



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر "سعيدة"



كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص " محاسبة وجباية "

الموضوع :

الدور الرقابي للمحاسبة العامة في مصلحة الضرائب دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة-

مقدمة من طرف الطلبة:

كروم ياسين

بالأطرش أحمد الشريف

تحت إشراف :

أ. مسان كرومية

أعضاء لجنة المناقشة:

أ. معراجي

رئيسا

أ. مسان كرومية

مشرفا

أ. نزعي

عضوا

أ. لشلش

عضوا

الموسم الجامعي: 2013/2012

التقويم الهجري: 1433/1434

الإهداء

لو سألت عن الأسماء فإن القلب لا يعرضه إلا هؤلاء .

إلى التي سمره من أجل رعايتي وروتتي نعم التربية فعلمتني معنى أن أكون للعلم
وفي وللحياة متعطش فلم أرى أمامي سواها

أمي الخالية

إلى الذي رباني على الفضيلة والأطلاق وهملني بالعطف والحنان وكان لي درع أمان أحتمي به
في ذنوبه الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أفسد بالحرمان .

أبي حفظه الله وأطال في عمره

إلى الشموع التي أضاءت لي مشوارتي إلى الذين كانوا لي سنداً إخوتي الأعمام

حليمة ، فاطمة، الكتوبه خديجة .

إلى كل الأهل والأقارب وأخص بالذكر جدي وجدتي أطال الله في عمرهما .

إلى عماتي : خريمة عائشة

إلى أعمامي : الجبالي ، محمد ، كروم ، أحمد ، بختاوي ، عزيز ، زوجاتمو وأولادهم .

إلى التي هاركني بماء إمداد هذه المذخرة رفيق الدرب والمفوار الدراسي أحمد الشريف و

إلى كل عائلته.

إلى كل اسديتائي الأعمام بن عمدة محمد ختير جمال الدين بالأطرش أحمد الشريف ووعثمان إبراهيم ووري مراد
إلى كل من له مظنة في قلبي .

إلى كل من يحمل لقب كروم .

إلى كل من تتلمذ على أيديهم من مقاعد الدراسة إلى مدرجات الجامعة .

إلى كل من عرفتموه وعرفوني ولم تسعن هذه الورقة أن أذكر أسمائهم .

إلى كل هؤلاء أممي ثمرة جصدي .



يا سين

الإهداء

بعد السجود لله شكراً على إيمانه وتوفيقه في لإتمام هذا العمل المتواضع .

أهدي ثمرة جهدي إلى الذين صدق فيهما قوله تعالى " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً "

إلى التي لم تبخل علي يوماً بفيض حنانها وأنفقت وقتها وعمرها الكثير وخدمت بمساعدتها وتعبره لكي أستريح فأحاطتني بحبها ودعواتها التي زادتني عزماً وإرادة في النجاح .

إلى التي جعلت الجنة تحب أقدامها أغلى وأعز ما أملك في الوجود أمي حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى سندي في الوجود ومرشدي ومنير دربي " أبي " حفظه الله وأطال في عمره .

إلى نوع البركة " جدي وجدتي " أطال الله في عمرهما .

إلى أختي الصغرى خلود

إلى أعمامي وعماتي وأخوالي وخالاتي

إلى كل من يحمل لقب " بالأطرش "

إلى كل من خطا وسمر من أجل كلمة علم أنتدع بها .

إلى كل من يعرفني من قريب أو من بعيد "

لكل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي



تشكرات

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى " لأن شكرتم لأزيدنكم "

أولا وقبل كل شيء، نحمد الذي أنعم علينا بنعمة العقل وكرمنا به عن غيرنا من
المخلوقات وعلى ما وهب لنا من سمع وبصر وحنان ومغفرة وأمانتنا على إنجاز هذا العمل
المتواضع بمنه وكرمه سبحانه وتعالى

فالحمد لله أولا و آخرا ودائما .

ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صاحب الخلق العظيم ﷺ الذي أدى الأمانة
وبلغ الرسالة ونحن على ذلك من الهاكدين .

أما بعد

بداية شكر خاص جدا وتحية تقدير واحترام نتقدم بها إلى الأستاذة المشرفة "مسان
كرومية" على توجيحاته ونصائحه القيمة .

كما لا ننسى عمال المديرية العامة للضرائب ونخص بالذكر السيد " زويدي فائدة "
و" مشرفة مختار "

ونشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة سواء بالقول أو بالعمل ومد لنا يد
العون سواء من قريب أو من بعيد وله منا كل التقدير.

فهرس المحتويات:

الموضوع	الصفحة
إهداء.....	
تشكر.....	
الملخص.....	v
الخطة.....	x
المقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة والضرائب والرقابة الجبائية.....	01
المبحث الأول: ماهية المحاسبة العامة.....	02
المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة العامة وتعريفها.....	02
المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى.....	05
المطلب الثالث: وظائف المحاسبة العامة وأهدافها.....	07
المطلب الرابع: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي.....	09
المبحث الثاني: مفاهيم حول الضرائب أنواعها.....	11
المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها.....	11
المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة.....	20
المطلب الثالث: مفهوم النظام الضريبي.....	21
المطلب الرابع: أنواع أنظمة الإخضاع للنظام الضريبي.....	25
المبحث الثالث : مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.....	27
المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....	27
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها.....	35
المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية.....	37
المطلب الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.....	38
الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية.....	45

46.....	المبحث الأول: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
46.....	المطلب الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية
50.....	المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة
54.....	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
56	المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي
57.....	المطلب الأول: التحضير للتحقيق
59.....	المطلب الثاني: سير التحقيق
60.....	المطلب الثالث: الفحص المحاسبي
73.....	الفصل الثالث : دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة
73.....	المبحث الأول:دراسة حالة تطبيقية
73.....	المطلب الأول: هيكلية مديرية الضرائب
77.....	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي
80.....	المطلب الثالث: إعادة تأسيس رقم الأعمال ومختلف الضرائب
د	الخاتمة العامة

الخطة:

المقدمة العامة

الفصل الأول: مفاهيم حول المحاسبة والضرائب والرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العامة

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة العامة وتعريفها

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

المطلب الثالث: وظائف المحاسبة العامة وأهدافها

المطلب الرابع: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مفاهيم حول الضرائب وأنواعها

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها

المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة

المطلب الثالث: مفهوم النظام الضريبي

المطلب الرابع: أنواع أنظمة الإخضاع للنظام الضريبي

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية ومجالات تطبيقها

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

المطلب الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

المطلب الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

المطلب الأول: التحضير للتحقيق

المطلب الثاني: سير التحقيق

المطلب الثالث: الفحص المحاسبي

الفصل الثالث : دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

المبحث الأول: دراسة حالة تطبيقية

المطلب الأول: هيكل مديرية الضرائب

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي

المطلب الثالث: إعادة تأسيس رقم الأعمال ومختلف الضرائب

الخاتمة العامة

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

بعد خروج المستعمر الفرنسي من الجزائر لم يكن للفرد الجزائري أي وعي جبائي سوى الواجب الديني المتمثل في الزكاة كمصدر تمويل دائم ومستمر لبيت المال .

وفي هذه الأثناء كانت الدولة الغنية تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية بسبب الآثار المدمرة التي تركها المستعمر والتي هي الأخرى تعتمد على مصادر تمويل تتسم بالاستقرار والدوام ، ولم يكن هناك أفضل من المصادر الجبائية ، غير أنه لم يكن للدولة الجزائرية إمكانية بناء نظام جبائي جزائري كفيل بمراعاة العادات والتقاليد والقيم للمجتمع الجزائري .

كما عرفت سنة 1986 انخفاض أسعار البترول كما انخفض سعر الدولار مما جعل الدولة تعاني من أزمات حادة ومنتالية جعلتها تفقد توازنها الاقتصادي ، غير أنه في السنوات الأخيرة شهدت الجزائر قفزة نوعية وتحولات اقتصادية تمثلت في جملة من الإصلاحات مست مختلف المؤسسات الاقتصادية الوطنية ، كما تم إعادة هيكلة القطاع الصناعي والتجاري ومنح المؤسسات بشتى أنواعها الاستقلالية في التسيير والتنظيم واتخاذ القرارات وهذا من أجل ضمان البقاء والاستمرارية في ميدان المنافسة لذا فقد وضعت هذه المؤسسات هدفا رئيسيا هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بأقل التكاليف ولتحقيق ذلك عملت هذه الأخيرة على مسك محاسبة وفقا لقواعدها القانونية والمحاسبية ، وقد صاحب هذا التطور الذي عرفته الساحة الاقتصادية تطورات أخرى في مختلف الميادين من بينها الجبائي ، حيث كان واجب الاعتماد على الجبائية العادية في تمويل الخزينة العمومية بعدما كانت تعتمد على المحروقات بنسبة كبيرة في تغطية نفقاتها .

وقد نتج عن هذا نظام جبائي جديد يقوم على أساس عقلية الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر عوضا عن السوق الموجه الذي كان سائدا في الاقتصاد المركزي.

كما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي هو التصريح أي المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بإعداد تصريحاته بنفسه مما يفتح المجال واسعا للمكلفين بالضريبة لإخفاء كلي أو جزئي للوعاء الخاضع للضريبة ، وهذا من خلال التلاعب في مختلف المعطيات المحاسبية وغيرها ، ذلك لأنهم يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحریتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة كالغش والتهرب الضريبي ، وللد من هذه الظواهر تعد الرقابة الجبائية إحدى آلياتها والتي تعتمد أساسا على التحقيق الجبائي والذي ينقسم إلى نوعين ، الأول يتمثل في التحقيق في مجمل

الوضعية الجبائية والثاني يتمثل في التحقيق المحاسبي الذي يعد أهم أشكال الرقابة الجبائية والذي يتمثل في مراجعة كل الدفاتر والوثائق التبريرية ومن هنا تظهر أهمية التحقيق المحاسبي وكذا المحاسبة العامة .

