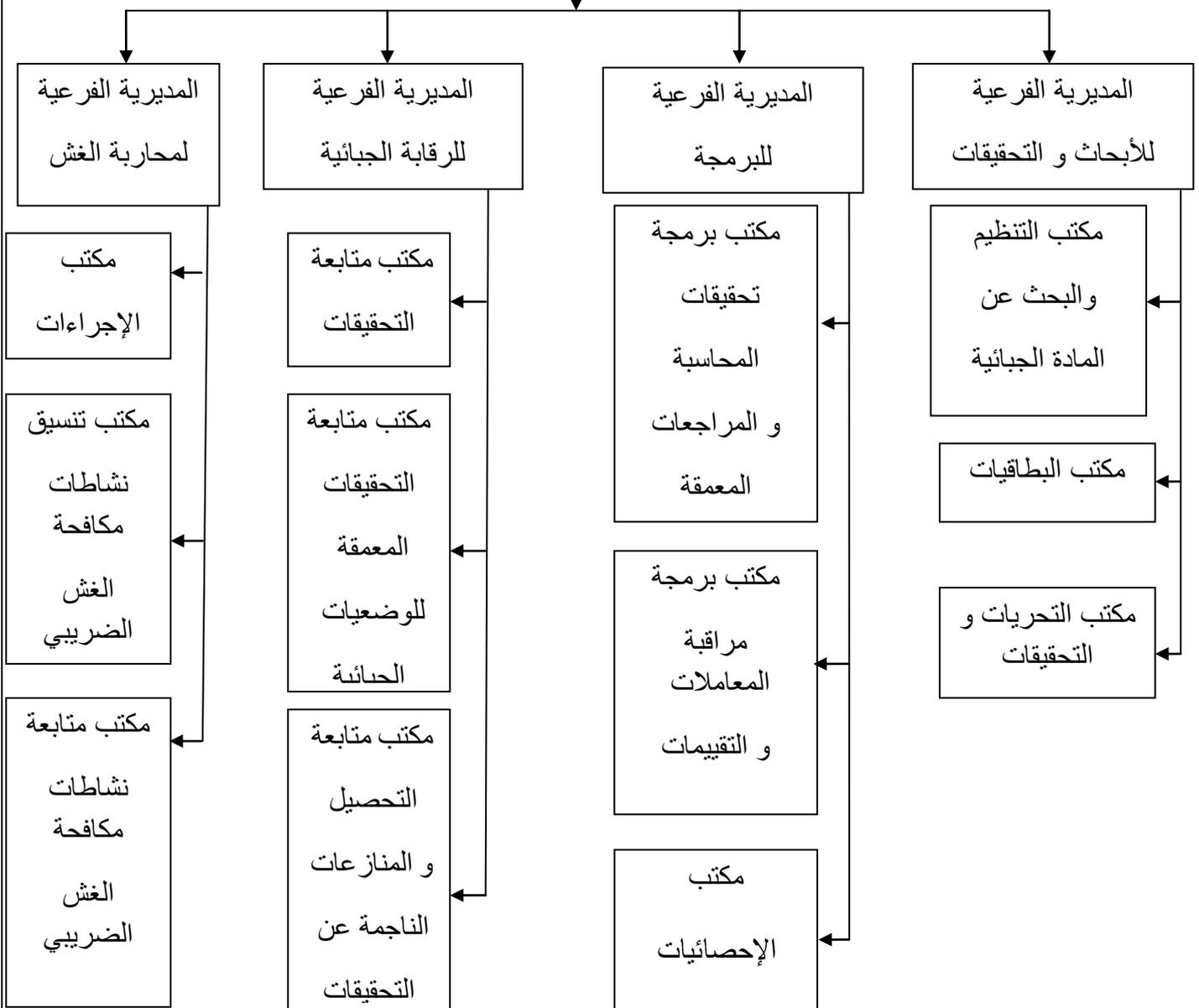
3- موقع المديرية العامة للضرائب . www.mdfdgi.gov.dz, consulté le: 04/06/ 2020.

الشكل رقم 02 :

الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات

المديرية العامة للضرائب DGI

مديرية الأبحاث و المراجعات DRV



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب.

ثانيا: المصالح اللامركزية

و يطلق عليها اسم المصالح الخارجية. وهي مستقلة تقريبا عن الإدارة المركزية من ناحية الصلاحيات، وتتكون من:

1-المديريات الجهوية للضرائب:

أحدثت هذه المديريات بموجب المرسوم رقم 91-61 بتاريخ 23-02-1991. وتضم تسعة مديريات على مستوى الوطن، وتتكون هذه المديريات من مديريات فرعية هي كالاتي¹:

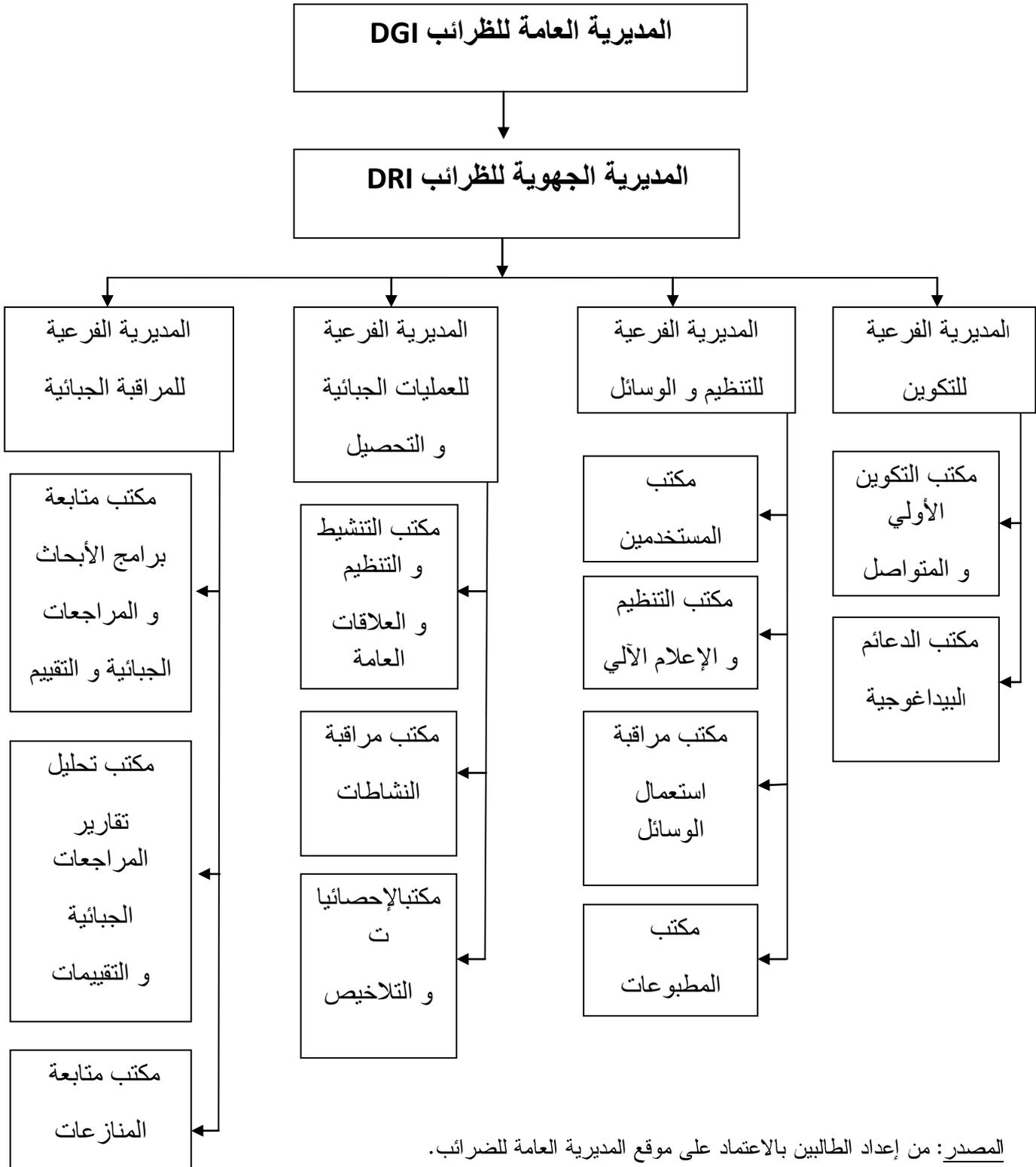
- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة.
- وكلفت هذه المديريات بمايلي:
- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج و تطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديريات الولائية للضرائب.
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي و توجيهه و تنسيقه و تقويمه و مراقبته.
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية و طرقه و مقاييسه و إجراءاته.
- إعداد و بصفة دورية حصيلة و ملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- تقديم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.
- المشاركة في تكوين الأعوان و تحسين مستواهم و تجديد معلوماتهم.
- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

1-المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، ، الجريدة الرسمية، العدد 79 سنة 1998.

- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية و مادية و تقنية ومالية، وإعداد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل و استعمالها.
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار و المنشأة على المستوى الجهوي.
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

الشكل رقم 03 :

الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



2-المديريات الولائية للضرائب:

هذه المديريات تضم خمسة مديريات فرعية هي¹:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.

وتتكفل هذه المديريات بالمهام التالية²:

- ضمان المديريات الولائية بممارسة السلطة السلمية لمراكز والمراكز الجوارية للظرائب.
- السهر على احترام التنظيم و التشريع الجبائي، ومتابعة و مراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات و شهادات و الإلغاء أو التخفيض و تعابنها و تصادق عليها و تقوم بتقييم النتائج و تعد الحصيلة الدورية.
- تحليل و تقويم عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها دوريا، إعداد تلخيصا عن ذلك و اقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى.
- مراقبة التكفل و التصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة و متابعة تسوية ذلك.
- مراقبة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية و تصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها.

1- المادة 39 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، مرجع سبق ذكره.

2- موقع المديرية العامة للضرائب

الشكل رقم 04 :

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب.

3- المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات¹.

تتموقع المصالح الجهوية للبحث و المراجعات في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، وتتكون من ثلاثة أقسام:

- قسم المراقبة و الإحصائيات و التقييم.
- قسم المساعدة على الرقابة.
- قسم الوسائل.

و كلفت هذه المصالح بمايلي:

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و مراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و تعد الإحصائيات الخاصة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق و بحث و متابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ أي تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال بالمؤسسات و المصالح المعنية.
- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين و لائيتين للضرائب أو أكثر.

4- مديرية كبريات المؤسسات².

و تتكون من :

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل.

و تقوم بمايلي:

- مسك و تسيير الملف الجبائي للمكلفين التابعين لمجال اختصاصها.
- إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تنفيذ عمليات التسجيل و الطابع و تعاينها و تصادق عليها.

1 موقع المديرية العامة للضرائب. www.mdfdgi.gov.dz consulté le 08-06-2020
2 موقع المديرية العامة للضرائب. www.mdfdgi.gov.dz consulté le 08-06-2020.

- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
- ملفات تعويض قروض الرسوم.
- الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم والأتاوى.

المطلب الثالث: مراحل التدقيق الجبائي وإطاره القانوني

تعتمد مديرية الضرائب للقيام بعملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الوسائل المحددة من قبل المشرع الجبائي والتي تساعد المدقق الجبائي و تسهل عليه عملية الفحص و التحقيق، كما فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات، وفي المقابل نص على ضمانات تتمح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، و لتنفيذ عملية التدقيق بشكل سهل تم تقسيمها إلى عدة مراحل وهذا ما سيتم التطرق إليه

الفرع الأول: مراحل التدقيق الجبائي.

تم تقسيم مهمة التدقيق الجبائي إلى مراحل مختلفة من شأنها مساعدة المدقق الجبائي في أداء مهمته بنوع من السهولة و السرعة، وهي كالاتي:

1-المرحلة الأولى:

و يطلق عليها اسم المرحلة الأولية . قبل قبول مهمة التدقيق الجبائي على المدقق القيام بتشخيص، حيث يهدف هذا التشخيص إلى معرفة ما إذا كانت هذه المهمة ممكنة أم لا، وفي أي زمن و بأي قدر من التكاليف¹.

2-المرحلة الثانية:

تدعى هذه المرحلة مرحلة الوعي العام أو المعرفة العامة، وهي خطوة هامة خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدخل لأول مرة. تسمح هذه الخطوة للمدقق بمعرفة تفاصيل الضرائب الخاصة بالمؤسسة و جمع كل العناصر التي يمكن أن تساعده في إنجاز

1- Mokhtar Mohamad Abdoussalam, audit fiscal de la société nigérienne des télécommunications sonitel SA, diplôme d'études supérieures spécialisées en audit et contrôle de gestion, institut supérieur de comptabilité debanque et de finance, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013, p50

مهمته، كما تسمح له بالتعرف على البيئة الخارجية للمؤسسة (البيئة القانونية، الاقتصادية و الاجتماعية...)، والبيئة الداخلية (النشاط، النظام العام للمؤسسة)¹.

3- المرحلة الثالثة:

و تسمى بمرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالضرائب، حيث يهدف نظام الرقابة الداخلية الجبائي إلى توفير الأعمال و تحسين العمليات و التأكد من موثوقية المعلومات المالية و مدى الامتثال للقوانين و الأنظمة. إنشاء نظام رقابة داخلي خاص بالجانب الجبائي يعتبر وسيلة لتحقيق إضافة إلى كونه وسيلة لمراقبة التحكم في النشاط². وعلى القائم بالتدقيق أن يركز على كل العناصر و المعلومات الخاصة بالضرائب و كذا المخاطر الجبائية الممكنة الحدوث في الشركة محل المراقبة.

4- المرحلة الرابعة:

في هذه المرحلة يتم مراقبة العمليات الجبائية، حيث تسمح المراحل السابقة من خلال التقارب بين المعرفة المستفادة من الشركة إضافة إلى تقييم نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية للمدقق الجبائي بالسيطرة على العمل اللازم للرقابة. و عناصر السيطرة يمكن أن تعتمد على طبيعة و أهداف المهمة، و يمكن أن تركز أساسا على:

- الامتثال للقواعد الضريبية في سياق رصد الضرائب المناسبة.

- تقييم الخيارات الضريبية المقدمة من طرف الشركة³.

5- المرحلة الخامسة:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بإعداد تقرير، والذي هو عبارة عن وثيقة يتم فيها تسجيل كل النتائج المتوصل إليها من خلال أدائه لمهمته. كما أن هذا التقرير ليس لديه معايير تضبطه من حيث الشكل أو من حيث المضمون، لذا فالمدقق الجبائي له الحرية في كيفية كتابة التقرير⁴ بحيث يحتوي التقرير على كافة المعلومات و بصفة واضحة.

1- Mohamed Ben Hadj Saad, l'audit fiscal dans les pme, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour obtention du diplôme d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, université de Sfax, 2008-2009, p86.

2- Mokhtar Mohamad Abdoussalam, op-cit, p60.

3- Ibid, p61.

4- IBID, p51⁴

نظرا لتعدد هذه المراحل إلا أنه نادرا ما يتم إتباعها في الواقع و أخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية التدقيق خاصة فيما يتعلق بالمرحلتين الأولى و الثانية. و يمكن أن يكون سبب ذلك هو عدم فرض هذه المراحل من قبل المشرع نفسه، لذا فكل مدقق حر في كيفية تقسيم مراحل القيام بمهمته.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي.

القانون الجبائي الجزائري قام بتحديد إطار تشريعي و تنظيمي للتدقيق الجبائي حيث أعطى للإدارة الجبائية عدة وسائل أو صلاحيات تسمح لها بتأدية مهامها، و من جهة أخرى منح القانون التجاري المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة عدة امتيازات تحميهم من تجاوزات الإدارة الجبائية.

أولا: وسائل و تقنيات التدقيق الجبائي.

و يمكن تسميتها صلاحيات الإدارة الجبائية، وهي بمثابة حقوق منحها المشرع الجبائي لإدارة الضرائب للقيام بتدقيق جبائي قانوني و منظم، و تمثلت هذه الحقوق في:

1- حق الرقابة:

نص المشرع في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الإدارة الضريبية في الرقابة على أن " تراقب الإدارة الضريبية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. لذا فالمشرع منح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بجميع أشكال التدقيق (الرقابة)، إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات .

لذا فالمشرع منح لأعوان الإدارة الجبائية الحق في القيام بجميع أشكال التدقيق (الرقابة)، إضافة إلى حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. كما يعتبر حق الرقابة من الصلاحيات المهمة التي منحها المشرع للإدارة الجبائية و مفادها التأكد من المعلومات التي تتضمنها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

2- حق المعاينة:

يمكن للإدارة الضريبية استعمال حقها في الرقابة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية وهنا تقوم بترخيص للأعوان الذين لا تقل رتبهم عن رتبة مفتش و مؤهلين قانونا، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة. حيث تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على و جود تدليس تحت سلطة القاضي و رقابته¹.

3- حق الإطلاع:

حق الإطلاع يسمح للعون المكلف بعملية التحقيق بمعرفة كل الوثائق و السجلات و المستندات التي تم استعمالها من قبل المكلف و ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في أداء مهامه إضافة إلى المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب. و هذا ما نصت عليه المواد 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث جاء نص المادة 45 كمايلي²: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات".

4- حق إجراء التحقيق:

المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على حق إجراء البحث، أي لأعوان الإدارة الجبائية الحق في إجراء التحقيق و ذلك عن طريق التدخل المفاجئ لدى المؤسسات و الأشخاص الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، و في المقابل المكلف يكون ملزما بتقديم كل الوثائق و السجلات التي تحدد رقم الأعمال، و تكون ممارسة هذا الحق محددة بفترة زمنية من الثامنة صباحا إلى غاية الثامنة مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني، و بعد الانتهاء من التحقيق يتم تحرير محضر يذكر فيه جميع الملاحظات و المخالفات التي تم إيجادها و يسجل فيه الجرد الخاص بالوثائق و المستندات التي سلمها العون المكلف بالضريبة³.

1-المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

2- المادة 34 ، نفس المرجع.

3- المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

5- حق التقادم:

وتطلق عليه تسمية حق استدراك الخطأ، بناء على مانصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود تدليس بالنسبة لمايلي¹:

- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها.
 - القيام بأعمال الرقابة.
 - قمع المخالفات المتعلقة بالقانون و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.
- و يعرف حق التقادم على أنه الحق الممارس من طرف الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، حيث انقضاء أجل التقادم لا يشكل عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، و تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

ثانيا: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للضريبة.

للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة بخصوص عمليات الرقابة الجبائية حيث تقابلها حقوق و ضمانات أعطاها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة و التي تكون كالتالي:

1- الإعلام المسبق و أجل التحضير:

لا يستطيع أعوان الإدارة الجبائية إجراء أي مراقبة جبائية دون إرسال إشعار بالمراقبة مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفوقا بميثاق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة وذلك من أجل إعلامه و في حال مراقبة المحاسبة² يعطى له أجل (10) عشرة أيام لتحضير محاسبته، و أجل (15) خمسة عشر يوما في حال المراقبة كحد أدنى في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، حيث يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل و ذلك بناء على طلب يقوم بتقديمه للجهات المعنية، و رغم ذلك لا يمنع المحققين من الزيارة المفاجئة للمكان وذلك قصد معاينة العناصر المادية ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف³.

1-المادة - 20 الفقرة 04 ، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره .

2-المادة - 21 الفقرة 03 ، المرجع نفسه.

3-المادة 39 ، المرجع نفسه.

2- الاستعانة بمستشار:

من حق المكلف الخاضع للرقابة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية المراقبة، و ذلك ما نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية¹...المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين في عملية المراقبة بمستشار يختاره هو، مع إمكانية تكليف ممثلا عنه في حال غيابه في فترة المراقبة لأن غيابه لا يمنع من سير عملية المراقبة.

3- استحالة إعادة الرقابة:

في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه²، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا³، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، وبعد ذلك لا يجوز بأي حال من الأحوال أن تشرع الإدارة الضريبة في تحقيق جديد يخص نفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان هناك تدليس⁴ من طرف المكلف أو إدلائه بمعلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء عملية التحقيق.

4- محدودية مدة الرقابة:

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من (3) ثلاثة أشهر فيما يخص⁵ مايلي:

- مؤسسة تادية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز **1.000.000 دج**، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي **2.000.000 دج**، بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي: **5.000.000 دج** و **10.000.000 دج** بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

حيث لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في الحالات الأخرى، (9) تسعة أشهر.

1- نفس المرجع السابق.

2- المادة - 20 الفقرة 05، من نفس القانون.

3- المادة - 20 الفقرة 07، من نفس القانون.

4- القانون نفس من، 08 الفقرة - 20 المادة.

5- المادة - 21 الفقرة 06، من نفس القانون.

و يمكن أن تتجاوز هذه الآجال في حالة تصريح المكلف أثناء عملية التحقيق بمعلومات ناقصة أو غير دقيقة أو عدم الرد على طلبات التوضيح في الآجال القانونية. و فترة الرقابة بعين المكان تبدأ من تاريخ أول إشعار بالمراقبة الأولى¹.

5- الإجراءات الاعتراضية:

ويسمى أيضا حق الرد، و هو بمثابة نقاش كتابي أو شفوي بين المحقق و المكلف، و ذلك مما يسمح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، و السماح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى، و هذا الإجراء من شأنه خلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع للرقابة و مقابلة مختلف الوضعيات بينهما حيث ينتهي بتقليل المنازعات الجبائية مستقبلا.

6- السر المهني:

بالنظر لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 " يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و حق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به².

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي:

المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ غالبا ما يكونوا مطالبون من طرف إدارة الضرائب بغية تسديد مستحقات الضريبة و العقوبة المنجزة عن التأخير، و نظرا لهذه السلوكيات فالقانون الجبائي منح لهذا الصنف من المكلفين بعض الحقوق و الضمانات في حالة

1- ميثاق المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2003 ، ص 1 .

2- المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره .

خضوع المكلف للرقابة الجبائية ، حيث يوجد بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق يمكن للمكلف أن يحتج عليها، حيث أعطى المشرع الجبائي الحق للمكلف في اللجوء إلى السلطة الأعلى (مديرية الولاية) و استئناف الإجراءات الاعتراضية، و يكون الاستئناف فيمائي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.
- اللجوء الودي الذي يسمح للمكلفين الذين هم في حالة عسر مالي، و يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المعروضة¹.

خلاصة المبحث:

من الأدوات المهمة لحماية مصالح الخزينة العمومية وتعزيز مداخلها التدقيق الجبائي، حيث أعطى المشرع الجبائي حقوق و صلاحيات للإدارة الجبائية متمثلة فيمائي: حق الإطلاع، حق التقادم، حق إجراء التحقيق، حق الرقابة وحق المعاينة، حتى يتسنى لعون الرقابة الجبائية تأدية مهامه وفقا للشروط القانونية المحددة هذا من جهة ، كما أعطى المكلف ضمانات و حقوق لحمايته في حال وجود أخطاء أو تعسف من الإدارة الجبائية والتي تمثلت فيمائي: الإعلام المسبق، الاستعانة بمستشار إلى غير ذلك من الحقوق و لكي تكون تأدية مهمة المدقق الجبائي فعالة و منظمة قسمت إلى عدة مراحل مختلفة ، و الهدف منها توفير المعلومات و الوثائق التي يعتمدها المدقق في كتابة تقريره المفصل عند نهاية إجراءات التدقيق.

1- نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التدبير، تخصص تدبير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، جامعة الحاج لخضر، 2014. باتنة، الجزائر، 2013، ص 143 .

المبحث الثاني: جودة الأرباح المحاسبية.

تناول الباحثون في مجال المحاسبة جودة الأرباح المحاسبية ومفهومها بمعان عدة تبعا لاختلاف مستخدمي القوائم المالية، وهدفهم من هذا الاستخدام، وتبعا لاختلاف وجهة نظرهم فيما تحتويه الأرباح من خصائص تجعلها تتمتع بالجودة، إذ يرى الباحثون في المجالات المالية أن اشتغال الأرباح المفصح عنها على بنود غير عادية يؤدي إلى إحداث خلل في مقدار ما تحتويه تلك الأرباح من جودة حتى ولو توافق ذلك مع المبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما.

المطلب الأول: خصائص جودة الأرباح المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم جودة الأرباح المحاسبية.

فيما يلي سوف نعرض بعض التعريفات المختلفة التي تناولها الباحثون:

عرفت جودة الأرباح على أنها: مدى ارتباط الأرباح بالتدفقات النقدية، وهي عبارة عن علاقة موجبة وكلما زاد الارتباط دل ذلك على ارتفاع جودة الأرباح"¹.

و عرفت بأنها: "الأرباح التي تتصف بالخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية، وهي الملائمة والموثوقية، التي تقابل الأهداف الرئيسة للإبلاغ المالي من حيث تمكين مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات"².

كما عرفها قراقيش سنة 2009 على أنها: "مدى تعبير الأرباح التي تعلنها المؤسسة بصدق وعدالة عن الأرباح الحقيقية للمؤسسة، أو بعبارة أخرى، فإن أرباح المؤسسة المنشورة ذات وجود نقدي ملموس وتخلو من الأرقام الاحتمالية"³.

1- سامح محمد رضا رياض أحمد، "أثر جودة المراجعة الخارجية في جودة الأرباح"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 4، 2002، الأردن، ص744.

2- سوزي أبو علي، مأمون الدبغي، محمد أبو نصار، "أثر جودة الأرباح المحاسبية على تكلفة الاقتراض طبقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولية"، المجلة الأردنية، إدارة الأعمال، جامعة عمان، المجلد 7، العدد 3، 2011، ص 434 .

3- علام، محمد موسى حمدان، "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة الجامعة للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الأهلية، المنامة، البحرين، المجلد 20، العدد الأول، 2012، ص267.

و عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB): (Financial accounting standards board)

" هي رقم الأرباح الذي يتوافر فيه الصفات الآتية: القيمة التنبؤية - التوقيت المناسب - الحيادية - التغذية المرتدة - القدرة عن التعبير عن الأحداث الاقتصادية"¹.

نستخلص من التعريفات السابقة بأن جودة الأرباح هي: "مدى استمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية، وقدرة الأرباح الحالية على عكس الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة، حيث تمثل الاستمرارية مدى قدرة المؤسسة في المحافظة على الأرباح في المدى الطويل، أو قدرة الأرباح الحالية في إعطاء مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية".

الفرع الثاني: أهمية جودة الأرباح المحاسبية.

تستمد أهمية جودة الأرباح من أهمية الأرباح نفسها، إذ أن أرباح المؤسسة بغض النظر عن جودتها كونها خضعت لممارسات إدارة الأرباح أم لا تعتبر من المدخلات المهمة في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية وغيرها من القرارات الأخرى، وكذلك فإن الأرباح يتم استخدامها في العديد من الدراسات التنبؤية والتقييمية لأعباء المنشأة الحالي والمستقبلي. وفي هذا المجال فقد أشار (Dechon) سنة 1994 إلى أن أرباح المؤسسات تتمتع بأهمية كبيرة، حيث تعود تلك الأهمية إلى استخدام الأرباح في تقييم الأداء من قبل عدد كبير من المستخدمين. وبما أن جودة الأرباح تعود إلى قدرة الأرباح المفصح عنها في التعبير عن الأرباح الحقيقية للشركة ومنفعتها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية، فإن جودة الأرباح

تمثل جانبا مهما في تقييم الوضع المالي للشركة من قبل العديد من الأطراف، مثل المستثمرين والدائنين ومستخدمي القوائم المالية، وكذلك فإن جودة الأرباح في الشركة قد يتم استخدامها مؤشرا على توزيعات الأرباح، وخصوصا في الأمور المهمة التي تؤخذ في الحسبان عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.² ومن خلال أهمية جودة الأرباح المحاسبية يمكننا عرض المقاييس المستخدمة لتحديد جودة الأرباح المحاسبية كمايلي:

1- مجدي شكري فوزي، "تأثير جودة الأرباح على الأداء السوقي للمنشأة: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة و المراجعة، AUJAA. ص 323

2- مجدي شكري فوزي، "تأثير جودة الأرباح على الأداء السوقي للمنشأة: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة و المراجعة، AUJAA. ص 324

أولاً: استمرارية الأرباح.

لقد استخدم العديد من الباحثين استمرارية الأرباح كمقياس لجودتها وتشير الاستمرارية إلى مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية.

ثانياً: خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح.

من المقاييس التي استخدمت لقياس جودة الأرباح خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة المؤسسات لتحديد جودة الأرباح حيث اعتمدت هذه الدراسات على نسبة المستحقات الاختيارية المستخرجة من المستحقات الكلية للتوصل إلى وجود أو عدم وجود إدارة الأرباح، ومن ثم فإذا كانت الأرباح خالية من وجود ما يدل على أنه تم إدارتها فان ذلك يشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح.

الفرع الثالث: تكوينات جودة الأرباح.

توصل (Shipper - Vincent) أن تكوينات جودة الأرباح عبارة عن أربعة مجاميع هي¹:

أولاً: تكوينات جودة الأرباح المشتقة من خصائص السلاسل الزمنية للأرباح.

يقوم المديرون بتمهيد الأرباح لاعتقادهم أن مستخدمي المعلومات يفضلون زيادة الأرباح بالتدريج، وربما يضع المديرون مكونات مؤقتة في سلاسل الأرباح. وتتمثل مكونات هذا المحور في ثلاثة مكونات أساسية هي:

1- الاستمرار Persistence:

اعتمد هذا الجزء على قياس ميل معامل إعداد عوائد السهم على التغير في الأرباح أو مستوى الأرباح كمقياس لاستمرار الأرباح.

2- القدرة على التنبؤ Predictability:

2 عمار محمد رياض أحمد، سالم سعيد باعجاجة، "تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية و التدوير الإلزامي للمراجعين و أثر ذلك في اختيار المراجع اللاحق" دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية و التجارية، العدد 2، الجزء الثاني، جامعة بورسعيد، مصر، 2014، ص 68-72

تعرف بأنها قدرة الأرباح الماضية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وطبقا لهذا فإن ظهور أرباح جديدة يقلل من القدرة التنبؤية. يؤخذ على هذه الطريقة بعض المشاكل منها أن التنبؤ بالأرباح لا يعتمد على الأرباح نفسها فقط ولكن أيضا يعتمد على المعلومات الأخرى المفصح عنها في القوائم المالية.

3- القابلية للتغير Variability:

نظرا لأن تمهيد الدخل - الغياب النسبي للتغير - يرتبط أحيانا بارتفاع جودة الأرباح فإن أحد الاتجاهات لتقدير جودة الأرباح هو اختيار الدليل على أن الدخل ممدد بطبيعته، أو أن الإدارة تعمدت إتباع سياسة تمهيد الدخل.

ثانيا: تكوينات جودة الأرباح المشتقة من العلاقة بين الدخل والمستحقات والنقد:

وتضم هذه التكوينات المداخل الآتية:

- نسبة النقد من النشاطات التشغيلية إلى الدخل: يعتمد هذا المقياس على فكرة أن غلق الفجوة بين هذين المتغيرين تعني جودة عالية من الأرباح؛

- التغيرات في إجمالي المستحقات: وهو مقياس مبسط لجودة الأرباح يقيس تأثير التقديرات والأحكام الشخصية التي تتضمنها المستحقات إلى إجمالي المستحقات؛

- التقديرات المباشرة للمستحقات غير الاعتيادية باستخدام الأسس المحاسبية؛ .

- التقديرات المباشرة للمستحقات إلى العلاقات النقدية من الناحية النظرية تؤسس¹ العلاقة بين المستحقات والتدفقات النقدية نطاق مجالات العلاقة بين النقدية ومجالات الدخل وتتجنب كثير من المشكلات المرتبطة بمدخل الأسس المحاسبية.

ثالثا: تكوينات جودة الأرباح المشتقة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تشير الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية إلى الملائمة والموثوقية، وبما أن الملائمة تعتمد على القدرة التنبؤية فإن هناك عدد من الدراسات ذهبت نحو جودة الإبلاغ المالي بشكله العام أن القدرة التنبؤية ضرورية للملائمة لتأثيرها في القرارات وفي تكوين التوقعات حول الأرباح المستقبلية والسيولة النقدية، وأن القدرة التنبؤية تعد من مهام الأرباح الحالية وعناصر الدخل الجاري لتكوين التوقعات المستقبلية، وتستخدم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمتطلبات الإنجاز الأهداف الإبلاغ المالي والدخل كشيء محدد بواسطة مفاهيم محررة من المخاطر يفترض منه تحقيق تلك الخصائص².

1- مجدي شكري فوزي، مرجع سابق، ص
2- مجدي شكري فوزي، نفس المرجع، ص 32.

الفرع الرابع: قياس جودة الأرباح.

توجد العديد من النماذج التي تتناول قياس جودة الأرباح مثل نماذج قياس خصائص الجودة، ونماذج ملائمة القيمة، ونماذج الاستحقاقات، وفيما يلي سنعرض أهم النماذج التي تم استخدامها لقياس جودة الأرباح المحاسبية¹.