وعلى ضوء المعطيات السابقة تتحدد معالم لإشكالية هذا البحث في السؤال التالي :
فيما يتمثل دور المحاسبة العامة كأداة للتحقيق المحاسبي في تحقيق الرقابة الجبائية ؟
وللإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية :

ما مفهوم الرقابة الجبائية

ما هو دور المحاسبة بالتحقيق المحاسبي

ما مدى تأثير المحاسبة العامة على عملية الرقابة الجبائية من خلال التحقيق المحاسبي .

فرضيات البحث:

1. التحقيق المحاسبي جزء من الرقابة الجبائية
2. تعتمد الرقابة الجبائية في عملها على المحاسبة العامة
3. من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة من الرقابة الجبائية يجب أن تكون هناك دراسة تامة لمفهومها سواء عند المكلفين بالضريبة أو أعوان الرقابة الجبائية
4. نجاح الرقابة وفعاليتها يرتكز أساسا على خصائص ومميزات المعلومة المحاسبية في المؤسسة .

دوافع اختيار البحث :

أسباب شخصية:

- الرغبة الشخصية في معرفة مدى الأهمية التي يكتسبها التخصص المدروس في الحياة الاقتصادية والعملية .
- من عمق شخصيتنا المحبة للعمل الميداني ، قررنا اختيار هذا الموضوع بالذات للاستفادة منه إنشاء الله في الحياة المهنية مستقبلا .

أسباب موضوعية:

- كون الرقابة الجبائية من أهم المواضيع التي اهتمت بها الدراسات في الدول المتقدمة
- إثراء مكتبتنا الجامعية ولو بقسط متواضع لتعميم الفائدة
- علاقة الموضوع بمجال تخصصنا محاسبة وجبائية

أدوات ومنهج البحث :

اعتمدنا أسلوب البحث على مختلف القوانين والأموال والنصوص التشريعية الجزائرية وكذا الاتصال بمختلف الهيئات الرسمية الجزائرية مثل :

المديرية العامة للضرائب .

ومختلف المصالح والهيئات التي تتعلق بمجال بحثنا .

أما فيما يخص المنهج المستخدم فإننا اعتمدنا على المنهج الاستقرائي مع اعتماد الأسلوب الوصفي في الجانب النظري (الفصل الأول، الفصل الثاني). وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي (الفصل الثالث)

صعوبات البحث :

لا يخلو أي بحث من صعوبات ومشاكل وخلال إعدادنا للبحث صادفتنا جملة من الصعوبات :

- نقص مكتبتنا من بعض المراجع المهمة التي كانت ستساعدنا في بحثنا كثيرا، حتى ولو وجدت فإن النظام الداخلي للمكتبة لا يسمح للطالب بأخذ الأعمال الأكاديمية وأغلب الكتب إلى منزله ليطلعها بل عليه أن يتصفحها فقط داخل المكتبة لساعات قليلة مما يستدعي تصويرها طبق الأصل، الشيء الذي يسبب لنا تكاليف إضافية نحن في غنى عنها لو أن النظام الداخلي يتصف بالمرونة.
- صعوبة التوصل إلى إجراء تربص تطبيقي ، وكذا تشعب الموضوع واتساعه مما جعلنا نختصر قدر الإمكان ونركز على الجوانب التي نراها أساسية .
- عامل الوقت : ضيق الوقت .
- عدم توفر المكتبة على رسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه.

أهمية البحث :

تتمثل الأهمية المنتقاة من البحث في إبراز مدى فعالية وأهمية ودور المحاسبة

العامّة في التحقيق المحاسبي .

معرفة ما مدى المشاهد المكلفين بالضريبة على المحاسبة في تصريحاتهم ، وما مدى استشهاد أعوان الرقابة على هذه المحاسبة أثناء عملية الرقابة .

إبراز ضرورة وكفاءة المحقق الجبائي ومختلف الشروط الواجب توفرها من أجل ضمان نجاح التحقيق المحاسبي ، وهذا في ظل التطورات الحاصلة .

هيكلية البحث : للإجابة على إشكالية المطروحة واختيار صحة الفرضيات ارتأينا تقديم خطة تحقق مبدأ وحدة الموضوع وتسلسل الأفكار من خلال فصلين نظريين وفصل تطبيقي

الفصل الأول : تطرقنا فيه إلى مفهوم المحاسبة مبينين مختلف أنواعها مع التركيز على المحاسبة العامة مفهوم الضريبة مبينين مختلف المبادئ العامة لها و خصائصها و أنواعها، ثم عرجنا إلى النظام الضريبي و ذلك من خلال تعريفه و ذكر خصائصه و أهدافه

الفصل الثاني: تطرقنا إلى بيان دور المحاسبة العامة في الرقابة الجبائية و ذلك بالتطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية ثم عرجنا إلى مسار التحقيق المحاسبي

الفصل الثالث : حاولنا فيه تجسيد الأعمال التي يقوم بها المحققون في مجمل التحقيق المحاسبي في شكل دراسة حالة تطبيقية .

الفصل الأول:
مفاهيم أساسية
حول المحاسبية
والضرائب
والرقابة الجبائية

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

مقدمة الفصل الثاني:

إن التطور السريع الذي طرأ في النظم الاقتصادية و الاجتماعية أدى إلى نشوء علوم جديدة بعد الحرب العالمية الثانية أعطى للمحاسبة دورا قياديا في توجيه النشاط الاقتصادي و حث الكثير من المعنيين في المجال العلمي على تطوير المعرفة المحاسبية. كما تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة ، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والمالية والاجتماعية والاقتصادية والتنموية ومن ثم ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية ولقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة ، ولذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة ، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريرتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية مما جعل المشرع يثبت حقا أساسيا من حقوق الدولة في المحافظة على مصادر التمويل للخزينة العمومية وهي الرقابة والتحقيق

الجبائي

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العامة

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة العامة وتعريفها

لقد ظهرت المحاسبة العامة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية ومواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحيات الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي المتغير

لقد تطورت المحاسبة العامة تطورا كبيرا على ضوء تفاعل مختلف العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية فقد عرفت عدة مراحل متدرجة حتى وصلت إلى المفهوم الحالي بحيث مرت بأربع مراحل أساسية وهي:¹

1 المحاسبة في العصر القديم والعصر الوسيط

2 التقييد المزدوج في عصر النهضة

3 تطور المحاسبة في الماركاثيلية الرأسمالية التجارية

4 تطور المحاسبة في العصر ما بعد الثورة الصناعية

1- المحاسبة في العصر القديم والوسيط:

لقد اقتصر مفهوم المحاسبة في بادئ الأمر على العد والقياس وعلى كشوف المحاسبة البسيطة كوسيلة لضبط الخزائن والممتلكات ومراقبة حركة مخازن الحيوية [الخبوب والأخشاب ... إلخ] 2900 ق.م

وقد استخدم اليونان، الرومان والمصريين القدامى كشوفات المحاسبة والتي كانت تبين المحاصيل التي ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منها كما كان البابليون في العراق يحتفظون بسجلات محاسبية تسجل فيها أملاك الملوك القياصرة وكذلك الضرائب والتكاليف المتعلقة بها، أما في العصر الوسيط في أوروبا اقتصر الإثبات المحاسبي على السجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك من طرف كبار ملاك الأراضي لمراقبة استلام وتسليم المحاصيل

¹ رضوان حلوة حنان "تطور الفكر المحاسبي" مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان -الأردن الطبعة الأولى 1998 ، ص 11

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الفلاحية لصاحب الأملاك وفي نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.

2- القيد المزدوج في عصر النهضة:

لقد كانت بوادر ظهور القيد المزدوج في بداية القرن 13 م في إيطاليا ولكنه ظهر بشكل فعلي سنة 1494 م حيث قام الراهب لوكاباسيولي في كتابه بعرض كامل لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج ولقد تضمن هذا الكتاب 36 فصل قصير حول الدفاتر تحت عنوان " في الحساب والتسجيل " ويعود سبب تأخر ظهور أدباء المحاسبة إلى حرص أرباب الأعمال المنتفعين من المحاسبة على عدم نشر أسرار المهنة، وإن طريقة القيد المزدوج قدمت وسيلة فعالة تمكن من خلالها رجال الأعمال من ضمان الدقة الحسابية في عمليات التسجيل الترحيل وتحديد علاقتهم بالغير

3- تطور المحاسبة في الماركنتيلية الرأس مالية التجارية:²

في هذه المرحلة من مراحل تطور الفكر المحاسبي انتصبت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي وكانت تسعى إلى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع عن طريق حراستها، لذلك سميت محاسبة الحراسة لأن عزفها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة الأموال المعهود بها إلى الغير وكذلك رقابة المخزون حيث عرفت المرحلة الماركنتيلية أشكال فنية جديدة في التسجيل المحاسبي من بينها الميزانية والقيد المفرد، إذ ظهرت محاسبة القيد المفرد وتطبيق هذه المحاسبة بنجاح في المهن الحرة ولدى الحرفيين وتقوم فكرتها أساسا على تحديد الأرباح بمقارنة ميزانيتين متتاليتين انطلاقا من معادلة الميزانية ونظرا للتنوع وزيادة حجم النشاط التجاري للمشاريع الفردية لم تعد طريقة حساب الأرباح والخسائر قائمة على التسجيل المباشر لنتيجة كل صفقة ملائمة للتطور، وفي القرن السابع عشر وجدت سجلات محاسبة تعتمد أسلوب الجرد الفعلي للمخزون السلعي وتستخدمه لتصحيح البيانات الدفترية عند تحديد النتيجة وإظهارها في ميزانية أخرى

² رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 13

4- تطور المحاسبة بعد الثورة الصناعية:

لقد ظلت المحاسبة والفكر المحاسبي حقبة طويلة من الزمن أداة لتسجيل العمليات وإعداد التقارير على الوقائع التاريخية والتي كانت تحضر سنويا للعرض على الإدارة أو أصحاب المشروع، وكانت قواعد المحاسبة موجهة باستمرار نحو خدمة هذا الهدف، وبقية المحاسبة جامدة في حركتها حتى ظهرت ظروف مختلفة حتمت تطورها وإخراجها من عزلتها، ومن أهم هذه العوامل التي ساعدت على التطور:

- التطور التكنولوجي في طرق الإنتاج ووسائل تمويله
- ازدياد حجم الإنتاج وظهور مشكلة تصريف هذا الإنتاج الكبير، مما أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين هذه المشروعات
- التشتت الجغرافي الذي زاد من الحول بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية والأحزاب
- ضرورة اتخاذ قرارات سريعة في شتى المجالات من قبل الجهات المعنية

قد تلزم الإدارة المشروعات لموجب قوانين مختلفة من بينها النظام المحاسبي الموحد بتقديم بيانات عن أنشطتها المتباينة إلى الأجهزة المركزية الحكومية وهكذا بدت واضحة ضرورة العمل على تطوير أساليب المحاسبة حتى تكون في خدمة الإدارة وأخذت تلك الأساليب تلاحق في تطويرها التطور السريع للأساليب الإدارية ذاتها³

تعريف المحاسبة العامة:⁴

يمكن تعريف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال حسابات التي تتم على شكل تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات و الأحداث ذات الطابع المالي وتتلخص فيما يلي:

التسجيل: هو تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة مكن الدفاتر لأنه لا يمكن الاعتماد على الذاكرة في هذا المجال

التبويب: هو ترتيب جميع البيانات وتصنيفها مع فرز العمليات و المعلومات ذات طبيعة واحدة

³ نفس المرجع السابق ص 24

⁴ رفعت محجوب المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة 1971

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

التلخيص: هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها وتبويبها في صورة معلومات مفيدة على شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج و الحقائق المالية

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العامة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

تقوم المحاسبة العامة على مجموعة من الأسس والمفاهيم التي تكونت عبر السنين والتجارب وأصبحت تكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة بشكل عام لذلك نرى من الضروري عرض المبادئ الرئيسية والتي هي:⁵

كيان الوحدة الاقتصادية: إن إنشاء وحدة اقتصادية يعني خلق شخصية معنوية لها، وأن هذه الشخصية تكون مستقلة عن شخصية المالكين، إن تصرفات مالكي المشروع بأموالهم الخاصة لا تأثر ولا تنعكس على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، وفي حالة تعامل مالكي الوحدة بصفقة مع الوحدة التي يملكها فإنه يعامل معاملة الزبائن الآخرين

استمرارية الوحدة: ويقصد بها أن تأسيس الوحدة الاقتصادية يتم لغرض استمرارها في نشاطها الاقتصادي إلى أجل غير مسمى أي ليس من أجل تصفيتها في القريب العاجل

وحدة القياس: يتم اللجوء إلى استعمال وحدة القياس مشتركة في وحدة نقدية تقام على أساس التبادلات والعمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتسمى وحدة القياس على سبيل المثال: الدينار، الدولار الأورو... الخ
الحيطه والحذر: إن هذا المبدأ يفسر السياسة والإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة، ويعني مبدأ الحيطه والحذر لاعتماد القيم الأدنى عند تقويم الأصول والإيرادات، والقيم الأعلى عند تقويم الخصوم والنفقات في تاريخ إعداد القوائم المالية

الثبات والتجانس: يقصد به استخدام النماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية حيث ساعد ذلك على إجراءات المقارنة ما بين نتائج أعمال الوحدة في الفترات المتعاقبة وتقييمها، إن هذا المبدأ يتيح الفرصة لتحديد التغيرات الحاصلة في النتائج

مبدأ التكلفة التاريخية: يتم تقويم الأصول والخصوم وفق السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي، المعادل لتلك الموارد الالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو تاريخ نشوء الالتزام⁶

⁵ عبد الكريم الرحيمي " مبادئ المحاسبة المالية -الجزء الأول- " سنة الطبع ، 1999 ص 05

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات : ينطلق هذا من ربط نفقات الدورة بالإيرادات التي حققتها هذه النفقات خلال الدورة، وذلك في علاقة سلبية تعكس السبب أي النفقة التي تؤدي إلى ظهور أثر معين أي الإيراد، وبذلك يتم تحديد صافي الربح العادي للدورة المالية

مبدأ الإفصاح التام: يتطلب هذا المبدأ تصميم وإعداد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة، يتطلب هذا المبدأ عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة معينة

الفترة المحاسبية: وهي الفترة الزمنية التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية أساسا لتحديد نتائج العمليات التي تقوم بها لتحديد مركزها المالي في نهاية الفترة وغالبا ما تكون سنة تبدأ في أي تاريخ تحدده الوحدة وتنتهي بانتهاء الشهر الثاني عشر⁷

مبدأ الاستحقاق و المبدأ النقدي:

إن قائمة الدخل تعبر عن فترة محددة لذلك من الضروري معرفة متى يتم محاسبة كل بنود المصروفات و الإيرادات وفي ضل مبدأ الاستحقاقات في المحاسبة فإنه لا يتم الاعتراف بالدخل إلا إذا تحقق فعلا ولهذا وفي ضل المبدأ يتم إجراءات سويات في نهاية الفترة المحاسبية حتى تعكس حسابات الإيرادات التي يتم تحقيقها فعلا والمصروفات المتعلقة فترة المحاسبة وتتبع غالبا المشروعات ومبدأ الاستحقاق في المحاسبة بينما يميل الأفراد و المهنيون إلى إتباع المبدأ النقدي إلا أن هذا المبدأ لا يعتبر أساسا سليما في المحاسبة خاصة إذا كانت مبالغ كبيرة متمثلة في المخزون السلمي للحسابات و العملاء وحسابات الموردين

- علاقة علم المحاسبة بالعلوم الأخرى

إن علم المحاسبة شديد العلة ووثيق الارتباط بكثير من العلوم الأخرى، كعلم الاقتصاد وإدارة الأعمال والإحصاء والقانون. فعلم المحاسبة يدعم الإدارة كما يساهم في الدراسات الاقتصادية بالإضافة إلى أنه يتأثر بالتطورات في العلوم الأخرى

⁶ رضوان محمد العناتي " مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها " دار صفاء للنشر 2000 ، ص 12
⁷ خالص صالح " المبادئ الأساسية للمحاسبة " ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2003 ، ص 111

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

علم الاقتصاد والمحاسبة: يعني كل من علم المحاسبة والاقتصاد بالملكية والنشاط البشري فيما يتعلق بالإنتاج والتوزيع والاستهلاك والحاجة وإشباعها والمعاملات المالية وغيرها، أما علم المحاسبة فيعني بالمؤسسة وملكيتها والتزاما ونشاطها وما حققته من أهداف سواء باعتبارها وحدة واحدة أو بتحليلها إلى أقسام

علم إدارة الأعمال والمحاسبة: تشمل الإدارة على الوظائف التالية: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، الرقابة، وكل هذه الوظائف تحتاج إلى بيانات لازمة لأدائها بعناية وتعتبر المحاسبة أداة رئيسية ووسيلة ضرورية لتقديم هذه البيانات التي تساعد على قيام الإدارة بجميع هذه الوظائف

علم الإحصاء والمحاسبة: يساعد الإحصاء على تطوير علم المحاسبة ودراسة وتحليل الأرقام التي تظهر لحسابات ودفاتر المؤسسة التي تتناول نتيجة نشاطها

علم القانون والمحاسبة: يتناول القانون الحقوق والواجبات والالتزامات وينظم المعاملات التي تتم بين الناس ولهذا كان إلزاماً⁸

المطلب الثالث: وظائف المحاسبة العامة وأهدافها

أولاً: وظائف المحاسبة العامة:

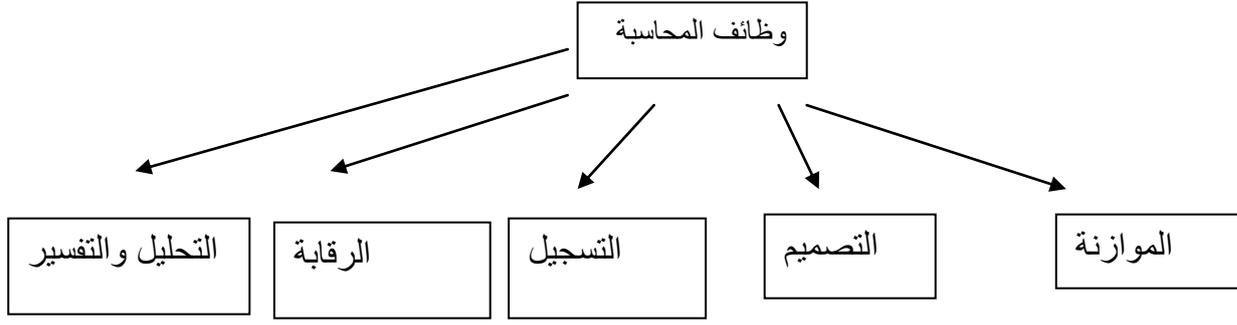
- إعداد الخطة الرقمية التي تمثل أهداف المشروع في صورة موازنة تخطيطية أو ميزانية تقديرية
- تصميم النظم المحاسبية التي تتماشى مع طبيعة ومعاملات المشروع
- تسجيل الأحداث المالية التي تولد عن نشاط المشروع
- المراجعة الداخلية التي تقوم بفحص وتحقيق أحداث المشروع وما أسفرت عنه من نتائج لفرض إبداء الرأي فيها
- تحليل نتائج المشروع المالية وتفسير هذه النتائج وتقديم تقارير عنها إلى المستويات الإدارية التي تهمها هذه النتائج⁹

⁸ خيرت ضيق " في أصول المحاسبة " دار النهضة العربية، لبنان، 1991 ، ص 15

⁹ عبد الفتاح الصحن ود. محمد السيد سرايا "الرقابة والمراجعة الداخلية " الدار الجامعية طبع ونشر وتوزيع، 1998 ، ص 20

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

شكل رقم (01/01) يوضح وظائف المحاسبة:



المصدر : عبد الفتاح الصحن ص 22

ثانيا: أهداف المحاسبة العامة

تتمثل أهداف المحاسبة العامة بشكل عام فيما يلي:

- اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد الاقتصادية
- التوجيه الفعال والرقابة الفعالة للموارد الاقتصادية للمنشآت سواء موارد مالية أو موارد بشرية
- إخلاء مسؤولية الإدارة عن طريق التقرير الدوري عن النشاط المتعلق بالموارد الاقتصادية الموكلة إليها ومدى رعاية الإدارة لمصالح الأطراف المعنية
- التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية¹⁰

أهداف المحاسبة بالنسبة للمؤسسة :

- معرفة نتائج النشاط
- معرفة مدى تطور الذمة
- تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة
- تعتبر كقاعدة لكل تحليل مالي

¹⁰ شبايكي سعدان " تقنيات المحاسبة العامة " ص 114

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

بالنسبة للغير:

تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي وعليه بالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك وكل الهيئات الأخرى تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل، ميزان المدفوعات....).