أولاً: نموذج (Healy، 1985): افترض نموذج Healy تحليل أثر الاستحقاق الإجمالي إلى أثر استحقاق غير اختياري وأثر استحقاق اختياري، فإذا كان التغيير في أثر الاستحقاق إجمالي مساوياً للصفر، فإن ذلك يدل على عدم وجود استحقاقات اختيارية خلال الفترة، ومن ثم جودة في الأرباح. أما إذا كان التغيير في أثر الاستحقاق الإجمالي لا يساوي صفر (# صفر) فإن ذلك يدل على وجود استحقاقات اختيارية، ومن ثم عدم جودة في الأرباح. بمعنى أن نموذج Healy افترض ثبات الاستحقاقات غير الاختيارية خلال الفترة، وبالتالي فإن أي تغيير في أثر الاستحقاقات الإجمالية يرجع إلى وجود الاستحقاقات الاختيارية التي تعكس التلاعب في الأرباح ومن ثم عدم جودة الأرباح. ويأخذ نموذج Healy الشكل التالي:

$$NDA_t = TA_t / A_{(t-1)}$$

حيث أن:

NDA_t : عبارة عن الاستحقاقات غير الاختيارية للفترة.

TA_t : عبارة عن إجمالي الاستحقاقات للفترة.

$A_{(t-1)}$: عبارة عن إجمالي الأصول في أول الفترة.

يعتبر نموذج Healy من أبسط النماذج المستخدمة في قياس جودة الأرباح.

ثانياً: نموذج (De angelo، 1986): قدم هذا الأخير ممارسات إدارة الأرباح من خلال حساب التغيير في الاستحقاقات الإجمالية، وافترض أن قيمة هذا التغيير يساوي صفر في ظل فرض العدم وعند عدم ممارسة إدارة الأرباح، ويمكن صياغة نموذج Angelo من خلال المعادلة التالية:

1- رندا مرسي كيوان، "تحليل العلاقة بين مؤشرات الأداء المالي وجودة الأرباح المحاسبية في شركات المساهمة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبية، جامعة عين الشمس، مصر، العدد الأول، 2014، ص498

$$DA_{it} = (TA_{it} - TA_{i(t-1)}) / A_{i(t-1)}$$

حيث أن:

DA_{it}: تشير إلى الاستحقاقات الاختيارية المقدرة للشركة (i) في الفترة الحالية (t).

TA_{it}: تشير إلى الاستحقاقات الكلية للشركة (i) في الفترة الحالية (t).

TA_{i(t-1)}: تشير إلى الاستحقاقات الكلية للشركة (i) في الفترة السابقة (t-1).

A_{i(t-1)}: تشير إلى إجمالي الأصول للشركة (i) في الفترة السابقة (t-1).

يعتبر نموذج **Angelo** حالة خاصة في نموذج **Healy** حيث يعزي كلا النموذجين التغيرات في متوسط أثر الاستحقاقات الإجمالية إلى وجود الاستحقاقات الاختيارية إلا أن الاختلاف بينهما يرجع إلى المدى الزمني الذي يغطيه كل نموذج.

ثالثاً: نموذج (Jones؛ 1991): يمثل نموذج جونز تطويراً لنموذج **De Angelo** و **Healy**

حيث يفترض هذا النموذج أن الاستحقاقات غير اقتصادية ليست ثابتة على مدار الزمن وذلك بفعل التغيرات في الظروف الاقتصادية المحيطة، لكنه حصر هذه التغيرات في كل من الإيرادات والأصول الثابتة للشركة ويأخذ هذا النموذج الصيغة التالية¹:

$$NDAC_{ijt}/A_{ijt} = a_1(1/A_{ijt-1}) + a_2(DRE_{vijt}/A_{ijt-1}) + a_3(PPE_{ij}/A_{ijt-1})$$

حيث أن:

NDAC_{ijt}: المستحقات غير الاختيارية للشركة (i) التي تنتمي للقطاع (i) خلال الفترة.

DRE_{vijt}: التغير في رقم الأعمال للشركة (i) التي تنتمي للقطاع (i) بين الفترتين (i) و (t-1).

PPE_{ij}: إجمال العقارات والممتلكات والآلات للشركة (i) التي تنتمي للقطاع (i) خلال الفترة (t).

1. سامح محمد رضا رياض، مرجع سابق، ص 27

a1 a2 a3: معالم نموذج خاصة الشركة يتم تقديرها لمجموعة شركات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

قام نموذج **jones** بالأخذ في الحسبان تأثير العوامل الاقتصادية على التغييرات في الاستحقاقات الاختيارية.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية.

لخص (De - June، 2009) ال عوامل المؤثرة في جودة الأرباح في ستة عوامل وهي¹:

1- جودة المعايير المحاسبية:

حيث إن صرامة المعايير من شأنها أن تمنع الإدارة من استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية في إدارة الأرباح وذلك من شأنه أن يزيد من جودة الأرباح؛

2- اختلاف المعايير المحاسبية: إذ أن اختلاف المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية بين المعايير المحلية والدولية من شأنه أن يمثل عاملا مهما في التأثير على جودة الأرباح، إذ رأى (Barth , eta، 2008)، أن المؤسسات التي تتبع مبادئ المحاسبة الدولية لديها أقل ممارسات لتمهيد الدخل (EarningsSmoothing) وأقل ممارسة لإدارة الأرباح.

3- تركيبة حملة الأسهم: فقد وجد ((Lee، etal، 2007)) أن المؤسسات أقل ممارسات إدارة الأرباح هي في المؤسسات التي لديها أعلى نسبة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وكان **Veluryand Jenkins** قد وجد علاقة موجبة بين نسبة الأسهم المملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وجودة الأرباح، في المحصلة هناك علاقة بين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح وإن اختلاف الباحثون في اتجاه تلك العلاقة.

4- سيطرة حملة الأسهم: (Controllingshareholder)

إن بعض البلدان ذات التوجه الاشتراكي، مثل الصين حيث يكون للدولة سيطرة على نسبة من أسهم المؤسسة، وجد (Wang and Bing، 2007) أنه عندما تتخفف نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف، فإن جودة الأرباح تتخفف في هذه الشركات.

1- علام محمد موسى حمدان، مرجع سابق، ص 268-269.

5- تأثير أعضاء مجلس الإدارة في جودة الأرباح: حيث رأى (Beasley, 1996) أن هناك

علاقة موجبة بين أعضاء مجلس الإدارة والغش في القوائم المالية، مما يدل على أن ارتفاع عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط بزيادة احتمال إدارة الأرباح، وبالتالي تتخفف جودة الأرباح¹.

6- تأثير لجنة المراجعة في جودة الأرباح: حيث تزايد الاهتمام بتشكيل لجان المراجعة في الفترة

الأخيرة، وذلك لتأثيرها المهم في تحسين جودة الأرباح وحسب (Vafeas, 2005)

فإن هناك علاقة موجبة بين ارتفاع وتيرة اجتماعات لجنة المراجعة وجودة الأرباح، وقد وافقته في ذلك (Zhai, 2006) التي رأت أن تشكيل لجنة المراجعة وزيادة أعضائها من شأنه أن يحسن من جودة الأرباح، وهو ما من شأنه تحسين جودة الأرباح من خلال تخفيض احتمال التلاعب في القوائم المالية².

المطلب الثاني: إدارة الأرباح.**الفرع الأول: مفهوم إدارة الأرباح.**

في ظل عدم وجود تعريف موحد وتعدد التعريفات، يصبح من الضروري تناول البعض منها والتي تحمل وجهات نظر مكملية لبعضها البعض. فقد عرفت على أنها: "مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً، قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاتب"³.

وعرفت إدارة الأرباح أيضاً بأنها: "الممارسات الغير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة"⁴. وعرفها (Rosenfield) بأنها: "أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل"⁵.

1- مجدي شكري فوزي، مرجع سابق، ص 327.

2- مجدي شكري فوزي، نفس المرجع، ص 327.

3- طارق عبد العال حماد، " المحاسبة الإبتكارية: بدافعها، أساليبها، آثارها"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 45.

4- رشا حمادة، " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2010، ص 96.

5- هاني محمد الأشقر، " إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2010، ص 22.

الفرع الثاني: أساليب إدارة الأرباح.

أولاً: إدارة الأرباح الحقيقية.

1- إدارة المبيعات والمشتريات

بالنسبة لإدارة المبيعات فإن الإدارة تهدف من ممارسة إدارة الأرباح إلى تحسين صورة المبيعات في قائمة الدخل، عن طريق زيادة المبيعات الصورية أي الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة. أما بالنسبة لإدارة المشتريات فإن الإدارة تهدف إلى تخفيض تكلفة البضاعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح¹.

2- إدارة المصارف الاختيارية

تعمل المؤسسة على تخفيض أو رفع بعض المصاريف القابلة للتحكم مثل مصاريف الإعلان، والبحث والتطوير بشكل غير اعتيادي نحو نهاية السنة الحالية، ليتم تحميلها على السنة التالية حيث تظهر السنة الحالية بمصاريف أقل والسنة التالية بمصاريف أعلى بشكل غير اعتيادي².

3- إدارة الإنتاج

يمكن للإدارة القيام بممارسات إدارة الإنتاج من خلال تشريع معدل الإنتاج بشكل مغالي فيه مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الثابتة وبالتالي تخفيض متوسط تكلفة الوحدة، في نفس الوقت يترتب على زيادة الإنتاج زيادة في المخزون مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح، إلا أن زيادة المخزون بشكل مغالي فيه سيؤدي إلى تحمل المؤسسة التكاليف تخزين مرتفعة، من ناحية أخرى سيتعرض المخزون لخطر التلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه³.

1- ليندا حسن الحلبي، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، 2009، ص38.
2- هوارى معراج، حديدي آدم، " تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة أرباح البنوك التجارية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، 6-7 ماي 2012 ص10.
3- حمزة بوسنة، " دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح"، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص16.

ثانيا: إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية أو المصطنعة

1. إدارة الاستحقاقات:

نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي:

- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في إنجاز الأعمال وتكلفة هذا الإنجاز؛

- يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنيه مصروف الإهلاك بنية تضخيم الأرباح¹؛

2. اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه في الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة².

1- هوام جمعة، حمزة بوسنة، فاوي أمينة، "قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس"، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، تشرين الأول، العدد 14، 2013، ص 309-310.

2- عماد الأغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، العدد 02، 2012، ص 19.

الفرع الثالث: دوافع إدارة الأرباح.

1- الدوافع التعاقدية:

عندما يكون التعاقد بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية، يتولد لدى المديرين الدافع لإدارة الأرباح¹.

2- الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال:

إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، ويمكن أن يولد دافع أو حافز للمديرين التلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير².

- التأثير على أسعار أسهم المؤسسة.

- موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة: حيث تسعى الإدارة إلى كسب لعبة توقعات المحللين الماليين والأطراف ذات المصلحة بهدف زيادة سعر سهم المؤسسة وتعزيز مصداقية الإدارة³.

المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الجبائي و جودة الأرباح المحاسبية.

يعد التدقيق الجبائي من الوسائل الفعالة لكشف التلاعبات والاختلاسات التي تكون من طرف الإدارة، والعنصر الذي له دور أكبر هو المدقق الجبائي في حد ذاته، فهذا الأخير له أهمية بالغة في كشف الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

الفرع الأول: دور المدقق الجبائي اتجاه الممارسات السلبية لإدارة الأرباح.

نتيجة تزايد حالات الغش والتضليل في القوائم المالية المعلنة قامت الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الجبائي بإصدار تعليمات أكثر تفصيلا ووضوحا، تعني بوضوح حدود دنيا لإجراءات التدقيق الواجب على المدقق الالتزام بها.

1- سمير كامل محمد عيس، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 45، العدد 2008، ص 02، ص 14.

2- علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، محمد رجب بدر، " دور المقياس المتوازن للاداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح"، مجلة جامعة الأزهر، جامعة غزة فلسطين، المجلد 15، العدد 2013، ص 02، ص 77.

3- حمزة بوسنة، مرجع سابق، ص.

أولاً: مسؤولية المدقق الجبائي عن اكتشاف الخطأ والغش.

لم تحدد معايير التدقيق أي فرق بين مسؤوليات المدقق عن البحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئاً من القوائم المالية المضللة أم ناتجاً من اختلاس الأصول، بالنسبة لكل من الأخطاء والغش يتعين على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، وتعترف معايير المعيار الدولي (240) أيضاً بأنه غالباً ما يكون من الصعوبة أن يتم اكتشاف الغش مقارنة بالأخطاء وعند إجراء تقييم الغش لعل من المفيد الوضع في الاعتبار أن الغش يتضمن خاصيتين هما¹:

1-الضغط والحافز على ارتكاب الغش:

عندما يكون ذلك الضغط مرغوباً لأغراض الكسب المالي المباشر في حالة اختلاس الأصول أو كسب مالي غير مباشر في حالة التقرير المالي المضلل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم المؤسسة التي تحتفظ بها الإدارة.

2-الفرص المدركة لارتكاب الغش:

على الرغم من أن هناك حوافز لارتكاب الغش، إلا أنه من غير المحتمل أن يحدث الغش إلا إذا كان الشخص أو الأشخاص ذو صلة يعتقدون بأنهم يمكنهم ارتكابه بدون أن يتم اكتشافه. هناك اختلاف رئيسي فيما بين الكشف المالي الاحتمالي واختلاس الأصول، إذ أن الكشف المالي الاحتمالي يضر المستخدمين عن طريق توفير معلومات غير صحيحة تتضمنها القوائم المالية التي يتخذون قراراتهم بناءً عليها، أما عندما يتم اختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين والآخرين قد يصابون بأضرار بسبب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق و موجودات المؤسسة، وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش المحتمل أن يؤديا إلى الضرر بالمستخدمين.

الفرع الثاني: تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة (المعيار الدولي 240):

جاء المعيار الدولي رقم (240) المتعلق بالغش ليضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والإرشادات اللازمة المتعلقة بمسؤولية المدقق عن الغش عند مراجعة البيانات المالية، حيث يشير المعيار إلى ضرورة قيام مدققي الحسابات، عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، بالتأكد من خلو البيانات المالية من الأخطاء الناتجة عن الغش.

1- ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 54-55.

فقد عرف معيار المراجعة الدولي رقم (240) الغش بأنه: " أي فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية وقد يتضمن الغش: التلاعب والتزييف وتعديل السجلات أو المستندات، واختلاس الأصول، وطمس أو حذف تأثيرات العمليات من السجلات أو المستندات، وتسجيل عمليات وهمية".

أما مصطلح الخطأ فقد عرفه نفس المعيار بأنه: "التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية مثل أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات تحت اليد وفي المعلومات المحاسبية والسهو أو إساءة فهم الحقائق، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية".¹

خلاصة البحث:

من خلال دراستنا لهذا البحث نجد أن قيام المدقق الجبائي بأداء مهامه بجودة أعلى يزيد من قدرته على اكتشاف الانحرافات، وممارسات إدارة المؤسسة الهادفة إلى إدارة الأرباح، ومن ثم تعديل القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات المعايير مما يسهم في رفع جودة الأرباح.

وأيضا نستنتج من خلال هذا البحث أن: - الممارسات السلبية لإدارة الأرباح سلوك تقوم به الإدارة؛ تتبع الإدارة أساليب وطرق جديدة لتحسين صورة أرباحها؛

تساهم عملية التدقيق الجبائي في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح عن طريق اكتشاف الغش والمخالفات الجوهرية، مما يؤدي إلى تحسين من جودة الأرباح؛

1- منذر طلال مومني وجمال إبراهيم بدور، " مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ ومنعه"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 35، العدد 1، 2008، ص 40.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض ما توصل إليه من باحثين سابقين في مجال دراستنا لماله علاقة بها، تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول تناول عرضا لدراسات السابقة العربية و الأجنبية، أما المطلب الثاني فتناول مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة التي قمنا بها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية و الأجنبية.**1-الدراسات باللغة العربية:****الدراسة الأولى: يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في**

المؤسسات أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد- تلمسان 2015 -، تمحورت إشكالية البحث في:

ما هو تدقيق الحسابات وما هي الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق، وما هو الإطار التنظيمي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا؟

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية لمهنة تدقيق الحسابات ومعرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في كل من الجزائر وموريتانيا. وقد اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسته للقوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا وجد أن: هذه المهنة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى اللائق بها، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية.

الدراسة الثانية: بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،،

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس- سطيف-، 2012.

تمحورت إشكالية البحث في : ما الدور الذي تلعبه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات؟

هدفت هذه الدراسة في التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت لإدارة الأرباح، بإضافة الى الدوافع التي تحفز المؤسسات على التلاعب برقم الربح المعلن عنه، وتحديد مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة لإدارة أرباحها، كما تبرز مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية والفرنسية لسلوك إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية، و إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما تهدف إلى طرح مختلف الآليات والسياسات التي تساعد على الارتقاء بمهمة التدقيق المحاسبي وتحسين من أداء المدقق بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

اعتمد الباحث لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته باستخدام المنهج الوصفي لعرض

الجوانب المتعلقة بإدارة الأرباح وجودة التدقيق المحاسبي.

أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي: أن تكون ممارسات إدارة الأرباح متوقعة بشكل كبير في البيئات التي تحتوي معايير المحاسبة فيها على مرونة كبيرة في الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وبالرغم من الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في الحد من سلوك إدارة الأرباح داخل المؤسسة إلا أن هذا الدور يبقى محدود، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في بعض القواعد والممارسات المحاسبية والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق السياسات المحاسبية بعيدا عن الانتهازية.

الدراسة الثالثة: أبو لاوي، أحمد إسماعيل، أهمية التدقيق في ضبط عمل المحاسبين في الشركات، ملتقى شذرات، النشر أريحا: جامعة القدس المفتوحة، 2004 .

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى قدرة المدققين في ضبط عمل المحاسبين في المنشآت في المنشآت والمؤسسات الفلسطينية ومدى المسؤولية التي تقع على عاتق المحاسبين لتأدية واجبهم على أكمل وجه ضمن المعايير المحاسبية؟

هدفت الدراسة في التعرف على عملية التدقيق وإعطاء لمحة تاريخية حول التدقيق وكذا شرح معايير التدقيق الدولية والفلسطينية المعمول بها، والاطلاع على إجراءات تدقيق الأصول و الالتزامات والقوائم المالية مع إعطاء مثال على كل بند من البنود في المعالجة المحاسبية.

اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة منهج الاطلاع على الدراسات السابقة والمراجع التي تهتم في عملية التدقيق وكذا زيارة بعض مكاتب التدقيق، وأيضاً زيارة المكتبات العامة وأخذ المراجع الخاصة بعملية التدقيق.

أهم نتائج البحث تمثلت في: الإجراءات العامة لعملية التدقيق ومسؤولية المدققين في اكتشاف الأخطاء ومدى قدرة التدقيق على ضبط القوائم المالية والختمية للمؤسسات العامة والخاصة في فلسطين.

الدراسة الرابعة: دراسة قتال عبدا لعزیز، أسلوب تفعول الرقابة الجبائية في الحد من

التهرب والغش الضريبي، حالة الجزائر من 2003 - 2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحيى فارس، المدينة، 2008-2009.

قام الباحث بدراسة الإشكالية التالية: ماهي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟، وتتمثل النتائج التي توصل إليها في:

1- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعّال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة.

2- تعتبر لرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين بالضريبة وعدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات.

3- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفاعلية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

-4

الدراسة الخامسة: وهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها:

-إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يركز على أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية، ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية.

- تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة.

الدراسة السادسة: أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014-2015

تناولت الباحثة في هذه المذكرة إشكالية التهرب الضريبي ومدى مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من هذه الظاهرة من خلال تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، و إبراز أهمية التدقيق الجبائي، وخلصت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها، وتم التوصل إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي لتحقيق الفعالية.

الدراسة السابعة: دراسة (علام محمد موحد حمدان، 2012): بعنوان العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية"

هدفت الدراسة إلى التحقق من جودة أرباح الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان، بالإضافة إلى اختبار العوامل التي تؤثر في مستوى جودة الأرباح في تلك الشركات وهي: التحفظ المحاسبي، حجم الشركة، عقود الدين، العائد على الاستثمار، التحكم المؤسسي، جودة التدقيق، ولجان التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة تشير إلى ارتفاع جودة أرباح شركات المساهمة، كما أشارت النتائج إلى وجود تأثير لحجم الشركة وعقود الدين وجودة التدقيق في مستوى جودة الأرباح،

وبناء على تلك النتائج خرجت الدراسة بجملة من التوصيات للأطراف المهتمة من أهمها:

تطوير النموذج لقياس جودة الأرباح ، مع تفعيل آليات التحكم المؤسسي وغيرها من التوصيات التي تساهم في تحسين جودة الأرباح.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

8-الدراسات باللغة الأجنبية:

8- Mohamad Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans le PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable، université de Sfax, 2008-2009

حيث تطرق فيها الباحث إلى ج أ زين، الجزء الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية وهو بدوره ينقسم إلى فصلين. الفصل الأول تناول فيه أهداف وحالة المدقق الجبائي، أما الفصل الثاني فيخصّ إستقلالية التدقيق الجبائي. أما بالنسبة للجزء الثاني فقد تناول فيه الباحث مراحل وتقنيات التدقيق الجبائي.

9-دراسة (Penman and Zhang)

تناولت هذه الدراسة قياس أثر التحفظ المحاسبي عمى جودة الأرباح المحاسبية و على عائدات الأسهم، وتم تعريف جودة الأرباح استنادا إلى مفهوم الدخل المستدام، فصافي الدخل المحاسبي قبل البنود غير العادية يكون ذات مستوى جودة عالية إذا كان مستداما، وتم قياس التحفظ المحاسبي في القوائم المالية لعينة من الشركات اعتمادا على نقص القيم الدفترية لصافي الأصول، أوضحت هذه الدراسة أيضا أن دراسة أثر التحفظ المحاسبي بمفرده على جودة الدخل يؤدي إلى نتائج ضعيفة و أنه يجب استخدامه في ظل النمو في حجم استثمارات الشركة ، حيث ترى الباحثة أن هذه الدراسة ساهمت في مفهوم جودة الأرباح المحاسبية و ذلك استنادا إلى استدامة الأرباح فصافي الربح المحاسبي قبل البنود غير العادية يكون ذات جودة عالية و استخدمت التحفظ المحاسبي في تحقيق جودة الأرباح المحاسبية.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

بغض النظر عن الاستفادة من الدراسات السابقة لإثراء الدراسة الحالية بالإطار النظري، و المساعدة على تحليل و تفسير نتائجه، أن هناك أوجه تشابه و اختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات و مع دراستنا يمكن إيجازها فيما يلي:

- تشابه الدراسات من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز فائدة التدقيق الجبائي من خلال الدور الفعال الذي يلعبه و المكاسب التي يطمح إلى تحقيقها و أثره على الوثائق المحاسبية و القوائم المالية.
- اختلفت كل من الدراسات سواء الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة و مجتمع الدراسة و العينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت.
- اعتمد كل باحث على هيكل بحث خاص به وبالتالي نلاحظ تباين في هياكل مختلف الدراسات.
- و الإختلاف الجوهرى بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية التي قمنا بها ،هو ربط العلاقة بين التدقيق الجبائي و جودة الأرباح المحاسبية التي تفتقر إليها أغلب الدراسات ، حيث سلطنا الضوء في دراستنا على جودة الأرباح المحاسبية و مدى تأثيرها بالتدقيق الجبائي.

ومع كل هذه الاختلافات الموجودة بين الدراسات السابقة إلا أنها أجمعت على إستنتاج واحد، ألا و هو أن التدقيق الجبائي له دور كبير بالنسبة للمصالح الجبائية و المؤسسات ، و هو عملية فحص و تحقيق في الوثائق و الدفاتر لتفادي الأخطاء و الإغفالات الموجودة في الوثائق المحاسبية ، و ذلك لما له من دور فعال في مراقبة الوثائق المحاسبية ومن ثم الرفع من فاعلية و كفاءة الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية للموضوع مع توضيح المفاهيم المرتبطة بالدراسة و المتمثلة في التدقيق الجبائي و جودة الأرباح المحاسبية، مع محاولتنا إبراز العلاقة التي تربط بينهما. حيث تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، و بالتالي استعرضنا من خلالها أهم النقاط و المتمثلة في الهدف من الدراسة، طريقة المعالجة، وكذا ذكر أهم النتائج التي تم التوصل إليها.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من مديرية
الضرائب تبسة

تمهيد

بعدالتعرض للدراسة النظرية في الفصل الأول ، سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول أثر التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية، وذلك من خلال التوجه الصحيح لمختلف مصالح مديرية الضرائب ممثلا في المدير الفرعي للرقابة الجبائية والمفتش المركزي للضرائب بالإضافة الى مفتشين فرعيين.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات اللازمة من خلال دراسة حالة تحقيق من أحدث العمليات التي قامت بها مديرية الضرائب.

وتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: لجنةالتدقيق الجبائي في مصلحة الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: دراسة حالة في المؤسسة.

المبحث الأول/ تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

قبل التطرق إلى التقديم العام لمحل الدراسة والمتمثل في مديرية الضرائب لولاية تبسة، وجب علينا أولاً التعرف على التنظيم العام للإدارة الجبائية على المستوى المركزي والجهوي والولائي، بالإضافة إلى التعرف إلى المفتشيات والقباضات على المستوى الولائي وذلك من خلال ما يلي:

المطلب الأول/ التنظيم العام للإدارة الجبائية

1/ على المستوى المركزي

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90/190 المؤرخ في جوان 1990 أقر إنشاء إدارة جبائية موجودة على رأسها مديرية عامة مكونة من أربع مديريات.

2/ على المستوى الجهوي

تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1991/04/30 المعدل بالقرار المؤرخ في 1994/09/12 والمعدل بالقرار المؤرخ في 1998/07/12⁽¹⁾، تم إنشاء تسع مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق والتنفيذ ومراقبة نشاط المديريات الولائية وتحديد مسؤولية قباض الضرائب.

قد كانت المديرية الجهوية تضم ثلاث مديريات فرعية طبقاً للمرسوم التنفيذي السابق الذكر في الجريدة الرسمية رقم 79 بعدها أصبحت المديريات الجهوية تضم 04 مديريات:

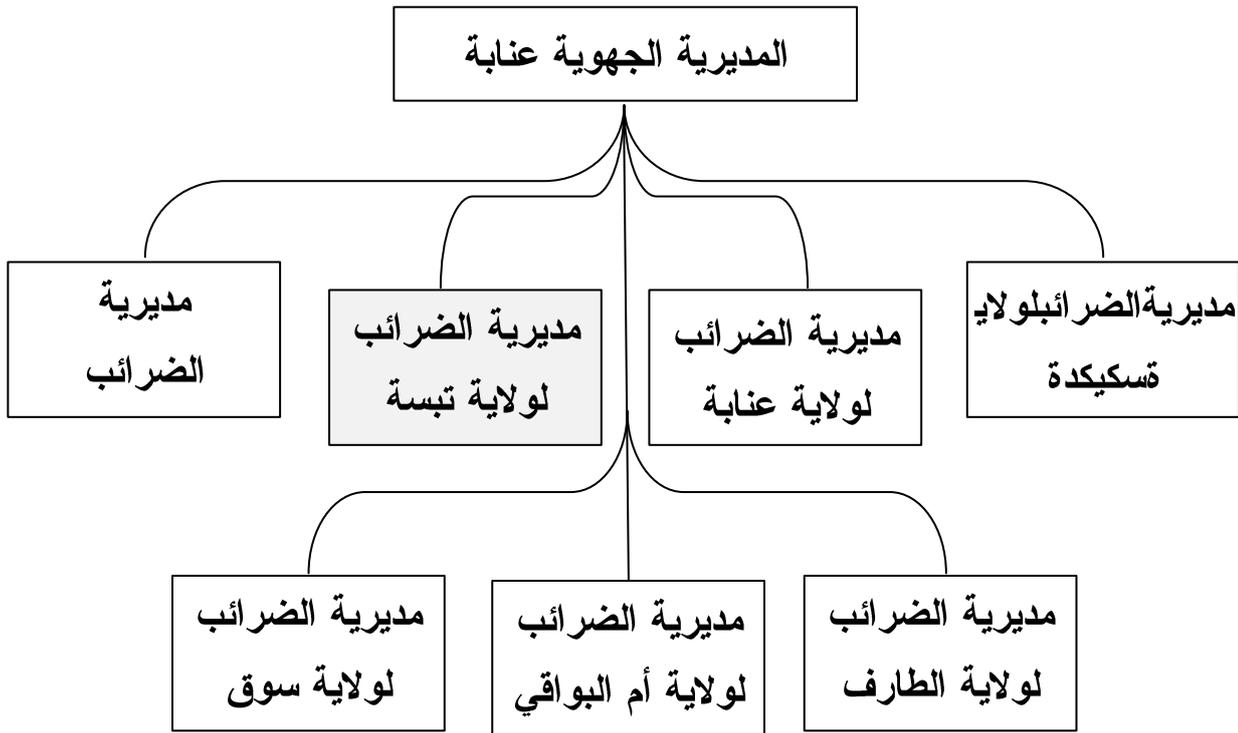
- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

¹-القرار المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79، ص 12.

- المديرية الفرعية للرقابة⁽²⁾.

مع الإشارة أن المديرية الجهوية لا تتمتع بالاستقلال المالي وتتبع المديرية العامة فيما يخص النفقات، أما عن مهامها فهي محددة كتحديد احتياجات مناصب العمل والسهر على توزيع المستخدمين حسب الوظائف وإعداد المناهج وإجراءات الرقابة ومتابعة المنازعات أما عن ولاية تبسة فهي تابعة للمديرية الجهوية بعنابة، والتي تضم أيضا المديرية الولائية التالية: (أم بواقي، سكيكدة، قالمة، تبسة، الطارف)، وهو ما سوف يتم توضيحه من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (2): المديرية الولائية التي تضمنها المديرية الجهوية عنابة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية

الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

²-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3/ على المستوى الولائي

كما هو الشأن بالنسبة للمدريات الجهوية أنشئت المديريات الولائية بموجب

المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في 1991/02/23 وبالقرار المؤرخ في 1991/04/30 والقرار المؤرخ في 1998/07/12⁽³⁾.

وهيئة عمومية وتمثل السلطة التنفيذية تأسست في 25 جانفي 1992 وهذا عن

طريق هيكلتها حيث أصبحت هي العمود للسياسة الضريبية في الولاية فهي الهيئة التي تقوم بعملية اتخاذ القرار والإشراف والمتابعة لها و لجميع المديريات الفرعية التابعة لها و كذا التنسيق بين جميع المصالح ومتابعة مختلف العمليات الجارية و الأسباب التي أدت إلى نشأة مديرية الضرائب لولاية تبسة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

وتتمثل صلاحيات المديرية الولائية في جميع الضرائب ومراقبتها"التصفية

والتحصيل"، أما عن هيكلها التنظيمي فهي تضم (05) مديريات فرعية⁽⁴⁾، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية لولاية تبسة:

وتشرف مديرية الضرائب لولاية تبسة على مصالح خارجية تتمثل في المفتشيات

والقباضات على مستوى التراب الولائي، والمتمثلة في⁽⁵⁾:

³-القرار المؤرخ في 1998/07/12، السابق الذكر، ص: 12.

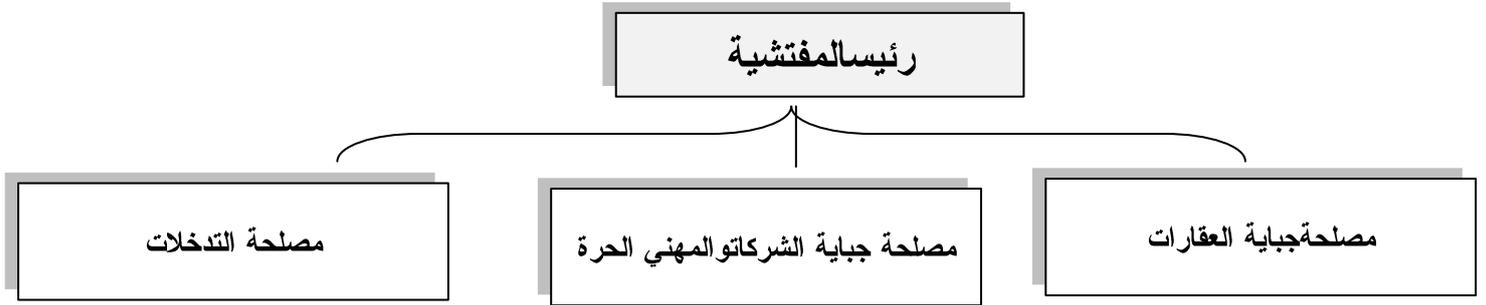
⁴-يراجع تصنيف المديريات الولائية كل أربعة سنوات وذلك على أساس المستخدمين وعدد المصالح ومبلغ التحصيل.

⁵-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-1/ المفتشيات على مستوى التراب الولائي

لتفسير علاقة تكامل بين المفتشيات لابد من هيكل تنظيمي ينظم مهام مختلف المصالح في مجال الاتصال وكذا المعلومات ويمكن إيضاح هذا الهيكل في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي للمفتشيات



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-1-1/ نشأة المفتشيات

لقد تأسست المفتشيات منذ الاستقلال وتطورت مع المجتمع الجزائري حيث كانت في السابق تسمى بالمراقبات ومنذ الثمانينات أصبحت تسمى المفتشيات وتقسّم إلى قسمين - مفتشيات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ - مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال والضرائب غير المباشرة؛ وفي: 1994/04/17 أسست المفتشيات المتعددة والتي تضم فروع المفتشيات (01 و 02).

3-1-2/ تعريف المفتشيات

لاحظنا بأن المفتشيات المتعددة أكثر تطورا وأهمية في المراقبة المدنيين ومنهنا يتسنى لنا تعريف عام وشامل للمفتشية، وهي عبارة عن مؤسسة مالية وإدارية تحت وصاية وزارة المالية ووظيفتها تتمثل فرض الضرائب والرسوم. وهي المصلحة الأولى

المسيرة والمسئولة على تحديد الضريبة ووعائها بمعنى هي عضو خارجي للمصالح الجبائية تكمن مهمتها في مراقبة التصريحات.

3-1-3/ مهام مصالح المفتشيات

3-1-3-1/ رئيس المصلحة

- المصادقة على مختلف الوثائق الصادرة والواردة من المفتشية؛
- مراقبة عمليات المحاسبة للأشخاص والشركات؛
- تمثيل المفتشية على مستوى المديرية والمفتشيات في جميع الاجتماعات الدورية؛
- إصدار الأوامر؛
- المراقبة والتوجيه؛
- استقبال المواطنين المكلفين بالضريبة وحل مشاكلهم.

3-1-3-2/ مكتب الاستقبال

- يعمل على استقبال الوثائق والملفات الجديدة لراغبين في مزاولة نشاط معين؛
- تسليم البطاقات الجبائية لأصحابها⁽⁶⁾؛
- تحرير شهادات الوضعية الجبائية المقبولة والمفروضة؛
- استقبال مختلف التصريحات؛
- تنظيم الملفات في سجل الترقيم؛
- تسجيل الملف في سجل الإحصائيات؛
- تحويل الملفات الجبائية وتسليم شهادات النشاط.

3-1-3-3/ مصلحة جبائية الشركات والمهن الحرة

- مسك ملف الضرائب الوحيدة؛

⁶-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- استقبال وترتيب التصريحات والكشوفات ذات الطابع الشهري أو النشاط G50، TVA الضرائب غير المباشرة، الرسم على النشاط المهني، الدفع الجرافي الاقتطاع من المصدر؛
- استقبال وترتيب الوثائق الدورية أو العرضية، كشوفات الارتباط ملخص الوثائق المقدمة للتسجيل؛
- استقبال وترتيب التصريحات السنوية (تصريحات خاصة بالضريبة على أرباح الشركات والخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، التصريحات للأجور، كشوفات الزبائن)؛
- استقبال التصريحات الخاصة بالملفات الجديدة؛
- المنازعات.

3-1-3-4/ مصلحة الجباية العقارية

- جميع وكافة الملفات المتعلقة بالجانب العقاري من رسم تطهيري ورسم عقاري؛
- حفظ استغلال الكشوفات الإحصائية؛
- تسيير الضريبة على الممتلكات؛
- مراقبة التصريحات GI⁽⁷⁾.

3-1-3-5/ مصلحة التدخلات

- مراقبة حقوق طوابع التسجيل؛
- مراقبة الضريبة غير المباشرة؛
- مراقبة الدورات الاستثنائية الخاص بالإحصاء الجبائي؛
- التدخلات المبرمجة في إطار البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- المراقبة في المكان المحدد وهذا يطلب من المكاتب الأخرى للمفتشية.

⁷-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-2/ الهياكل التقنية

يتطلب توحيد التسيير تطبيقه على مستوى القاعدة بنفس التخصص وهكذا استوجب على المفتشيات التي كانت من قبل تخصص حسب نوعية الضريبة وتسيير مجمل الضرائب والقابضات التي كانت مختلطة من قبل ثم أصبحت مقسمة إلى قابضات ضرائب "تحصيل وقابضات تسيير" مكلفة بمسك محاسبة البلديات⁽⁸⁾، وكان الهدف من تعدد مهامها هو حصر المداخل الخاضعين للضريبة بصفة أحسن وكذلك يعتبر فتح ملف وحيد على مستوى مفتشية الإقامة الثابتة ضروريا ويستلزم بها الإجراء وجود تنسيق وتعاون داخلي وخارجي.

ويتمثل مقياس إنشاء المفتشية في دائرة إقليمية في عدد ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي الذي يمكن أن يصل إلى 250 ألف لكن عدد الخاضعين للنظام الجزافي غير محدد إذ يتعدى في أغلب الحالات 2000 ملف على مستوى مفتشية واحدة وتشمل ولاية تبسة 12 مفتشية وهي على التوالي:

- مفتشية الأمير عبد القادر؛
- مفتشية 1 نوفمبر 1954؛
- مفتشية 8 ماي 1945؛
- مفتشية بالعريبي الصغيرة؛
- مفتشية دائرة الكويف (مقرها في تبسة لعدم توفرها على مقر ببلدية الكويف)؛
- مفتشية 5 جويلية 1962 في دائرة الونزة⁽⁹⁾؛
- مفتشية 20 أوت 1955 في دائرة الونزة؛
- مفتشية الجرف في دائرة الشريعة؛

⁸-القرار المؤرخ في 12/07/1998، السابق الذكر، ص: 31.

⁹-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 06/07/2020.

- مفتشية النهضة في دائرة الشريعة؛

- مفتشية هواري بومدين في دائرة بئر العاتر؛

- مفتشية العتيق في دائرة بئر العاتر؛

- مفتشية واحدة بدائرة العوينات.

3-3/ القباضات على مستوى التراب الولائي

جاءت قاعدة تنظيم القباضات كعمل مكمل لتعدد اختصاصات الهياكل الأخرى للضرائب ومن أجل ذلك سمح التنظيم الجديد للقابض التفرغ لتحصيل الضرائب فقط بحيث أن تسيير مالية البلديات تتكفل بها قباضة متخصصة.

- بالنسبة لقباضات التحصيل 9 قباضات؛

- بالنسبة لقباضات ما بين البلديات 11 قباضة.

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من أداء مهامها على أكمل وجه أمام العدد الكبير من المكلفين الذين تختلف أنشطتهم وتتنوع، فهي في حاجة ماسة إلى التعاون مع غيرها من الإدارات وفي هذا الصدد عمدت الوزارة الوصية إلى إنشاء الفرق المختلطة (الضرائب، الجمارك، التجارة) بموجب قرار مشترك بين إدارة الضرائب وإدارة الجمارك اعتبارا من 1995/07/01 للعمل على مكافحة الغش الضريبي، وتم تأسيس تلك اللجان على جميع المستويات " المركزية الجهوية، الولائية" بموجب القرار رقم 23 المؤرخ في 1994/01/23 والذي تم تعديله في 1995/02/22 وهي كما يلي:

3-3-1/ لجان التنسيق على المستوى المركزي

تتكون هذه اللجان من ممثلي الإدارات المركزية وهم كما يلي:

- المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية؛

- وزارة التجارة، المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وردع الغش⁽¹⁰⁾؛

¹⁰- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- المديرية العامة للجمارك، المدير المختص في محاربة الغش، وقد حددت المادة الأولى من القرار السالف الذكر أن رئاسة اللجنة تكون بالتناوب بين الإدارات لمدة سنة حسب ترتيبها "الضرائب، الجمارك، التجارة"، على أن تخول الأمانة «السكرتارية» للمديرية العامة للضرائب أما اجتماعها فيكون مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

3-3-2/ لجان التنسيق على المستوى الجهوي

أنشئت بموجب قرار الصادر 1995/02/22 وتتكون من:

- المدير الجهوي للضرائب؛
 - المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وردع الغش "التجارة"؛
 - مسؤول قطاع محاربة الغش بالنسبة للجمارك.
- وتكون الرئاسة بالتناوب لمدة سنة وفق الترتيب التالي «الضرائب، الجمارك، التجارة» أما السكرتارية تخول للمديرية العامة للضرائب وتجتمع مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

3-3-3/ لجان التنسيق على المستوى الولائي

بموجب المادة 7 من القرار الوزاري المشترك رقم 219 المؤرخ في 1997/11/25 الخاص بتنظيم التدخلات المبرمجة من المفتشية الجهوية لقمع الغش، وتتكون من:

- المدير الولائي للضرائب؛
 - المدير الولائي للمنافسة والأسعار؛
 - مسؤول الجمارك لقطاع محاربة الغش؛
- وتكون الرئاسة بالتناوب لمدة سنة وفق الترتيب التالي "الضرائب، الجمارك، التجارة" وتكون الأمانة العامة لمصالح الضرائب وتجتمع هذه الفرقة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

3-4/ مهام لجان القباضات على مستوى التراب الولائي

- تنظيم وتطوير سير عمليات التحقيق؛
 - اقتراح المقاييس والإجراءات التي تعمل على تطوير المهام المشتركة⁽¹¹⁾؛
 - تحقيق أعمال مشتركة خاصة بأعمال المراقبة؛
 - استغلال وصول التوريدات المسلة من طرف الجمارك.
- وعموما لهذه اللجان دور بارز في القيام بالتحقيقات المشتركة لمكافحة ظاهرة الغش، هذا دون أن ننسى دور البنوك الذي لا يقل أهمية عن غيره حيث يعرف الإدارة الجبائية بالمركز المالي للمكلف⁽¹²⁾.

¹¹-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

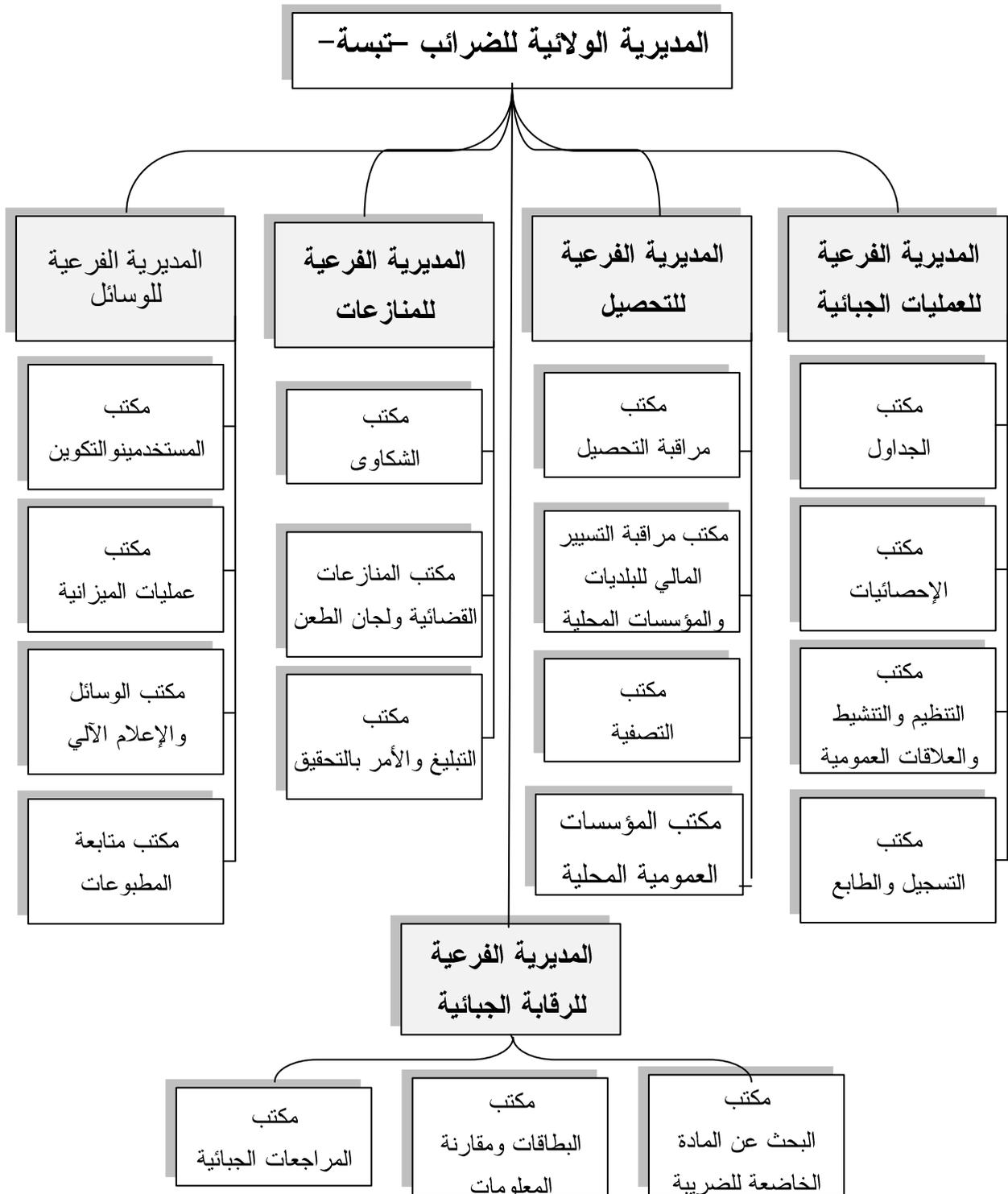
¹²-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-5/ الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -تبسة-

الشكل رقم (4): البناء التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -تبسة-

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية

الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.



3-5-1/ تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة

تنقسم المديرية الولائية للضرائب إلى (05) مديريات فرعية وهي:

3-5-1-1/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وهي تضم 03 مكاتب

أولا/ مكتب الجداول

تتمثل مهامه في:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي؛
- تسعيرة المطبوعات والمصادقة على الجداول وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية التي أعدتها المفتشيات وهيكل التحقيقات المحاسبية وتحصيلها؛
- مراقب الجداول التلخيصية (د40) وإعطائها الصيغة التنفيذية ودعمها بإشعار إيداع التبليغ (ج9) المطابقة لها؛
- المحافظة على دفاتر مسح الأراضي؛
- استلام الجداول العامة وترتيبها؛
- إعداد نسخ ثانية من الإنذارات وتسليمها؛
- تحضير العناصر الضرورية لإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغها بها.

ثانيا/ مكتب الإحصائيات

يكلف المكتب بما يلي:

- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية الولائية؛

- جمع الحالات الإحصائية الدورية (2، 33، 35، 36، 37، 39، 40)؛
- إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد ترتيبها⁽¹³⁾؛
- إعداد المعلومات الجبائية الضرورية وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بتحضير ميزانياتها غير أنه بالنسبة للولايات التي تضم عدة مديريات للضرائب تكون عملها تبليغ المعلومات الخاصة بميزانية الولاية من اختصاص المديرية الجهوية على أساس المعلومات التي تقدمها هذه المديريات الولائية نفسها.

ثالثا/ مكتب التنظيم والتنشيط العلاقات العمومية

تتمثل مهامها في ما يلي:

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية الجهوية المتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي؛
- تنسيق أشغال تجديد وإجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجبائي؛
- السهر على أجل إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تقوم بمعالجتها مركز الإعلام الآلي؛
- متابعة ومراقبة وتنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية؛
- تنشيط أعمال المفتشيات بالإيصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية في إطار القيام بأعمال من أجل تحسين مناهج العمل والمعايير وإجراءات التدخل والمراقبة من أجل تنسيق المعاملات ونسب الأرباح والخسارة وبقايا التصنيع أو التوزيع؛

¹³-معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم.

3-5-1-2 / المديرية الفرعية للتحصيل

مهامه تتمثل في ما يلي:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل البلدية وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونا قباضة الضرائب⁽¹⁴⁾؛

- تسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة؛

- تحديد الإيرادات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص؛

- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين وفحص وضعية المتأخرين واتخاذ الإجراءات القصورية منهم التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتصحيح الوضعية نتيجة التأخر؛

- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العامة عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات المبلغة إلى الغير لهذا الغرض.

3-5-1-3 / مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية

مهامه تتمثل في:

- مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة؛

- فتح الاعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي بتسييرها المالي قابضات الضرائب الموجودة في الولاية؛

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية وضمنان تصفية حساباتها المالية التي يقدمها قابضو الضرائب المسيرون.

¹⁴- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-5-1-4/ مكتب التصفية

مهامه تتمثل في:

- يكلف المكتب بمراقبة عملية التكفل بمستخلص الأحكام والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية ومراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون التي تعدها وتجمعها ماديا وضمان إرسالها إلى الإدارة المركزية؛
- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية والنطق بالإلغاء والقبول خارج مدة التقادم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- مراقبة المحاضر والجرد المالي التي يعدها قابضو الضرائب عن الإقفال السنوي للحسابات⁽¹⁵⁾؛
- مراقبة حسابات "كلارك أماتر" وتأشيرها عند تغير قباضي الضرائب والسهرة على انجاز العمليات المتعلقة بها.

3-5-1-5/ المديرية الفرعية للمنازعات

وهي التي تضم 03 مكاتب

أولا/ مكتب الشكاوى

مهامه تتمثل في:

- تلقي طلبات رامية إلى الإعفاء من الضرائب أو تخفيضها، التي أسست وعائها المفتشية أو عند التحقيق في الحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل والدراسة والبحث فيها؛
- تلقي الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو الإجراءات المتبعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة ودراستها والبحث فيها؛

¹⁵ - معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات الخاضعة للمنازعات.