تزود مصلحة الضرائب بالبيانات مما يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح

نستخلص من هذا أنه يجب أن تحضر القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملحقات) بكل عناية، إن وضوحها ودقتها وموضوعيتها مرهون بتطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية وقواعد التقييم، ومعايير إظهار النتائج و التسجيل وإلا فسوف تكون القوائم المختلفة من مؤسسة إلى أخرى شكلا ومضمونا، غير قابلة للإستعمال، وإن استعملت فستكون لها آثار وخيمة على المجتمع

المطلب الرابع: المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي

عرفت المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي حسب ما جاء في المادة 3 كالتالي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات أي مؤسسة ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية " وتعتبر القوائم المالية، العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات، فإن:

كل مؤسسة مجبرة على إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة محاسبية وتمثل هذه القوائم في:

الميزانية قائمة المركز المالي

حساب النتيجة جدول حسابات النتيجة

جدول التدفقات النقدية تدفقات الخزينة

جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الجدول الملحق والإيضاحات

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر تلي تاريخ إقفال السنة المالية

يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجموعة، قوائم خاصة بالوحدات...) تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية

يتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، بعمودين واحد لأرصدة الدورة السابقة والثاني يخص الدورة الحالية

المختصر المفيد أن النظام الجديد لم يأتي بالجديد من الناحية الشكلية أو القانونية لكن لا يمكن إنكار المنافع الأخرى من حيث تحدد المفاهيم والمضمون

المبحث الثاني : مفاهيم حول الضرائب وأنواعها

المطلب الأول : مفهوم الضريبة وأنواعها

تعريف الضريبة:

تعددت التعاريف التي أعطاهها علماء المالية و المفكرون الاقتصاديون للضريبة غير أن هذه التعاريف تنصب في معين واحد و من هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- تعرف الضريبة بأنها فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم المكلفين الطبيعيين أو المعنويين على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة¹¹

¹¹ في المنيف, عبد الله المنيف وآخرون. المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية و التطبيق العملي . المملكة العربية السعودية. جامعة الملك سعود , الرياض, 1406 هـ. ص 17

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

- هي اقتطاع مالي إجباري (إلزامي) غير عقابي تحدده الدولة ويلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأدائه للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية
- هي فريضة إجبارية (إلزامية وليست عقابية) يلتزم بها الأفراد بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة لمساعدتها في مواجهة النفقات العامة
- اقتطاع إجباري نقدي يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبلا مقابل.¹²
- كخلاصة يمكن القول أن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل وبصفة نهائية تقوم به الدولة وفقاً لقواعد قانونية وهذا الاقتطاع يكون من أموال الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الاعتباريين) حسب قدراتهم التكلفة بغرض استخدامه لتحقيق المنفعة العامة.

من خلال تعريف الضريبة يمكن تحديد خصائصها على النحو التالي:

أ- الضريبة اقتطاع مالي:

وذلك يعني أن الضريبة تؤدي للدولة في الغالب في صورة نقدية حيث لا يجوز أدائها في صورة خدمات شخصية أو عينية.

ب- الضريبة تفرض وتدفع جبراً:

يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة للدولة.

ويترتب على ذلك أن الدولة هي التي تقنن الضريبة وهي التي تقوم بجبايتها عن طريق موظفيها في هذا الحقل، ولا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون أو مرسوم.

¹² تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

ت- فريضة إلزامية وليست عقابية:

إن الضريبة لا تفرض كعقوبة مالية نتيجة قيام المكلف بعمل يتطلب مجازاته عليه مثل مخالفة الأفراد قواعد وأنظمة المرور وما تحدثه بعض الشركات من أضرار على البيئة المحيطة بها.

أي تفرض الضريبة وتدفع جبراً وبصفة نهائية إذ لا يجوز للمكلف أن يتنصل عن دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع إلا إذا كان معفي عنها بمقتضى النظام. وإذا ما سوّلت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة فإنه سيقع تحت طائلة العقاب الذي يصل أحياناً إلى الحجز التنفيذي على أمواله و البيع الجبري. وذلك لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.

ن- الضريبة تفرض من قبل الدولة:

تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لمقدراته المالية ، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لمقدرتهم

ج- تحويل الموارد من القطاع الخاص (المكلفين) إلى القطاع العام (الدولة) جبراً:

إن الضريبة تتصف بأنها إجبارية على المكلفين وليست اختيارية، وهذا يميزها عن الهبات والتبرعات التي يتقدم بها الأفراد والشركات للدولة طواعيةً.

د- تؤدى الضريبة للدولة بصفة نهائية:

إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يستعيدها مرة أخرى أي ليس لدفعها حق استرداد ما دفعه و لا أن يتقاضى عليه فوائد لأنه يدفعها مساهمة منه في النفقات العامة التي تقوم بها الدولة. وهذا يميزها عن القروض العامة التي تقرضها الدولة من الأفراد و الشركات ثم تعيدها لهم.

هـ- بدون مقابل:

إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يتوقع أن يحصل على مقابل مباشر، على ما تم دفعه وهذا يميزها عن الرسم (الرسوم)، حيث إن الرسم يعني دفع مبلغ معين للاستفادة من خدمة معينة وبصفة مباشرة. فكل فرد يعيش على أرض الدولة ويستظل بسمائها مكلف بأداء الضريبة بوصفه عضواً في المجتمع.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

و- تفرض لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية:

أصبح الاعتقاد السائد لدى الفكر المالي الحديث هو أن الهدف من فرض الضرائب ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب, بل أصبح الهدف منها هو تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدينية للدولة. فالضريبة ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة لتحقيق الأغراض العامة.

ي- الضرائب تفرض وفقاً لقواعد ومبادئ ومعايير أساسية محددة , ومن أهمها, العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في نفقات الجباية والمرونة والاستقرار, وسوف نتناول هذه القواعد بشيء من التفصيل فيما بعد.

أهداف الضريبة:

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل فرد تحمل نصيبه من أعباء الدولة دون إخلال بالتوازن بين مصالح العامة والمصالح الفردية. ويمكن إيجاز أهم أهداف الضريبة في الآتي:

1. أهداف مالية:

حيث تعتبر الضريبة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات الدولة للمساهمة في تمويل جانباً من نفقاتها العامة, كما أن الضريبة أداة مساعدة لتنفيذ السياسات المالية المختلفة للدولة مثل سياسة معالجة التضخم النقدي وسياسة تغطية العجز في ميزان المدفوعات.¹³

2. أهداف اقتصادية:

تحقيق التوازن الاقتصادي ويتم ذلك عن طريق:

- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي.

¹³ نفس المرجع السابق

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

- تشجيع الاستثمار الأجنبي وذلك بإعفائها من الضرائب مثل الإعفاء الضريبي لمدة قد تكون 5 أو 10 سنوات أو تخفيض سعر الضرائب عليها.
- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استثمارات معينة وحجبه عن استثمارات أخرى.
- الحد من السلع الاستهلاكية وتوجيه فوائض الدخل للادخار وذلك بفرض ضرائب عالية على هذه السلع الاستهلاكية أو خفض سعر الفائدة على الادخار.
- التأثير على المستوى العام للأسعار. وذلك في حالة التضخم تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة على السلع وفي حالة الكساد تقلل الضريبة.

3. أهداف اجتماعية:

حيث تسهم الضريبة في تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:

- الحد من التفاوت بين الدخل وذلك عن طريق تطبيق نظام الأسعار التصاعدي للضريبة على دخول الأفراد.
- تشجيع النسل عن طريق منح إعفاءات ضريبة معينة عندما يزيد عدد أفراد الأسرة عن عدد معين, وفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأعزب كما هو الحال في المملكة المتحدة.
- إنفاق حصيلة الضريبة على التعليم, الصحة, الأمن بحيث يستفيد منها الفقراء و الأغنياء على السواء.
- فرض ضرائب على السلع الضارة كالدخان وإنفاق الحصيلة لمكافحة التدخين أو مشاريع تفيد المجتمع.

4. أهداف سياسية:

قد تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل :

- تشجيع المعاملات مع دولة معينة صديقة دون غيرها, ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الإعفاءات الجمركية وما في حكمها.
- كما تستخدمها الدول كأداة لتأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

القواعد أو المبادئ الأساسية لفرض الضريبة:

وضع علماء الاقتصاد في نهاية القرن الثامن عشر بعض القواعد التي يجب توافرها في الضريبة حتى توصف بأنها جيدة, ولكن يلاحظ أن التطبيق العملي لنظم الضرائب في معظم الدول يجيد عن هذه القواعد, ويتولد عن ذلك ما يسمى بالظلم الاجتماعي.