ثانيا/ مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن

مهامه تتمثل في :

- تلقي ودراسة طعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضهم على لجنة المنازعات المختصة؛
- تلقي ودراسة الاحتجاج على الزيادات التي مست الأسعار أو التهربات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها؛
- تلقي ودراسة الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب والرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء أقساط الضرائب والرسوم غير المصفاة في الأجل المقرر قانونا عرضها على لجنة الطعن الولائي المختصة للبت فيها؛
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة في الاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية؛
- اقتراح كل تدبير من شأنه المساعدة في تحسين الإيرادات المتعلقة بالمنازعات⁽¹⁶⁾.

ثالثا/ مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض

مهامه تتمثل في:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذلك القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية وهذا بعد استشارة لجان الطعن؛
- تبليغ المكلفين والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في مجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية؛

¹⁶- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- الأمر بالتخفيض والتصريح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء والتخفيض التي تعدها مفتشيات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال والضرائب الغير مباشرة والتسجيل والطابع وعموما كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعاء أوتحصيله من قبل المفتشية أو القابضة؛
- إعداد جدول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات وتبليغها إلى المكاتب المعنية مع اقتراح كل تدبير من شأنه المساهمة في تحسين الإيرادات الخاصة بالمنازعات.

3-5-1-6/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تضم 03 مكاتب هي كالتالي:

أولا/ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

مهامه تتمثل في:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها؛
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقييم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁷⁾؛
- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص داخل الجان والفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

¹⁷- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

ثانيا/ مكتب كشوفات البطاقات ومقارنة المعلومات

مهامه تتمثل في:

- تسيير البطاقات ومساعدة المفتشيات في الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم المستخلصات منه ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع وتنظيم المعلومات بهما؛
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها في المكتب والمصالح المكلفة بالبحث المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها؛
- تنظيم استغلال الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات؛
- تقديم الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

ثالثا/ مكتب المراجعات الجبائية

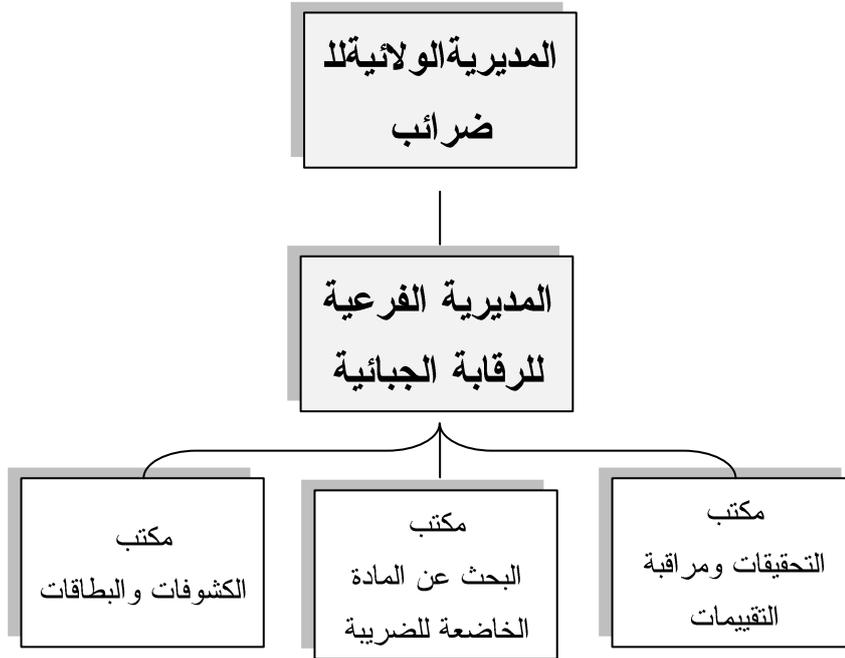
مهامه تتمثل في:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكون محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجانبية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة انجاز البرامج في الأجال المحددة؛
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة والإرسال المنتظم لتقرير المراجعة إلى الإدارة المركزية⁽¹⁸⁾؛

¹⁸- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- متابعة ومراقبة فرق المراجعة والسهر على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول بها، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة التجارية وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية

الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

3-5-1-7/ المديرية الفرعية للوسائل

يتعين كل مسؤول مباشر "محصلو الضرائب، ورؤساء المفتشيات"، إلى الأخذ بترتيباتهم لجميع الطلبات وكل الوثائق الأخرى المتعلقة بالتنظيم الإداري والموضوعة من طرف رؤساء المصالح ووكلائهم وذلك بإرسالها باسم السيد المدير الولائي للضرائب وهي تضم 03 مكاتب⁽¹⁹⁾.

أولا/ مكتب المستخدمين والتكوين

تتمثل مهامه في:

- تسير المستخدمين ومتابعة مهامهم وتنظيم واستدعاء واجتماع اللجان المتساوية الأعضاء؛
- المساهمة في التحضيرات المتعلقة بإنجاز برامج حسنة والتدريب الإضافي للمستخدمين بعقد دورات تكوينية وطنية في القليعة أو في محل العمل؛
- المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للمستخدمين؛
- تصنيف الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين والاستعمال العقلاني لمناصب العمل التي يتم اتخاذها بالاتصال مع الهياكل في المديرية الجهوية.

ثانيا/ مكتب عمليات الميزانية

تتمثل مهامه في:

- اقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضروريين لتسيير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب؛
- تحديد وانجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المحل والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب؛
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات؛

¹⁹- معلومات مقدمة من طرف مصلحة المستخدمين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، بتاريخ: 2020/07/06.

- تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره،
 - المساهمة في تنفيذ إجراءات الحفظ الأرشيف؛
 - إنشاء حظيرة السيارات وتجهيزها واستغلالها في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان أمن المستخدمين والهيكل والعتاد والتجهيزات وإعداد تقرير دوري في هذا الشأن؛
 - القيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث والتجهيزات الغير قابلة للتلف والموضوعة تحت تصرف المديرية الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة في الولاية؛
 - تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي ومتابعة عملية تركيب التجهيزات؛
- صيانة هذه التجهيزات وتكوين مستعمليها

المبحث الثاني: لجان التحقيق ودورها في كشف الأخطاء المحاسبية

على مستوى المديرية الولائية للضرائب وبالتحديد على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وفي إطار دورها الرقابي الجبائي تمارس ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية: تتمثل في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، الا وأن الأكثر استعمالا هو التحقيق في المحاسبة كونه أكثر شمولاً ويتميز بخصائص سوف يتم التعرض لها لاحقا

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر الى الكم الهائل من المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في جميع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف

1- مفهوم التحقيق في المحاسبة²⁰

¹المادة 20: معدلة بموجب المواد 37 من ق.م لسنة 2009 و 31 من ق.م لسنة 2012 و 10 من ق.م لسنة 2013 و 23 من ق.م. ²⁰
لسنة 2016 و 43 من ق.م. لسنة 2017 و 15 من ق م لسنة 2019 ص 11

إنّ التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقلّة. وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كالعلاقات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية

2- شروط التحقيق في المحاسبة:

وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها قبل وخلال

إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:²

1- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة

طلب معاكس من طرف المكلف الضريبة يوجهها كتابيا وتقبلها المصلحة أو في

حالة قوة قاهرة تتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

2- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة

الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات إذا كانت

المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل

المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في

تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

4- يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة

الإعلام الآلي، بوضع بطاقةية الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على

طلب خطي يقدمه المحققون.

5- يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-1 أعلاه.

وفي هذا الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ و الدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق

وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتمالتحق يقيقها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.²¹³

- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما

يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (3) أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تادية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج،

بالنسبة لكل سنة مالية محقق في ها .

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج،

بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها

يمددها الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم

أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج،

بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها . يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق عين المكان في جميع

الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

يجب معينة نهاية عملي اتالتحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف

بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة

رفض هذا الأخير التوقيع.

² نفس المرجع السابق ص11

و تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عملي انتحوي لغير مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (6) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، و ذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

لا يحتج بمدة المراقبة أمام الإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد نهاية التحقيق في عين المكان .و علاوة على ذلك، لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدلسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير كما نصت عليه المادة (19) يراقب المفتش التصريحات. وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع إشعار بالإستلام .بجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا

بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبولها.

وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمن يقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك . كما يمكنه، بعد الرد، الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكملية.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مديركبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع إختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره. عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، ينبغي عليه أن يعلمه بذلك، من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم، أو أخذ عناصر جديدة

لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يُمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما، ليرسل ملاحظاته.

7- في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة

8- مع مراعاة أحكام المادة 96 أدناه، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

9- يثبت عدم تقديم المحاسبة بمحضر يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا، كما يكون موضوع إعدار يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام. كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر.

المطلب الثاني: مراحل التحقيق في المحاسبة:

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لابد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراء التي تم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناء على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية الولائية للاطلاع والتعدي لأوال إضافة والمصادقة، 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 ثلاث مراحل على النحو التالي:

1- إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة:

تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها، وتتمثل في كل التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها، لتسهيل وأداء مهمتهم على أحسن وجه، وتتمثل هذه الإجراءات في مايلي:

- 1- الاطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحصا دقيقا؛
- 2- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصا في ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، الآليات المستعملة، التكنولوجيا توال أساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج؛
- 3- إشعار وإعلام المكلفين المعنيين بالرقابة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلفين مع إشعار باستلامهم ذلك، وفي هذا الإطار يستفيد المكلف المعني بالتحقيق من أجل لا يقل عن عشرة (10) أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- 4- الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف؛
- 5- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف؛
- 6- الاطلاع على طلبات التوضيح والتبرير التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة

على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب؛

7- الاستعانة بالمعلومات من قبال مصالح الجبائية الأخرى؛

8-التحري خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف، وذلك عن طريق الاتصال بمجموعة من المؤسسات والهيئات والإدارات العمومية (وفق الحقال اطلاع الذي سبق ذكره)، ومنها:

-البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها؛

-المحافظات التجارية (الموردين والزبائن) ؛

-هيئات الضمان الاجتماعي؛

-باقي الإدارات العمومية الأخرى.

9 -مسك بعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات التحقيق في المحاسبة، ومنها:

-بيان لمقارنة ميزانيات المؤسسة منسنة إلى أخرى يخص أربعة سنوات غير متقادمة، وهذا من أجل معرفة تغيرات عناصر الميزانية، تطور الاستهلاكات، حركة القروض...
(انظر الملحق 1)؛

-بيان لمقارنة تطور بعض العناصر في حساب النتائج (جدول حسابات النتائج)، من معرفة تطور

رقم الأعمال والتكاليف ومن ثم اكتشاف كل الحالات غير العادية إن وجدت (انظر الملحق).
-برمجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

2- إجراءات التحقيق في المحاسبة:

تقسم اجراءات التحقيق في المحاسبة إلى قسمين رئيسيين هما الفحص العام للمعلومات المحاسبية، والفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية، كمايلي:

2-1 الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:
أ/مسك السجلات التجارية:

ويقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، وبدون شطب ولا

حش أو كتابات على الهامش بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداء من غلق آخر دورة.

ب/مدى توفر الوثائق التبريرية:

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف

التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...

ج/مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية:

على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة و الذي يجب أن يكون مساوي المجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد و ميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة منجها، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ منجها أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسيه، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد ائني يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

د/المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة

المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...، إضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال تجارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات

يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.

2-2 الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية:

المحقق الجبائي، و في إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها منقبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاء و ثغرات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وم احتويه بعض الكشوف المالية:

التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛

تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة)؛

نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛

تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية؛

إخفاء جزء من المبيعات بعد متحرير فواتير البيع لبعض المبيعات؛

البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها؛

عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛

عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة؛

التأكد من الوجود المادي للتثبيات (الاستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أملا؛

الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق

الثبوتية لذلك؛

فحص اهتلاكات التثبيتات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛

التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛

الزبائن والموردين (عدد، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم)؛

طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛ الموظفين والعمال (عدد، رتبهم)؛

فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع؛

فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي

لم تسجل نسياناً أو عمداً

3- نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد الفحص المعمق للمعلومات المحاسبية يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج التالية:

1- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات؛

2- استحداث تعديلات قانونية إن وجدت؛

3- إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار

بالنتائج؛

4- في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فالمحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، والتي تتمثل في

إجراءات التقويم الثنائي (أي من طرف المحقق والمكلف المعني) وإجراءات التقويم الأحادي (أي من

طرف المحقق فقط).

المبحث الثالث: دراسة حالة مؤسسة تجارية (صيدلية)

المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في عملية الرقابة الجبائية:

حتى يتم توضيح دور التحقيق المحاسبي في سير عملية الرقابة الجبائية واثرة على زيادة موارد الخزينة العمومية تم أخذ ملف تمت دراسته لتوضيح مجريات عملية التحقيق المحاسبي لمدة أربعة سنوات من 2015 الى سنة 2018 وقبل الخوض في اجراءات هذا التحقيق، لا بد من الإشارة والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الذي خضع لهذا التحقيق في المحاسبة، والأسباب والدواعي التي استدعت إخضاعه لمثل هذا التحقيق.

1-التعريف بالمؤسسة:

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة تجارية (صيدلية)،تصنف هذه الأخيرة ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظر الرقم أعمالها الذي لايرتقي لمصف أرقام أعمال المؤسسات الكبيرة. تخضع هذه المؤسسة الى الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم على النشاط المهني.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

2-إجراءات التحقيق في المعلومات المحاسبية:

1- إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني

من الشروط الإلزامية لهذا التحقيق، إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة،الى المكلف المعني في نسختين، بحيث نسخة يحتفظبها المعني والنسخة الأخرى يعاد إرجاعه المديرية الضرائب الولائية بعد المصادقة عليها وتدوين تاريخ استلامها من قبل المكلف، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الاشعار:

1/اسم وعنوان المكلف

2/طبيعة النشاط الممارس

3/تاريخ ارسال الاشعار وتاريخ استلامه

4/تاريخ الحضور الى المصلحة

5/السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق والمعلومات المحاسبية

6/الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق

-الرسم على القيمة المضافة TVA وفق اربع معدلات حسب طبيعة النشاط

(7%,9%,17%,19%)

-الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

-الضريبة على أرباح الشركات IBS

7/أسماء والقاب وتوقيع وختم المحققين

3-خطوات التحقيق المحاسبي:

تتمثل هذه الإجراءات في الأعمال التمهيدية والاعمال العملية

3-1 الاعمال التمهيدية:

امتدت فترة الرقابة من 2019/07/03 إلى 2019/10/22 وذلك للسنوات 2015 ، 2016 ،

2017، و2018 في مجال الضرائب و الرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة.
 - الرسم على النشاط المهني.
 - الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تم ابلاغ مسير الشركة بالخضوع لإجراءات التحقيق الجبائي وقام المحقق الضريبي بجدد

مادي لمخزونات المكلف حسب الملحق رقم 1

-على المسير احضار جميع الدفاتر المحاسبية والاجبارية في مدة قدرها 10 أيام وذلك

لتسهيل عمل أعوان الإدارة الجبائية

-يمكن الاستعانة بوكيل من اختيار المكلف بالضريبة حسب المادة 20-6 من قانون

الإجراءات الجبائية

-اعداد الوثائق التمهيدية التي تسمح بمعرفة تغيرات وحركة حسابات المؤسسة وتلخيص كل

ما ورد في الملف الجبائي وتتمثل هذه الوثائق في:

-بيان مقارنة الميزانيات: حيث يظهر كل الميزانيات المكتتبة لدى مفتشية الضرائب التابع

لها المكلف بالضريبة الخاصة بسنوات التحقيق.

-الكشوف المحاسبية: أي كل لوائح حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق.

-جدول وضعية فواتير البيع: يتم اعدادها انطلاقا من G50 والتي تحتوي على رقم الأعمال المصرح به لكل شهر والحقوق والرسوم المتعلقة به.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون:

يملا المحقق استمارة تسمى استمارة بداية النشاط (Fiche de début de travaux de vérification

وذلك تزامنا مع بداية عملية التحقيق.

وهنا يقوم المحقق باتخاذ نوعين من التحقيق:

1/التحقيق من حيث الشكل:

هنا يقوم المحقق في المحاسبة من التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الاجبارية.

-دفتر اليومية يحتوي على 68 ورقة ممضية ومؤشرة من طرف رئيس المحكمة.

-دفتر الجرد يحتوي على 40 ورقة ممضية ومؤشرة من طرف رئيس المحكمة.

-دفاتر أخرى مساعدة (عمليات البيع والشراء عمليات الصندوق والبنوك)، وذلك للسنوات

محل الدراسة والمتمثلة في 2015-2016-2017-2018.

-وثائق أخرى تم التعامل بها مثل فواتير الشراء والبيع، نسخ من التصريح G50 بالإضافة

الى نسخ من التصريح السنوي BILAN.

2/التحقيق من حيث المضمون:

2-1-المحاسبة:

بعد دراسة الملف الجبائي وكذا الدفاتر والوثائق التبريرية المقدمة، اتضح إن محاسبتكم

ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري والنظام

المحاسبي المالي كما أن السجلات القانونية "دفتر الجرد ودفتر اليومية" مرقمان

ومؤشران من طرف المحكمة التابعين لها إقليميا وبذلك فان المحاسبة مقبولة من حيث الشكل لاستيفائها الشروط القانونية. أما من حيث المضمون فقد تم إجراء بعض التعديلات على الأسس الضريبية المصرح بها ومطالبة المكلف بضرائب ورسوم إضافية حسب الفوارق المستخرجة في رقم الاعمال والارباح.

2-2- كيفية تحديد رقم الاعمال:

تم تحديد رقم الأعمال عن طريق محاسبة المواد وحركة المخزونات خلال سنوات عمل التحقيق وذلك بتتبع عمليات شراء المواد الصيدلانية والشبه صيدلانية ومواد التجميل مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون عند بداية ونهاية المدة ومقارنة هذه القيم بالمدخيل المصرح بها عن طريق التصريحات

الشهرية لرقم الأعمال (G50) حيث تبين أن هناك مبيعات غير مصرح بها من مواد التجميل خلال السنوات موضوع التحقيق وصحيحها لذلك تم إضافة الفوارق الغير مصرح بها الى رقم الاعمال المصرح به مع تطبيق هامش ربح صافي قدره 20% هذه الفوارق تخضع الى الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من مديرية الضرائب ولاية تبسة

جدول رقم 01: رقم الأعمال المصرح به حسب جدول حساب النتائج

رقم الأعمال المصرح به	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
-----------------------	---------------	---------------	---------------	---------------

المصدر: مديرية الضرائب ولاية تبسة (مكتب التحقيقات)

2-3/ الرسم على القيمة المضافة:

المعطيات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح به	457.174 دج	30.000 دج	00 دج	400.000 دج
	185.024 دج	00 دج	00 دج	00 دج
	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
المجموع	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
رقم الأعمال الخاضع سابقا	457.174 دج	30.000 دج	00 دج	400.000 دج
	185.024 دج	00 دج	00 دج	00 دج
	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
المجموع	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
رقم الأعمال المعتمد	457.174 دج	457.174 دج	457.174 دج	400.000 دج
	563.650 دج	563.650 دج	1.361.083 دج	1.445.236 دج
	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
	61.998.096 دج	69.451.324 دج	98.028.257 دج	99.095.236 دج
المجموع	61.998.096 دج	69.451.324 دج	98.028.257 دج	99.095.236 دج
الفارق في رقم الأعمال	00 دج	427.174 دج	457.174 دج	00 دج
	378.626 دج	563.650 دج	1.361.083 دج	1.445.236 دج
	00 دج	00 دج	3.920.000 دج	00 دج
	378.626 دج	990.824 دج	5.738.257 دج	1.445.236 دج
المجموع	378.626 دج	990.824 دج	5.738.257 دج	1.445.236 دج
الحقوق	00	29.902 دج	41.146 دج	00 دج
	64.366 دج	95.821 دج	258.606 دج	274.595 دج
	00	2.990 دج	4.115 دج	00 دج
الغراملات	9.655 دج	14.373 دج	64.652 دج	68.649 دج
	00 دج	32.892 دج	45.261 دج	00 دج
	74.022 دج	110.194 دج	323.258 دج	343.244 دج
المجموع	74.022 دج	110.194 دج	323.258 دج	343.244 دج

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من مديرية الضرائب ولاية تبسة

جدول رقم 02: الرسم على القيمة المضافة

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات لمديرية الضرائب لولاية تبسة

ملاحظة: معدل الرسم على القيمة المضافة سنة 2015-2016 يحسب بمعدل 17%

معدل الرسم على القيمة المضافة سنة 2017-2018 يحسب بمعدل 19%

ويخص مواد التجميل ويسمى المعدل العادي

معدل الرسم على القيمة المضافة سنة 2015-2016 يحسب بمعدل 07%

معدل الرسم على القيمة المضافة سنة 2017-2018 يحسب بمعدل 09%

ويخص الخدمات والتحاليل الطبية ويسمى المعدل المخفض

المواد الصيدلانية معفاة من الرسم على القيمة المضافة

2-4/ الرسم على النشاط المهني:

المعطيات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح به	55.146.000 دج	62.271.800 دج	83.983.900 دج	88.497.500 دج
المجموع	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
رقم الأعمال الخاضع سابقا	55.146.000 دج	62.271.800 دج	83.983.900 دج	88.497.500 دج
المجموع	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
رقم الأعمال المعتمد	6.852.096 دج	7.179.524 دج	87.903.900 دج	10.597.736 دج
المجموع	61.998.096 دج	69.451.324 دج	98.028.257 دج	99.095.236 دج
الفارق في رقم الأعمال	00 دج	00 دج	3.920.000 دج	00 دج
المجموع	378.626 دج	990.824 دج	1.818.257 دج	1.445.236 دج
الحقوق المطالب بها	7.572	19.817	75.566 دج	28.905 دج
الغرامات	757	1.982	11.334 دج	2.891 دج
المجموع	8.329 دج	21.799 دج	86.900 دج	31.796 دج

جدول رقم 03: الرسم على النشاط المهني

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات لمديرية الضرائب لولاية تبسة

التفسيرات الخاصة بالرسوم الناتجة عن التعديلات المدخلة على رقم الأعمال:

سنة 2015:

تبين من خلال التدقيق في التصريحات الشهرية برقم الأعمال الخاص بالمبيعات لسنة 2015 ومقارنتها بالمبيعات المصرح بها في دفتر اليومية والدفاتر المحاسبية الملحقة، أن هناك مبيعات غير مصرح بها من مواد التجميل، حيث بلغ مجموع المبيعات المصرح بها في التصريحات الشهرية G50: 185.024 دج، في حين تم التصريح بمبيعات قدرها: 563.650 دج. في الدفاتر المحاسبية، الفارق المقدر بـ: 378.626 دج عبارة عن مبيعات غير مصرح بها سيتم إخضاعه للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

سنة 2016:

1/ تبين من خلال الوثائق المحاسبية والتصريحات الشهرية الخاصة برقم الأعمال عدم التصريح برقم الأعمال المحقق من مبيعات مواد التجميل، لذا فقد تم تقدير المبلغ المعتمد لها جزافيا بنفس حجم مبيعات سنة 2015 من هذه المواد، والمقدر بـ: 563.650 دج، وسيتم إخضاعه للرسم على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة.

2/ لم يتم خلال سنة 2016 التصريح برقم الأعمال الخاص بالخدمات المقدمة على شكل تحاليل طبية على مستوى الصيدلية، سوى بمبلغ 30.000 دج كما تم التصريح أثناء مناقشة الأسس المتوصل لها أن الصيدلية توقفت عن ممارسة نشاط التحاليل الطبية خلال سنتي 2016 و 2017 بأمر من مديرية الصحة والسكان لولاية تبسة، أين طلب تقديم اثبات على ذلك، هذا الأخير لم يتم تقديمه بحجة أن الأمر جاء على شكل توجيهات شفوية من المسؤول عن هذه الهيئة، لعدم وجود أمر كتابي من جهة ولعدم التصريح بالتوقف عن أداء هذه الخدمة على مستوى المفتشية المختصة إقليميا لمتابعة الملف من جهة أخرى. فقد تم تحديد مبلغ الخدمات الغير مصرح بها جزافيا بنفس المبلغ المصرح به خلال سنة 2015 والمقدر بـ: 457.174 دج، الفارق 427.174 دج سيتم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

سنة 2017:

01/ إضافة مبلغ قدره 457.174 دج كرقم أعمال ناتج عن تقديم خدمات التحاليل الطبية، لنفس الأسباب سابقة الذكر في التفسيرات الخاصة بالإضافات الى رقم الأعمال لسنة 2016.

02/ من خلال الوثائق المحاسبية المقدمة سيما الموازنة المالية، ومن خلال التصريحات الشهرية لرقم الأعمال المحقق تبين عدم التصريح بمبيعات مواد التجميل خلال سنة 2017، أين تضمنت هذه الميزانيات مشتريات من المواد بقيمة 1.361.083 دج، ونظرا لعدم التصريح برقم الأعمال الناتج بيع هذه المواد من جهة، واقتناء كميات أخرى خلال سنة 2018 فقد تم اعتماد مبلغ المشتريات لسنة 2017 مبيعات غير مصرح بها، يضاف الى رقم الأعمال المصرح به ويخضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.

03/ من خلال المقاربة بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الخاصة بسنة 2017 والتصريحات الشهرية G50، تبين أن هناك فارق في التصريح برقم الأعمال الخاص بمبيعات المواد الصيدلانية (الدواء)، وقد لوحظ غياب التصريح الشهري لشهر مارس 2017 من التصريحات الموجودة بالملف الجبائي وكذا التصريحات التي تضمنتها الوثائق المحاسبية. وقد بلغ الفارق في التصريح: 3.920.000 دج، هذا الفارق سيتم اخضاعه للرسم على رقم الأعمال فقط، باعتبار المواد الصيدلانية معفاة من الرسم على القيمة المضافة.

سنة 2018:

1// من خلال الوثائق المحاسبية المقدمة سيما الموازنة المالية، ومن خلال التصريحات الشهرية لرقم الأعمال المحقق تبين

عدم التصريح بمبيعات مواد التجميل خلال سنة 2018، أين تضمنت هذه الميزانيات مشتريات من المواد بقيمة 1.445.236 دج، ونظرا لعدم التصريح برقم الأعمال الناتج بيع هذه المواد، فقد تم اعتبارها مبيعات غير مصرح بها تضاف الى رقم الأعمال لسنة 2018، وتخضع للرسم على رقم الأعمال والرسم على القيم المضافة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من مديرية الضرائب ولاية تبسة

2-5/ الضريبة على الدخل الإجمالي:

جدول رقم 04 : الضريبة على الدخل الاجمالي

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات لمديرية الضرائب لولاية تبسة

2018	2017	2016	2015	
5.901.140	5.400.754	3.124.847	2.926.935	الدخل المصرح به
5.901.140	5.400.754	3.124.847	2.926.935	الدخل الخاضع سابقا
8.336.864	7.764.200	3.323.013	3.602.835	الدخل المعتمد
2.435.723	2.363.446	198.165	675.900	الفارق في الدخل
جدول تصاعدي	جدول تصاعدي	جدول تصاعدي	جدول تصاعدي	نسبة الضريبة
2.785.902	2.585.470	1.031.055	1.128.992	الحقوق المعتمدة
1.933.399	1.758.264	961.696	892.427	الحقوق المسددة
852.503	827.206	69.359	236.565	الحقوق المطالب بها
213.126	206.802	10.404	59.141	الغرامات
1.065.629	1.034.008	79.763	295.706	المجموع

الإضافات إلى الربح

- بالنسبة لسنة 2015:

1/ إضافة مبلغ قدره 3.379.500 دج إلى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2015 ، حيث تبين من خلال المقارنة بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية ، والذي تحسب على أساسه الضريبة على الدخل الاجمالي أن رقم الأعمال المقبوض المصرح به في التصريحات الشهرية G50 يفوق مبلغ رقم الأعمال المفوتر وبما أن رقم الاعمال المصرح به في التصريحات الشهرية يمثل المبيعات خلال السنة بحكم طبيعة النشاط والحدث المنشئ للرسوم من جهة ، وبما أن رقم الأعمال الواجب تسجيله في جدول حسابات النتائج يخص رقم الأعمال المفوتر ، فإن الفارق المشار إليه يعتبر مداخل غير مصرح بها تضاف إلى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي بهامش قدره 20% .

$$\text{الإضافات إلى الربح} = 3.379.500 \times 20\% = 675.900 \text{ دج}$$

بالنسبة لسنة 2016:

إضافة 20% من الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به، الناتج عن عدم التصريح بمبيعات مواد التجميل، وخدمات التحاليل الطبية كما يلي:

$$\text{الإضافات إلى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي: } 990.824 \times 20\% = 198.165 \text{ دج}$$

بالنسبة لسنة 2017:

01/ إضافة 20% من الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به، الناتج عن عدم التصريح بمبيعات مواد التجميل، وخدمات التحاليل الطبية كما يلي:

$$\text{الإضافات إلى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي: } 1.818.257 \times 20\% = 363.651 \text{ دج}$$

02/ المبلغ خارج الرسم للفاخرة رقم 2017/71 للمورد: xxxxx والمقدر بـ: 1.999.795 دج،

حيث تضمنت الفاتورة التجهيزات لا تتعلق بنشاط الصيدلة. لذا تم رفض هذه الأعباء وإضافة

المبلغ خارج الرسم الى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي (المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

بالنسبة لسنة 2018:

01/ إضافة 20% من الفارق في رقم الأعمال الغير مصرح به، الناتج عن عدم التصريح بمبيعات مواد التجميل، وخدمات التحاليل الطبية كما يلي:

الإضافات الى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي: $289.047 = 20\% \times 1.445.236$ دج

02/ رفض مبلغ قدره: 2.146.676 دج، يمثل أعباء غير مبررة تعلقت بالمبالغة في قيمة

الاستهلاكات الأخرى للأسباب التالية:

اقتناء كمية من الأوراق صنف (RAM PAPIER A4) ، خلال سنة 2018 فقط بلغت 1124

رزمة ذات 500 ورقة ومن خلال الوثائق المحاسبية المقدمة سيما الفواتير المحررة ، لفائدة

الهيئات المختلفة ، وكذا التحاليل الطبية لا تتطلب هذا العدد من الأوراق ، إضافة الى أن الاوراق

المستخدمة لتحريير الفواتير لفائدة هيئة الضمان الاجتماعي يتم تعويض ثمنها وفقا للاتفاقيات

المبرمة من طرف الصيدلية مع هيئة الضمان الاجتماعي ، وتعتبر أعباء غير قابلة للخصم ، لذا

فقد تم قبول المشتريات من هذه المستلزمات الظاهرة في الفاتورتين 49 ، 58 بتاريخ

2018/04/25 ، 2018/06/14 على التوالي ، للمورد YYY Y ، والمقدرة بـ : 166.600 دج

التي تمثل ثمن 300 رزمة ذات 500 ورقة للرزمة الواحدة ورفض ، مبالغ الكميات الأخرى من

نفس المستلزمات والمقدر مبلغها بـ : 416.024 دج بكل الرسوم ، هذا المبلغ يعتبر أعباء مبررة

غير قابلة للخصم (المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

- رفض المصاريف المقابلة لمبالغ شراء حافظات بطاقات الشفاء، قدمت كهدايا للزبائن وطبقا

للقوانين المعمول بها سيما المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا تعتبر

هذه الأعباء أعباء قابلة للخصم لذا سيتم إعادة إدماج مبالغها المقدرة بـ: 309.400 بكل الرسوم في

قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018.

- رفض مبلغ الفاتورة رقم 2018/52 للمورد FFFF باعتبارها أعباء غير مبررة خاصة باقتناء

مواد تنظيف بقيمة 165.529 دج، وتجدر الاشارة أنه قد تم اقتناء مواد تنظيف خلال شهر ماي

- بقيمة 159.579 دج (الفاتورة رقم 2018/31) لنفس المورد ، ونظرا لطبيعة نشاطكم وحجم المشتريات تعتبر هذه الاعباء مبالغ فيها الى حد كبير ، وتم رفض مبلغ الفاتورة رقم 2018/52 وإعادة ادراجه في قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018.
- قتم خلال سنة 2018 باقتناء مستلزمات متمثلة في علب خاصة بتصنيف اقراص وحبوب الدواء للاستعمال اليومي (PILULIER JOURNALIERE) ، لم تظهر كمبيعات في رقم الأعمال ولم تسجل في المخزون ، ولم تبين وجهتها ان كانت موجهة للبيع أو لتقديمها كهدايا لزملائكم وفي كلتا الحالتين تعتبر أعباء غير قابلة للخصم ، في الحالة الأولى لعدم تسجيلها محاسبيا في رقم الأعمال أو دفاتر الجرد ، وفي الحالة الثانية تعتبر طبقا لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أعباء غير قابلة للخصم ، يعاد إدماجها في قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018 ، وقدر مبلغ هذه المستلزمات بـ : **459.043** دج بكل الرسوم .
- رفض مبلغ الفاتورة رقم 2018/81 ، بتاريخ 2018/10/17 للمورد بن سويسي توفيق خاصة باقتناء اكياس بلاستيكية مخصصة لبيع الدواء بمبلغ **293.335** دج بكل الرسوم ، حيث تبين أن هناك فاتورة شراء أخرى لنفس المستلزمات بتاريخ 2018/08/01 ، تحت رقم 63 لنفس المورد بمبلغ 287.742 دج ، ومن خلال الوثائق المحاسبية وحجم المبيعات المصرح به فإن الكمية الواردة في الفاتورة الأولى كافية لتغطية الأعباء المطلوبة ، وبما أنكم لم تصرحوا في دفتر الجرد بوجود مخزون من المستلزمات ، يعتبر مبلغ الفاتورة الأولى أعباء غير مبررة تضاف الى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي لسنة 2018 .
- تبين من خلال الفاتورات الخاصة بالاستهلاكات الأخرى إقتناء كمية مبالغ فيها إلى حد كبير من المستلزمات التالية :
- أ/الأضرفة : مبلغ المشتريات = 251.687 دج ، عدم وجود مخزونات من هذه المستلزمات يدل على استهلاك كامل الكمية المشتريات وتبعا لطبيعة نشاطكم و حجم رقم الأعمال الذي يتطلب استعمال هذه المستلزمات سيما نتائج التحاليل الطبية التي تسلم للزبون في ظرف ، مع هذا فإن حجم المبيعات والخدمات المقدمة لا يتطلب هذه الكمية من الأضرفة ، لذا سيتم رفض نسبة 50% من المبلغ المقابل لها **125.844** دج، ويعاد ادراجها في قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي.