ومن الواضح أن أي دولة في العالم تفرض الضرائب لتحقيق أهداف تسعى إليها. ولكي تتمكن الدولة من تحقيق هذه الأهداف يجب أن تراعي قواعد أساسية عند فرض الضرائب.

✓ القواعد أو المبادئ التي وضعها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم لفرض الضريبة:

1. قاعدة العدالة (قاعدة المساواة) أو (العمومية)

2. قاعدة اليقين (الوضوح والدقة)

3. قاعدة الملائمة

4. قاعدة الاقتصاد (مبدأ الإنتاجية)

✓ قواعد أو مبادئ وضعها علماء آخرون¹⁴

1. قاعدة المرونة

2. قاعدة الاستقرار

3. قاعدة الإقليمية

4. قاعدة السنوية

5. قاعدة التنسيق بين الأهداف

6. قاعدة إمكانية التطبيق

¹⁴ المنيف, عبد الله المنيف وآخرون . مرجع سابق , ص 21 – 27

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

أنواع الضرائب:

تنقسم الضرائب إلى ما يلي :

- الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.
- ضرائب شخصية و ضرائب عينية.
- الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية بالشرائح.
- الضرائب النوعية و الضرائب الموحدة.

النوع الأول: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة:

الضرائب غير المباشرة: هي التي يستطيع من يقوم بتوزيعها نقل عبئها الي غيره ، فتكون بمثابة الوسيط فقط و هذه الضريبة ليست لها صفة الثبات و الاستقرار كضريبة الاستراد ، التصدير ، الإنتاج ، الاستهلاك ، و الرسوم الجمركية

و يتناول الدخل بمناسبة استخدامه أو انفاقه و تواجده،أيضا للضرائب نوعية أي تختار نوعا معينا من المنتج و تفرض عليه الضريبة مثلا الضريبة علي الاستهلاك كرسوم إنتاج المشروبات الكحولية ، إنتاج السكر ، المنتجات البترولية ، الضرائب الجمركية علي الصادرات و الواردات ، و تعتبر الركن الرئيسي بالنسبة للدول التي تحقق درجة من التقدم الاقتصادي أي الدول المتخلفة، أما بالنسبة للدول المتقدمة تعتمد علي الضرائب العامة علي الإنفاق لأنها تملك إدارة جبائية كفئة و لديها أنظمة محاسبية متطورة و لديها إدارة تملك الوسائل للمراجعة الكافية

الضرائب المباشرة:

تسري علي القيمة التي يحققها المكلف من الدخل أو ما يملكه من الثروة و تقدير قيمة العناصر الخاضعة لضرائب الدخل علي أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت شهر أو سنة ، و هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوزيعها للخزينة العامة ، فهي اقتطاع مباشرة من الدخل أو رأس المال و تفرض علي عناصر تتمتع نسبيا بالدوام و الاستقرار و من أمثلتها ضريبة الدخل و ضريبة الأرباح التجارية و

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الصناعية و الرسم العقاري و لا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر لأنها مرتبطة باسم الشخص حيث أن من يدفعها يتحملها بصفة نهائية وتنقسم إلى:

الضرائب النوعية:

هي التي تتناول نوعا معينا من الدخل دون آخر مثلا كضرائب علي المرتبات و الأجور الضريبة علي الأرباح التجارية و الصناعية تتميز ببساطة و سهولة التطبيق و لكن لا تحقق العدالة في توزيع عبء الضريبة لأنها ضرائب عينية أو تمس الوعاء دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص أو المكلف أي لا تراعي ظروف المكلف

الضريبة العامة:

تفرض علي الدخول بحيث تتناول جميع عناصر الدخل المكلف علي اختلاف أنواعها بصرف النظر عن تبيان مصادرها و تمس الضريبة العامة ، الشخص الذي لديه عدة مصادر أو عدة دخول و الضرائب العامة هي ضرائب شخصية أي تراعي الجانب الشخصي للمكلف

الضرائب علي رأس المال:

تتناول الضريبة علي رأس المال عناصر الثروة المكونة للخدمة المالية للفرد و هذه الضريبة علي رأس المال حسب بعض المفكرين الذين يعتبرونها أداة ملائمة للتوزيع الأعباء العامة علي أساس أن مقدار ما يملكه شخص معين في لحظة معينة من عناصر الثروة يظهر بصورة أكثر وضوحا من مقدار دخله و خاصة رأس المال العاطل الذي لا يستثمر حتى يرغم هذا الشخص علي استثمار رأس ماله

النوع الثاني: ضرائب شخصية وضرائب عينية:¹⁵

- الضريبة الشخصية: وهي تلك التي يتم ربطها باسم شخص طبيعي.

أمثلتها: الضريبة على الأفراد.

- الضريبة العينية: وهي تلك التي يتم ربطها باسم شخص معنوي (اعتباري).

أمثلتها: الضريبة على الشركات.

¹⁵ نفس المرجع السابق ص 98

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

النوع الثالث: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية بالشرائح:

- **الضرائب النسبية:** وهي ضريبة تفرض بنسبة ثابتة مهما كانت قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهي لا تحقق العدالة الضريبية لعدم وجود مساواة في التضحية.
- **الضرائب التصاعدية:** ضرائب تفرض بأسعار تختلف طردياً باختلاف في قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تنقسم إلى نوعين:
 - تصاعدية بالطبقات: حيث تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طبقات.
 - تصاعدية بالشرائح: وطبقاً لهذه الضريبة يتقسم دخل الشخص الخاضع للضريبة إلى عدة شرائح ويطبق على كل شريحة نسبة خاصة بها وتزداد النسبة بازدياد قيمة الشريحة. وعلى ذلك يخضع الدخل لعدة أسعار بقدر ما يحتويه من شرائح.

النوع الرابع: الضرائب النوعية و الضرائب الموحدة:

- **الضرائب النوعية:** ويقصد بذلك أن تفرض الضريبة على كل نوع من الدخول على حده. أو بمعنى آخر: تفرض ضريبة مستقلة على الدخل الناتج عن كل فرع من فروع الدخل المختلفة. وتقوم الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخول المختلفة فتفرض ضريبة على دخول العقارات, وأخرى على الأرباح التجارية و الصناعية, وثالثة على المرتبات و الأجور, ورابعة على دخول المهن الحرة وهكذا.
- وكما أن نظام الضرائب النوعية يعطي السلطات العامة مرونة في استخدام عدد أكبر من أدوات السياسة الضريبية يمكن من خلالها زيادة أسعار الضرائب بصورة مرنة على بعض الدخول دون غيرها, مراعاة لمقتضيات الأحوال الاقتصادية والاجتماعية و السياسية.
- **الضرائب الموحدة:** ويقصد بذلك أن تفرض الضريبة على مصادر الدخول مجتمعة بعد منح صاحبها إعفاء واحد فقط.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

فعلى سبيل المثال:

الطبيب مثلاً صاحب المهنة الحرة الذي يحقق دخلاً من هذه المهنة، وفي نفس الوقت يملك مزرعة تدر عليه دخلاً بالإضافة إلى أنه يملك أسهماً تحقق له ربحاً، تجمع هذه الدخول كلها لتكوّن وعاءً واحداً وتفرض عليه ضريبة واحدة تمثل الضريبة على دخل الطبيب. وهذه الضريبة تصاعديّة عادة يزيد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة. وتأخذ الدول المتقدمة عادة بنظام الضريبة الموحدة ويرجع السبب في ذلك إلى ارتفاع مستويات الدخل، وإلى انتشار الوعي الضريبي ومستوى الثقافة التعليم في هذه الدول.

المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة

إن مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة من المراحل التي تمر بها الضريبة و تعتبر هذه المرحلة مهمة لان الإخفاق في تحصيلها يعتبر ضياع لكل الجهود و التكاليف التي أنفقت من اجل جبايتها حيث يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:¹⁶

أ- أسلوب التحصيل الإداري المباشر

بعد حدوث الواقعة المنشأة للضريبة يتم تحديد مقدار دين الضريبة و تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ دافع الضريبة بمقدار و موعد أو مواعد دفع الضريبة و الخطوات التي يجب أن تتبع في تسديد الدين و يكون الوفاء المباشر لدين الضريبة بدفعة واحدة أو أن يكون الوفاء بعدة دفعات على شكل أقساط وفقاً لنص القانوني حيث تتولى الإدارة الممثلة في أجهزتها الضريبية بالتحصيل المباشر لها من الأفراد الممولين و إما في مقر الشركات، و المؤسسات نفسها و سواء تم التحصيل من الممولين و مدرءاء الشركاء أو من قبل ممثلهم من المحامين و المحاسبين

ب- أسلوب الدفع المباشر من قبل المكلفين أنفسهم

هي أن يلتزم المكلف بما يدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته و هذه الطريقة أكثر شيوعاً و تسمى بطريقة التوريد المباشر

¹⁶ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة، 1999، ص- 64

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبية العامة والضرائب والرقابة الجبائية

ج- أسلوب الأقساط:

قد يكون لدى دافع الضريبة تأهيلا و خبرة عالية تمكنه من تقدير الضريبة التي يستحمل عبء دفعها في موعد استحقاقها، و في هذه الحالة يقوم دافع الضريبة بدفع مسبق أقساط مبلغ الضريبة و في موعد الاستحقاق تقوم الإدارة الضريبة بتسوية حساب الضريبة و مطالبة دافع الضريبة يدفع بقية المبلغ إذا كانت الضريبة المستحقة أكبر من مقدار المبلغ المدفوع مسبقا كأقساط كما تقوم الإدارة الضريبية برد المبلغ الفائض إذا كانت الأقساط المدفوعة فعلا أكبر من مقدار الضريبة المستحقة

و أخيرا ربما تقوم الإدارة الضريبية بترحيل المبلغ الفائض لحساب الضريبة عن السنة القادمة