- ب/ الأرقام الجافة : إقتناءكميية من الأرقام الجافة خلال سنة 2018 فقط بمبلغ 139.111 دج ، وهو رقم مبالغ فيها إلى حد كبير جدا مقارنة بما يتطلبه نشاطكم (صيدلية) ، وبما أنه لم يرد في وثائقكم المحاسبية ما يبرر سبب اقتناء هذه الأرقام وعدم وجود كميات متبقية في المخزون عند تاريخ 2018/12/31 ، فقد تم رفض 80% من مبلغ هذه المستلزمات والمقدر بـ : **111.289** دج واعدة ادراجها في قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي.
- ج/ الورق صنف (PAPIER THERM)،قيمة المشتريات 393.593 دج خلال سنة 2018 فقط، لنفس السبب تم رفض نصف الأعباء،بقيمة:196.797دج.
- د/ مصنف حفظ الأوراق:(CHEMISE FAB 100 VUES)،مبلغ المشتريات 138.830 دج، المبلغ المرفوض 50% = 69.415 دج كأعباء غير مبررة.
- مجموع الاضافات إلى قاعدة الضريبة على الدخل الاجمالي:
- سنة 2015 675.900 دج
- سنة 2016 198.165 دج
- سنة 2017 2.363.446 دج
- سنة 2018 2.435.723 دج
- 2-6 الحقوق والغرامات المطالب بها:
- جدول رقم 05: الحقوق والغرامات المطالب بها

المجموع	الغرامات	الحقوق	الضريبة
928.870	164.434	764.436	الرسم على القيمة المضافة TVA
148.824	16.964	131.860	الرسم على النشاط المهني TAP
00	00	00	جدول الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة R/TVA
2.475.106	489.473	1.985.633	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
3.552.800	670.871	2.881.929	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من مكتب التحقيقات لمديرية الضرائب لولاية تبسة
بعد التحقيقات توصلت مديرية الضرائب الى مجموع الحقوق الواجب دفعها والغرامات للسنوات الأربعة محل التحقيق
فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي وتم الوصول الى المبلغ المستحق الدفع 3552800 دج.

المطلب الثالث: دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية

لمعرفة دور الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية وجب معرفة قيمة المبالغ التي تم تحصيلها لأن تمويل الخزينة العمومية يعتمد على قيمة المبالغ المحصلة فهناك علاقة طردية بين الرقابة الجبائية عمليات التحصيل كلما زادت عملية الرقابة كلما زاد اكتشاف الأخطاء كلما زاد مبلغ الأرباح ولمعرفة هذا الدور تم دراسة عمليات التحصيل من خلال الثلاثة سنوات الأخيرة لمديرية الضرائب تبسة وفق الجدول التالي:

سنة 2019	سنة 2018	سنة 2017	
14.256.467	16.236.416	15.623.951	الرسم على النشاط المهني TAP
85.654.259	98.258.617	77.612.324	الرسم على القيمة المضافة TVA
88.401.702	67.653.461	86.693.125	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
9.802.972	6.513.492	12.523.652	الضريبة على أرباح الشركات IBS
198.115.400	188.662.031	192.413.052	المبلغ الإجمالي المحصل

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على احصائيات مقدمة من مكتب التحصيل لمديرية الضرائب تبسة

1/تحليل النتائج:

من خلال المبالغ المحصلة للسنوات الثلاثة اتضح ان هناك تقارب في المبالغ المحصلة ففي سنة 2017 قدر المبلغ المحصل 192.413.052 ليترجع في سنة 2018 الى 188.662.031 ويعتبر فارق طفيف يقدر ب 3.751.021 ليرتفع سنة 2019 الى 198.115.400

وبالتالي يعتبر التحقيق الجبائي مقبول على العموم حيث يقوم بتحصيل أموال تضاف الى الأرباح وبالتالي يحقق الهدف المرجو وهو تحسين جودة الأرباح المحاسبية.

2-دور الرقابة الجبائية في الحفاظ على الأرباح المحاسبية

للرقابة الجبائية دور فعال يساهم في تحقيق الأرباح المحاسبية بجودة عالية من خلال الحفاظ على موارد الخزينة فهي تعتبر أداة لحماية المال العام من خلال محاربة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعتمد في فحواه على التلاعبات من خلال الثغرات القانونية ، ومن خلال الرقابة الجبائية يتم حماية جزء كبير من النفقات العامة .

الخاتمة العامة

تعتبر جودة الأرباح المحاسبية مطلباً أساسياً للأجهزة الضريبية و لكل الأطراف ذوي العلاقة ، حيث تؤدي جودة الأرباح إلى زيادة الثقة في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، و ما يترتب على ذلك من قرارات.

كما يعتبر التدقيق الجبائي من أهم العوامل الفعالة في التقليل من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث أقرت الدراسات السابقة ضرورة قيام المدقق الجبائي بزيادة معرفته الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق و إدارتها، كما أشارت إلى الالتزام بمعايير التدقيق المهنية عند القيام بمهمة التدقيق .

لذا حاولنا من خلال تناولنا لموضوع أثر التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في مدى تأثير التدقيق الجبائي على جودة الأرباح المحاسبية، من خلال الفصلين باستخدام المنهج و الأدوات المشار إليها في المقدمة ، مع إثبات فرضيات الدراسة.

النتائج و التوصيات:

أولاً: النتائج.

- إدراك المدقق الجبائي لأهمية جودة تدقيق الحسابات.
- من خلال توصلنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب و التي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش و التلاعب في التصريحات.
- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي.
- للمدقق الجبائي دور كبير في اكتشاف عمليات الغش و التضليل في القوائم المالية.
- تعكس جودة الأرباح المحاسبية بشكل غير مباشر جودة التدقيق من خلال المعايير المحاسبية المعتمدة في القياس و الإفصاح المحاسبي .
- تواجه عملية التدقيق أثناء أدائها لعمليها تعقيدات و صعوبات.

ثانياً: التوصيات.

- توفير الموارد المادية و الأدوات المختلفة التي تساعد المدققين و تقلل من جهودهم و تزيد من فعاليتهم .
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين.
- يجب اختيار الأعوان المدققين الذين بحوزتهم كفاءة و قدرة علمية في مجال الضرائب و المحاسبة.
- توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفعالية.
- تبني طرق و نماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات و أعمال الغش بفعالية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية تبسة
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
مكتب التحقيقات الجبائية

رقم: 78/م ض و ت /م ف ر ج /م ت ج/2019

**التبليغ النهائي لنتائج التحقيق في المحاسبة
خاص بالسنوات : 2015 ، 2016 ، 2017 و 2018**

السيد : أسامة
صيدل
ولاية تبسة.

تبسة في: 2019/10/22

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم 323/م ض و ت /م ف ر ج /م ت ج/ 2019 المسلم لكم بتاريخ 2019/07/07 مقابل وصل استلام، الأعدار رقم: 2019/602 المسلم لكم بتاريخ: 2019 /07/07 الاستدعاء رقم: 2019/ 750 المسلم لكم بتاريخ: 2019/10/17. من أجل حضوركم لجلسة مناقشة أسس ضريبية ، محضر جلسة المناقشة رقم: 2019/764 المنعقدة بتاريخ: 2019/10/22 حيث أنكم كنتم محل تحقيق محاسبي من 2019/07/03 إلى 2019/10/22 وذلك للسنوات 2015 ، 2016 ، 2017 و 2018 في مجال الضرائب و الرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم على النشاط المهني.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

يشرفنا أن نبلغكم بأن الإدارة تنوي إدخال تعديلات على العناصر المكونة لقاعدة الفرض الضريبي ومطالبتكم بضرائب ورسوم إضافية كما هو مبين في الملحقات المرفقة. لكم مهلة **أربعون (40) يوماً** ابتداء من تاريخ استلام هذا الإرسال لموافقتكم أو تقديم ملاحظتكم. إن عدم ردكم خلال هذه المدة، يعتبر قبولاً ضمناً لما جاء في هذا التبليغ (المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية).

كما نعلمكم بأن الضرائب والرسوم المترتبة عن هذا التعديل ستكون متبوعة بعقوبات جبائية وفقاً للقانون. يمكنكم طلب أي استفسارات شفهية متعلقة بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد.

لكم الحق في الاستعانة بمستشار من اختياركم لمناقشة هذه الاقتراحات أو الرد عليها
(المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية).

يمكنكم طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون من السيد مدير الضرائب للولاية (المادة

6-20

من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم بالمادة 31 من قانون المالية لسنة 2012).

* يحوي هذا التبليغ (07) سبعة أوراق بما فيهم الأولى

تقبلاً، سيدي، فائق الاحترام و التقدير

رئيس فرقة

المحقة نان
التحقيقات

المديرية الولائية
للضرائب.....تبسة.....
القضية رقم:...../2019.....السيد أسامة -
صيدلي.....
التبليغ النهائي رقم 78/مض و ت/م ف ر ج/م ت ج/2019 بتاريخ :
.....2019/10/22
عدد الصفحات:.....(07) سبعة صفحات بما فيهم
الأولى.....

المحاسبة:

تبعاً لما تم ذكره في الصفحة الأولى، وبعد دراسة ملفكم الجبائي وكذا الدفاتر و الوثائق التبريرية المقدمة من طرفكم ،أتضح إن محاسبتكم ممسوكة بشكل مقبول وفقاً للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري و النظام المحاسبي المالي كما أن السجلات القانونية "دفتر الجرد ودفتر اليومية" مرقمان ومؤشران من طرف المحكمة التابعين لها إقليمياً وبذلك فإن محاسبتكم قد تم قبولها من حيث الشكل لاستيفائها الشروط القانونية. أما من حيث المضمون فقد تم إجراء بعض التعديلات على الأسس الضريبية المصرح بها ومطالبتكم بضرائب ورسوم إضافية كما هو موضح أدناه:

01/ الرسم على القيمة المضافة:

المعطيات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح به	457.174 دج	30.000 دج	00 دج	400.000 دج
%07	185.024 دج	00 دج	00 دج	00 دج
%17	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
المعفي	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
المجموع	457.174 دج	30.000 دج	00 دج	400.000 دج
رقم الاعمال الخاضع سابقا	185.024 دج	00 دج	00 دج	00 دج
%07	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
%17	61.619.470 دج	68.460.500 دج	92.290.000 دج	97.650.000 دج
المعفي	457.174 دج	457.174 دج	457.174 دج	400.000 دج
%07	563.650 دج	563.650 دج	1.361.083 دج	1.445.236 دج
%17	60.977.272 دج	68.430.500 دج	92.290.000 دج	97.250.000 دج
المعفي	61.998.096 دج	69.451.324 دج	98.028.257 دج	99.095.236 دج
المجموع	00 دج	427.174 دج	457.174 دج	00 دج
الفارق في رقم الأعمال	378.626 دج	563.650 دج	1.361.083 دج	1.445.236 دج
المعدل المخفض	00 دج	00 دج	3.920.000 دج	00 دج
المعدل العادي	378.626 دج	990.824 دج	5.738.257 دج	1.445.236 دج
المعفي	00 دج	29.902 دج	41.146 دج	00 دج
المجموع	64.366 دج	95.821 دج	258.606 دج	274.595 دج
الحقوق	00 دج	2.990 دج	4.115 دج	00 دج
%07	9.655 دج	14.373 دج	64.652 دج	68.649 دج
%17				
الغرارات				
%07				
%17				

00 دج	45.261 دج	32.892 دج	00 دج	%07	المجموع
343.244 دج	323.258 دج	110.194 دج	74.022 دج	%17	

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المديرية الفرعية
للمراقبة الجهوية

CONCERNANT

بلدية

M

Rue

n°

D.G.I. 32/2000 - Imp. Officielles, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	01/08/2016	01/08/2017	DU 2018	DU 2019	OBSERVATIONS
	31/12/2016	31/12/2017	AL 2018	AL 2019	
1	2	3	4	5	
MARIAGE BRUTE	CREDIT {				
	Vente de marchandises				
	DEBIT {				
	Marchandises consommées				
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE	CREDIT {				
	Production vendue				
	Production stockée				
	Production de l'Entrep. pour elle même				
	Prestations fournies				
	Transfert de charge de production				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Matières et fournitures consommées				
	Services				
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT {				
	Bénéfices brut total (1) + (2)				
	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Frais personnel				
	Impôts et taxes				
	Frais divers				
	Amortissements				
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CREDIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
	Autres produits				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A.}$					

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

1. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية: دوافعها، أساليبها، آثارها"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2011.

2. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، ط1، الأردن، 2000

❖ المذكرات والأطروحات:

1. بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012.

2. حمزة بوسنة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح"، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 1، 2011-2012.

3. عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000-2010، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، 2012، جامعة المدية، الجزائر، 2011.

4. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.

5. ليندا حسن الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، 2009.

مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2010.

6. ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010.

7. نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية 2 العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
8. نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2014. باتنة، الجزائر، 2013-2014.
9. هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة، ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، فلسطين، 2010.

❖ المجالات

1. رندا مرسي كيوان، "تحليل العلاقة بين مؤشرات الأداء المالي وجودة الأرباح المحاسبية في شركات المساهمة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، مصر، العدد الأول، 2014.
2. سامح محمد رضا رىاض أحمد، أثر جودة المراجعة الخارجية في جودة الأرباح، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 4، 2002، الأردن.
3. سمير كامل محمد عيس، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 45، العدد 02، 2008.
4. سوزي أبو علي، مأمون الدبغي، محمد أبو نصار، أثر جودة الأرباح المحاسبية على تكلفة الإقراض طبقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، المجلة الأردنية، إدارة الأعمال، جامعة عمان، المجلد 7، العدد 2011.
5. علام، محمد موسى حمدان، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح بدليل من الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة الجامعة للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الأهلية، المنامة، البحرين، المجلد 20، العدد الأول، 2012.
6. علي سليمان النعامي، مفيد الشيخ علي، محمد رجب بدر، دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح، مجلة جامعة الأزهر، جامعة غزة فلسطين، المجلد 15، العدد 02، 2013.
7. عمار محمد رىاض أحمد، سالم سعيد باعجاجة، تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية والتدوير الإلزامي للمراجعين وأثر ذلك في اختيار المراجع اللاحق "دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 2، الجزء الثاني، جامعة بورسعيد، مصر، 2014.

8. مجدي شكري فوزي، تأثير جودة الأرباح على الأداء السوقي للمنشأة: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA.
9. منذر طلال مومني وجمال إبراهيم بدور، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ ومنعه"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 35، العدد 1، 2008.
10. هوام جمعة، حمزة بوسنة، فداوي أمينة، "قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس"، مجلة الأكاديمية العربية، الدنمارك، تشرين الأول، العدد 14، 2013.

❖ الملتقيات

1. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.
2. هوارى معراج، حديدي آدم، تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة أرباح البنوك التجارية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، 6-7 ماي 2012.

❖ القرارات، المراسيم والقوانين

1. المادة 12 من القرار المؤرخ في 12 07 1998 الجريدة الرسمية العدد 79، سنة 1998.
2. المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، الجريدة الرسمية، العدد 51، 1998.
3. المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2015.

❖ مواقع الانترنت:

☑ موقع المديرية العامة للضرائب. www.mdfdgi.gov.dz.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1-Mokhtar Mohamad Abdou Salam, audit fiscal de la société nigérienne des télécommunications sonitel SA, diplôme d'études supérieures spécialisées en audit

et contrôle de gestion, institut supérieur de comptabilité de banque et de finance, centre africain d'études supérieures en gestion, 2013.

2- Mohamed Ben Hadj Saad, l'audit fiscal dans les pme, proposition d'une démarche pour l'expert-comptable, mémoire pour obtention du diplôme d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, université de Sfax, 2008-2009.