د- أسلوب الاقتطاع من المصدر:

يكلف المسئول عن جبايتها باقتطاعها من وعائها قبل تسليمه إلى صاحبه ومن ثم يتسلم المكلف دخلا صافيا مخصوصا منه الضرائب المستحقة و عليه تصحح ذمته بريئة من دين الضريبة

المطلب الثالث: مفهوم النظام الضريبي

تعريف النظام الضريبي

يمكن تعريف النظام الضريبي: " بأنه ذلك الهيكل المنفرد بملاحمه و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع. و هو بذلك الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختبارها و تطبيقها بتحقيق أهداف السياسة الضريبية" كما أن المفكرون الاقتصاديون و علماء المالية يرون بأنه في مجال الضريبة يوجد له مفهومين : مفهوم واسع و للآخر ضيق¹⁷

فيعرف في المفهوم الواسع: " بأنه مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية و الفنية التي يؤدي تركيبها الى وجود كيان ضريبي معين. وذلك الكيان الذي يمثل الواجهة لنظام. و الذي تختلف ملاحمه في المجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي. كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف

¹⁷ سعيد عبد العزيز عثمان ،، النظم الضريبية،، طبعة 3، بيروت، 1985، ص 15.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

أما في مفهومه الضيق فيعرف: " بأنه مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في
مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل

ومن خلال ما ذكرناه سابق نجد أن النظام الضريبي يقوم في مفهومه الواسع على ركنين رئيسيين هما : الهدف و
الوسيلة

فبالنسبة للهدف نجد أن الدولة هي التي تحدد نظامها الضريبي يرمي إلى تحقيق أهدافها التي تحددها فلسفتها
السياسية و يعلى ما قد يطرأ على هذه الأهداف من التغيرات

أما بالنسبة للوسيلة فنجد أن هذا الركن ينطوي في النظام الضريبي بمعناه الواسع على إيجاد الوسيلة أو مجموعة
الوسائل اللازمة لتحقيق هدفه. و تقوم هذه الوسائل على عنصرين: عنصر فني و آخر تنظيمي بحيث يشكل هذان
العنصران معا ما سبق أن أطلقنا عليه " النظام الضريبي بمعناه الضيق أو الكيان الضريبي système fiscale

-خصائص النظام الضريبي

من خلال تعريف موريس باسلي للنظام الضريبي و المتضمن مايلي :

النظام الضريبي هو مجموعة الإجراءات التي تتخذها السلطات العمومية بغية تغطية نفقاتها عن طريق الضرائب
ومن هنا نجد أن هناك مجموعة من الخصائص أو السمات التي تميز النظام الضريبي عن غيره من النظم الضريبية،
سواء كان ذلك في الدول المتقدمة أو الدول النامية، يرجع ذلك الاختلاف الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية
السائدة في هذه الدول

و بالنسبة للدول النامية نجد أن نظامها الضريبي يتميز بما يلي :

انخفاض في الحصيلة النهائية للضريبة حتى أنها لا تزيد في المتوسط عن 15 % من الدخل القومي في حين أنها
تصل في العديد من الدول المتقدمة إلى ما يزيد عن 30 % من الدخل القومي. و لعل السبب في انخفاض
الحصيلة الضريبية يرجع إلى:

أ- انخفاض الدخل القومي من هذه الدول بسبب عدم اكتمال نمو قطاعات الإنتاج مما ينعكس على انخفاض
الدخل الفردي و زيادة نسبة الإعفاءات الضريبية

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

ب- سيادة القطاع الزراعي الذي يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى مما يعني عدم إمكانية فرض ضرائب على هذا القطاع و بالتالي انخفاض الحصيلة العامة للضرائب

ج - محدودية القطاع الصناعي و بدائيته بالإضافة لسيطرة الشركات الأجنبية التي تحصل على إعفاءات ضريبية كبيرة من أجل تشجيعها على الاستثمار

يتصف النظام الضريبي في هذه الدول [بأنه غير متوازن حيث تسود الضرائب غير مباشرة و التي تبلغ نسبة حصيلتها 60% - 80% من الحصيلة العامة للضرائب

ضالة أهمية الضرائب المباشرة كضرائب الدخل و رأس المال. و ذلك بسبب تدني الدخل و انتشار الفقر. و عدم قيام المشاريع الاستثمارية الكبرى التي تتحمل الإقتطاع الضريبي

صعوبة التحصيل الضريبي و انتشار التهرب الضريبي، و ذلك بسبب قلة الوعي الضريبي و انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية أما في البلدان المتقدمة فتحتل الضرائب المباشرة المركز الأول

أما الفئات التي يجب أن تتحمل العبء الضريبي فهي فئة الأشخاص الطبيعية و المعنوية الحائزة على أكبر قدر من الأرباح و المداخل. كما نجد أن هناك عدة طرق ووسائل مستخدمة من أجل التحصيل الضرائب و نذكر على سبيل المثال : طريقة الحجز من المنبع و طريقة التحصيل المباشر أما مقدار الجباية اللازم لتغطية النفقات العامة فيكون حسب الطاقة الضريبية للمجتمع، فيستلزم على كل دولة تحديد مدى قدرة جماعة على تخصيص جانب من داخلها لتمويل هذه النفقات

أهداف النظام الضريبي

إن الواقع الاقتصادي و الاجتماعي لبلد معين من جهة و نظامها الضريبي ، و من جهة أخرى : علاقة تبادلية واضحة، فدراسة الاقتصاد و الأوضاع الاجتماعية، و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الدولة يمكن من تفهم الكبير من القواعد الضريبية. و اختيار صور الفنية الملائمة و تشكيل النظام الضريبي الذي يضمن حصول الدولة على الإيرادات اللازمة و تحقيقها لأهدافها المختلفة لذلك هناك اختلاف بين الأنظمة الضريبية من بلد لآخر حسب الفلسفة الاقتصادية الإستراتيجية يأخذ بها المجتمع و درجة تقدمه و كيفية تنظيمه

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

وستتطرق إلى الأهداف حسب النظام الضريبي المطبق في الدول مما يلي:

أ- هدف النظام الضريبي في الدولة الرأسمالية المتقدمة¹⁸

طلب الدولة الرأسمالية مدة طويلة تحرص على اتخاذ موقف حيادي اتجاه النشاط الاقتصادي، فلم يكن يعينها التدخل للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية و الاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج لذا كانت تكتفي من الضريبة بالاستعانة بها كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام الذي كان يستهدف اشباع الحاجات العامة بحيث كان كيانها الضريبي هدف إلى محاولة تحقيق كل من وفرة الحصيلة وعدالة توزيع العبء الضريبي بما يتطلبه من اقتصاد في نفقات الجباية وملائمته لكل من المكلف و الإدارة الجبائية

و قد أدى عجز النظام الرأسمالي عن مواجهة الأزمة الاقتصادية عام 1929 و عدم كفاية الإجراءات المحدودة التي اتخذتها الدول الرأسمالية لدرء أخطار الأزمة و الحيلولة دون وقوعها إلى إمعان هذه الدول في سياسة التدخل في النشاط الاقتصادي

ولذلك اتجهت الدول الرأسمالية بالضريبة إلى وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي وأصبح للضريبة مفهوما معاصرا يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية. و توجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين

و حقيقة الأمر أن المفهوم المعاصر للضريبة لم يستبعد كلية المبدأ التقليديين للضريبة. وهما وفرة الحصيلة و العدالة، وان كان قد أضاف إليهما مبدأ جديدا ألا و هو التدخل الذي أثار التساؤل عن دوره في الصراع التقليدي بين المبدأين السابقين

و في اعتقادنا أن مبدأ التدخل الذي يقوم عليه المفهوم المعاصر للضريبة لا يتعارض مع مبدأ وفرة الحصيلة و العدالة نتيجة عدم اشتراط وجوه الصراع أو تعارض بين كل من المهداف الاجتماعية و الاقتصادية و الأهداف المالية للضريبة التي تهدف أساسا إلى تعديل الهيكل الاجتماعي، إنما تهيب للدولة في نفس الوقت الفرصة لتحقيق

¹⁸ يونس أحمد البطريق ، مرجع سبق ذكره، ص 19-20، 21، 22.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

حصيلة ضريبة لا بأس بها والدليل على ذلك أن الضريبة الدخل التصاعدية في إنجلترا و التي تحقق أهدافا ذات طبيعة اجتماعية و اقتصادية، و إنما تهيئ في الوقت نفسه موردا رئيسيا لتمويل الخزينة العامة

ب- هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة¹⁹

لعل من أهداف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتخلفة تنمية إمكانية الادخار و الاستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد و تهيئة الظروف للتنمية بقصد زيادة معدل النمو الاقتصادي على نحو يحقق زيادة متوسطة الدخل الفردي في هذه الدول إلى يقرب من مستواه في الدول المتقدمة. كما يهدف النظام الضريبي في هذه الدول إلى تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية وكذا الحد من موجات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية بما يرتبط بها من تعديل في هيكل توزيع الدخل لغير صالح الدخل الثابتة و الصغيرة

كما تستعين الدولة بالضرائب المتخلفة لتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي، وفقا للهيكل الذي تحدده لذلك، و الذي يختلف أبعاده من مجتمع لآخر بحسب الأسلوب المتبع لتحقيق النمو، ووفقا للفلسفة السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية السائدة فيه في كل ذلك تتشكل أهداف النظام الضريبي في هذه الدول المختلفة وفقا لظروف الاجتماعي و السياسي و الاقتصادي من ناحية ، و بحسب اتجاهات برامج التنمية فيها في ناحية أخرى

المطلب الرابع: أنواع أنظمة الإخضاع للنظام الضريبي

إن أهم عملية في تحصيل الضريبة هي تحديد الوعاء الضريبي للموضوع الذي تفرض عليه الضريبة من دخل أو إيراد، فهو العملية التي بموجبها تحدد إدارة الضرائب المبلغ الواجب الدفع و من أجل الوصول إلى ذلك لابد 03 خطوات ضرورية أساسية و هي :

اختيار أساس فرض الضريبة : أي الشكل الملموس للمادة الخاضعة للضريبة

التعرف على المناسبة التي تفرض فيها الإدارة

تحديد المادة الخاضعة تحديدا ماديا وكميا

¹⁹ يونس أحمد البطريق ، مرجع سبق ذكره، ص 23

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

و لقد حدد المشرع الجزائري أنظمة للإخضاع و أنظمة تحديد الوعاء في ثلاث أنظمة و هي ²⁰: 1 - النظام الجزائي 2- النظام المراقب 3- النظام الحقيقي

النظام الجزائي : و هو عقد بين المكلف و إدارة الضرائب، و يرم لمدة سنتين انطلاقا من إقرار المكلف و الظواهر الخارجية لتحديد رقم الأعمال ، وهذا النظام يطبق على المكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم الشري عن 2500000 دج إلا إذا كان الأمر يتعلق بالتجار الرئيسيين و المكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم السنوي من 120000 دج إذا تعلق الأمر بالخدمات
صنف التقنيين المهندسين المعماريين:

النظام الحقيقي : يطبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركة مهما كان رقم أعمالهم و التي تكتسي مشاطا في شكل قانوني للأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح التجارية و الصناعية و التي يفوق رقم أعمالها

إذا كان النشاط مخالف للخدمات 300000 دج

إذا كان النشاط مؤدي للخدمات 150000 دج

إن هذا النظام يأخذ بعين الاعتبار التصريحات المقترحة بمعاني من طرف المكلفين، و تعمل الإدارة على تحقيق من صحة التصريحات و استدعاء المكلف لبعض الاستفسارات لإدارة الضرائب. حق الاطلاع على السجلات و الدفاتر التجارية. هذه الطريقة تحقق أكبر قدر من العدالة لما توفرها من إمكانيات تشخيص الضرائب و عدالة توزيع عبئها. و لا نجاح هذه الطريقة يتوقف على ما يتمتع به من وعي ضريبي و هو نتيجة للوعي الوطني و الاجتماعي و للثقة بالدولة و جهازها الإداري كما يتوقف بالدرجة الثانية على كفاءة الجهاز و نزاهته و تحسس الموظفين بواجباتهم على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي. الاكتتاب قبل الفاتح من أفريل من كل سنة، تصريح خاص يتضمن مبلغ ربحهم الصافي للسنة المالية السابقة إلى مفتش الضرائب التابع لمكان ممارسة نشاطهم، بحيث عليهم مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين و التنظيمات المعمول بها

بالمدينة ، ²⁰ الزهراء بريك، أيت عكاش نبيلة، دور المحاسبة في الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم تجارية ، مركز الجامعي دفعة 2005 ، ص 31-32-33-34.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

إذا كان نشاط المكلفين ينتمي في آن واحد إلى الصنفين المعددين أعلاه لا يطبق النظام الجزائي إلا إذا كان رقم الأعمال السنوي لا يتعدى 120000 دج، و العمليات المستثناة من هذا النظام:

البيع بالجملة

البيع التي يقوم بها وكلاء البيع

إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا و ملحقة بالنسبة لمؤسسة صناعية أو تجارية

العمليات التي يقوم بها مقاولي الأشغال

النظام المراقب : يخضع هذا النظام المداخل المحققة من قبل أصحاب المهني الحرة ولقد حددها المشرع الجبائي انطلاقا من الطابع الفكري الغالب على هذه المهنة من جهة، و من جهة أخرى تطبيق المعارف العلمية الشخصية و هو ما يقضي هذه الفئة و أصحاب المهن الحرة. من صنف الإجراء و التجار

المبحث الثالث: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

تعريف الرقابة الجبائية:²¹

أن الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقوم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية

و قد عرفها " فايول " بأنها: « التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها »

حيث أن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية حيث تحتوي هذه التصريحات المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية

²¹ نفس المرجع السابق ص 66

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبية العامة والضرائب والرقابة الجبائية

كما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام الاستفسار و الاستيضاح، عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول"

و خلاصة القول أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة

مظاهر الرقابة الجبائية²²

إن فعالية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة : قانونية،سياسية،اجتماعية، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، و بالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية و على أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني، و تعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي. و السؤال الذي يبقى مطروح هو إلى أي هدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص. و بحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية. و بما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح و تطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخله و بالتالي الدفع النهائي للضريبة. إن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة. و لقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة إجبارية و لكنها أيضا مقيدة و مرتبطة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارس عليهم

²² صحراوي على , مظاهر الجبائية في الدول النامية – حالة الجزائر , رسالة الماجستير جامعة الجزائر 1992

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع و انه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال و سائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية . و مهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة ركزت جهودها أكثر في مجال قمع الغش الضريبي

تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني و الذي لا يجب إهماله . رغم الجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فان ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين و لكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه. إن اغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها

الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوقا و صلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقق من صحة التصريحات و صدقها و قانونيتها وصولا إلى تصحيح بتقوم الأخطاء المرتكبة و من بين هذه الصلاحيات حق الإطلاع - حق الزيارة - حق الرقابة - حق إستدراك الأخطاء الإدارية

حق الزيارة: حول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة المتمثلة في: المعاينة المادية. فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية و بالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق و مراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين و تكون هذه المراقبة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية و تكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير كما إن طلب الترخيص يكون من مسئول الإدارة الجبائية, تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

حق الرقابة: التحقيق يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية

حق إستدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة أو خاطئة يتمثل هذا الحق في إعادة النظر في الإقتطاع سواء في تعديله أو في إنشاء إقتطاع جديد يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب الرسوم في المؤسسة عن طريق الجداول. و قد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء إلى أربع " 4 سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة

حق الاطلاع: حق الاطلاع هو إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف المكلف جميع الخاضعين للاطلاع على تصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية وله شكلين هما

أ- حق الإطلاع لدى الإدارة العمومية : لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة، الولايات، البلديات، المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المهني أمام الأعوان للإدارة المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب يطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها

ب- حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة : تسير المراقبة تصريحات الضرائب المكتوبة من قبل المعنيين أنفسهم و من قبل الغير، يتعين على جميع الحرفيين و المتصرفين في الأموال و غيرهم من التجار الذين تشمل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بمدفوع من هذا النوع كذا جميع التجار و جميع الشركات أيا كان غرضها الخاضعة لحق الإطلاع أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين هم على الأقل من رتبة مراقب الدفاتر التي ينص على مسكها قانون التجار و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة مستندات الإيرادات والنفقات كما يجب على المكلفين تقديم الوثائق المحاسبية و الإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عند كل طلب من مفتشي الضرائب المباشرة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الهيئات المخولة قانونا للرقابة الجبائية :

الإدارة الجبائية لها من الهياكل ما يسمح باتخاذ عمل متوازن يخصص تحسين طرق أداء الرقابة وبهذا الخصوص ، فإن بعض المصالح الجبائية لها مهمة استثنائية وهي تنظيم وتسيير عملية المراقبة، فالمبدأ أن تكلفة إثبات الأخطاء والنسيان الملاحظة على الوثائق المقدمة من طرف المكلفين تنصب على الإدارة الجبائية ، فالمصالح الجبائية تملك سلفا الرقابة وتركز البحث عن الإختلالات ، فالقيام بالرقابة تفضل بوسائل قانونية والتي يعمل على أساسها أعوان الضرائب

و تكون المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية حسب اختصاصها الإقليمي

الهياكل المركزية : فالإدارة الجبائية على مستوى السلم المركزي ، تتكون من المفتشية العامة للمصالح الجبائية (IGSF) مديرية التشريع الجبائي (DLF) ، مديرية المنازعات (DCTX) مديرية العمليات الجبائية (DOF) مديرية الوسائل (DAM) ومديرتين للدراسة ، وكذلك مديرية العمليات الجبائية (DOF) والمكلفة بمهمة الرقابة المباشرة

مديرية العمليات الجبائية تقوم هذه المديرية بالبحث عن المعلومات الأساسية (DOF) للوعاء الضريبي، ومراقبة تحصيل الضرائب والرسوم الخاصة بكل نوع وتتكون من ثلاث نيابة مديريات هي :

نيابة مديرية التحقيقات الجبائية : مكلفة بـ

تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية

تقييم نتائج التحقيقات

بحث وتحليل ظواهر الغش والتهرب الضريبي بغرض اقتراح حلول للحد من الظاهرة

تنفيذ أعمال ذات مصلحة جبائية مثل : الدراسات والتحقيقات التي تهدف إلى عقلنة الطرق فيما يخص المادة

الضريبية وكذا الرقابة الجبائية

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

نيابة مديرية الإحصاء والتجميع : مهمتها تكمن فيما يلي

استقبال ، تركيز، وتوزيع المعلومات الإحصائية التي تلمس الميدان الجبائي وشبه الجبائي، والقيام بمختلف الأشغال والبحوث والآفاق المتعلقة بالمادة الضريبية وشبه الضريبية

تقديم تنبؤات تخص المحاصيل الجبائية والقيام بتحليلها ودراسة كل الطرق الممكنة لتحسين تسيير هذه التنبؤات

نيابة مديرية الضمان والأنظمة الجبائية : وتتكلف بـ

متابعة ومراقبة تطبيق التشريع الجبائي ، والتنظيم الخاص بإنتاج وتسويق وحركة التبغ ، الخمر ، الكحول ... والمعادن النفيسة

تقديم الجرد الخاص بختم الدولة (poinçons de l'état) والتأكد من صحة مسك واستغلال الكشف الوطني للأختام (Fichiers).

متابعة ، مراقبة وتنشيط مصالح التسجيل والطابع

الهياكل الجهوية

المديرية الجهوية للضرائب : هي امتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي

وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها . وتتكون من ثلاث (03) نيابة مديريات هي: نيابة مديرية الموارد البشرية والمنازعات ونيابة مديرية

العمليات الجبائية هذه الأخيرة تساهم استثناء في مهمة الإدارة الجبائية وهي المراقبة الجبائية

نيابة مديرية العمليات الجبائية (: وتتكون من ثلاث (03) مكاتب وهي

أ- مكتب التنظيم : مهمته هي توزيع التعليمات ، المنشورات المقدمة في إطار تطبيق التشريع الساري ، وكذلك

التنسيق في الإطار الجهوي ، لإيصال المعلومات إلى المعنيين بالضريبة عامة وتقديم مختلف الإعتمادات

والترخيصات، و إعداد العناصر الإحصائية الدورية بالنسبة لاختصاص المديرية الجهوية فيما يخص الشراء عن طريق

الإعفاء والتظلم بالشفعة.(Recours Gracieux)

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

ب - مكتب الإجراءات والطرق المنظمة ويقوم بالمساهمة في تعريف إجراءات الرقابة ، و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة التحقيق والتقوم ، هذا المكتب مكلف أيضا بالمساهمة في توحيد وتنسيق مقاييس معاملات الإخفاء ، نسبة الخسارة والربح للأسس الضريبية ، خاصة تلك المتعلقة بنظام التقويم الإداري

ج - مكتب التقويم الشامل والإحصاء : يقوم بتقويم أعمال المصالح الجبائية في الجهة عن طريق دراسة النواتج الإحصائية الدورية التي يتلقاها من مديريات الضرائب الولائية

الهياكل الخارجية :عني بالهياكل الخارجية تلك التي تخص الإدارة غير المركزية حيث أن الكفاءة والاختصاص نسبيا مستقلة وهي المديرية الولائية للضرائب ومختلف المفتشيات، ذلك أن المديريات الولائية للضرائب مهيكلتة في خمس (05) نيابة مديريات وهي :

نيابة مديرية الوسائل، نيابة مديرية التحصيلات، نيابة مديرية المنازعات، نيابة مديرية العمليات الجبائية و نيابة مديرية الرقابة الجبائية

غير أن نيابة مديرية العمليات الجبائية (SDOF) و مديرية الرقابة الجبائية (SDCF) هما اللذان لهما صلاحية القيام بالرقابة الجبائية

نيابة مديرية العمليات الجبائية : هذه الأخيرة مقسمة إلى ثلاث (03) مكاتب هي

مكتب الأوراد هذا المكتب مكلف بالمصادقة على الأوراد التي تم إصدارها من مركز الإعلام الآلي فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومكلف كذلك بالتقديم لمكتب الإحصاء (الوعاء) هذه الإحصاءات الدورية المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم للقيام بتصنيفها سنويا، تقديم بيان للجماعات المحلية والهيئات المختصة عناصر الضريبة المباشرة المحلية الضرورية لتقديم ميزانياتهم

مكتب الإحصاءات :الوعاء: مهمته هو متابعة الأوراد المصفاة من طرف مركز الإعلام الآلي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال ، مراقبة وجعل عناصر البيانات قابلة للتنفيذ

مكتب التنظيم والتنشيط : مهمته هو نشر التعليمات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والتي تتعلق بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي، ومكلف كذلك بمتابعة إنجاز جدول الأعمال لمفتشي الضرائب فيما يخص رقابة الملفات الجبائية ، الإحصاءات الدورية للمكلفين وكذلك الرقابة الدائمة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبية العامة والضرائب والرقابة الجبائية

نيابة مديرية الرقابة الجبائية: هذه المديرية لها الإطلاع بمهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة والسهر على مراقبة المكلفين الذين لا يؤدون واجباتهم الجبائية وتتكون من ثلاث 03 مكاتب:

أ - مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة : مهمة هذا المكتب هو إنشاء كشوفات وجداول للإدارات ، للمجمعات ، الهيئات ، المؤسسات والأشخاص الذين يمكن أن يجوزوا على المعلومات الجبائية التي يمكن أن تخص الوعاء أو التحصيلات الضريبية ، وكذلك إعداد برامج التدخلات التي يجب أن تتم مباشرة من طرف المكتب المكلف بالحصول على كشوفات الشراء (Recoupement) وكذلك المفتشيات

ب) مكتب البطاقات والكشوفات هذا المكتب مكلف أساسا بتسيير البطاقات وتقديم المساعدات للمفتشيات لأجل إعداد بطاقاتهم، كذلك له دور التوزيع والترتيب حسب المفتشيات للمعلومات الواردة إليه عن طريق مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتنظيم استغلال كشوفات الزبائن بطريقة تضمن المتابعة الصحيحة والدقيقة للوضع الجبائية للمكلفين حسب اختصاصهم وقطاعهم.

ج) مكتب التحقيقات والمراقبة والتقويمات : هذا المكتب له مهمة إنشاء وتسيير بطاقات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعياتهم الجبائية . وبهذا تكون مهمته هي اقتراح الملفات المحقق فيها سنويا ، ومتابعة إنجاز برامج التحقيق في الآجال المحددة .

متابعة ومراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على احترام التشريع الجبائي المعمول به . وبرمجة رقابة الأسعار المصرح بها فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بالمنقولات والعقارات ومراقبة جميع العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل .

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها

حدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب و الرسوم، التي تكون بالتصريحات أو بالإقرارات التي يقدمها المكلف لمصلحة الضرائب هذا ما جعل هناك ثغرات، تسهل للمكلف من خلالها التهرب من الضريبة ، مما ألزم على الإدارة الجبائية البحث عن الوسائل تساعد في الحد من الظاهرة ، وصولا إلى فكرة المراقبة التي تجعلها تتأكد من صحة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

الإقرارات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالعناصر والمعطيات الخارجية، والرقابة نوعين عامة و معمقة، أما العامة فهي عبارة عن ثلاثة صور أو مراحل متتابعة ومتكاملة هي²³:

الرقابة العامة

الرقابة الشكلية: تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المراقبين الجبائيين، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق

الرقابة على الوثائق: تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه التي أدلى بها ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية ، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة ، وكذا مجمل المعلومات التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات بالاعتماد على أدلة وإثباتات تتحصل عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف (البنوك ، الموردون ، الجمارك ، الضمان الاجتماعي ...) وهذا بمقتضى حق الاطلاع المخول لها من طرف المشرع الجبائي وذلك بغية إجراء مقارنة للوثائق المصرح بها وما ورد فيها من معلومات مع ما هو مدون لدى الإدارة الجبائية من أدلة عن تطور الذمة المالية والعناصر المكونة للدخل ووعائه الضريبي التي تخص المكلف بالضريبة

الرقابة عند مقر المكلف: تتم هذه الرقابة خارج مراكز الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان

²³ تيبورتين ، تقنيات جبائية ، محاضرات إلكترونية ، فرع محاسبة ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، سنة 2001 .

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، كمتابعة استعمال المخلفات الصناعي. في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة. إلا أن للمكلف حق الرفض عن الاتصال المباشر وفي هذه الحالة يقوم المحققون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن قصة تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها التباس أو غموض. " يجب أن تبين بوضوح الطلبات المكتوبة المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها كما يجب أن يحدد للمكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوم لتقديم رده فالرقابة السطحية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر

الرقابة المعمقة: كما يدل عليها العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية وقد عرفها دانيال ريشتر: " بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة

كما عرفها جان بركسير: " أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

لقد تعرضنا إلى ما يشير إليه مصطلح الرقابة من ناحية الجبائية لكن هل لهذه العملية عرض ترمي إليه؟ سنتعرض إلى أهداف الرقابة الجبائية، فما هي يا ترى؟

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

إن لكل عملية نقوم بها غرض و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي: ²⁴

الهدف المالي و الاقتصادي:

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

الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نحمل هذا الدور في النقاط التالية

تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك

تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي

إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها

المطلب الرابع: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

لقد حادت الإدارة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها، بسبب اتسامها بملامح إدارات الدولة المتخلفة اقتصاديا كالتسيب، الإهمال و اللامبالاة و انعدام الوعي المهني و غياب العناصر الكفوة و النزينة من جهة، و افتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية و من جهة أخرى لا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن ما يرام بسرعة و إتقان قد تعقد القضية و لا تساهم في حلها . ف الإدارة المالية في العالم الثالث هي التي تغير و تشوه الجبائية كما يمكن القول أن جانبا هاما في تفشي الظاهرة ينجم عن عدم كفاءة القدرات الإدارية و التي تضع حدا لنطاق التدخل الفعال للإدارة و تشجع شيوع المراوغة و التهرب ، فنقص الإمكانيات البشرية و المادية و عدم فعالية الرقابة يقلص من الطموحات المرجوة سواء في مكافحة الغش أو التحصيل للإيرادات

²⁴ نفس المرجع السابق

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

قصور الإمكانيات البشرية: إن لعدم انتهاج الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة و منهجية، نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا و كما

من الناحية الكمية: إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في أعوان و موظفي الإدارة الجبائية و ذلك من خلال

تضخم مهام الإدارة: حيث وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة و ضخمة مع عدد متواضع من الموظفين و أعوان الرقابة

نقص أعوان الرقابة: إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتفاوتة و المتباعدة لشن حملات الرقابة و التدخل سواء منها الروتينية أو الاستثنائية ، وهو بدوره ما يؤمن ضمنا للمكلف فيصبح بموجبه متهرب و أكثر أمانا إذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد أمان المتهربين الذين ليسو إلا مغامرين، رجهم أكثر من خسارتهم بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين مما يجبر عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة

من ناحية الكفاءة: إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة و المهارة دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها. فتعقد الملفات المعالجة و تشبعها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات و المهارات أورت الإدارة رداءة في التسيير و يرجع هذا الضعف في التأهيل و الكفاءة إلى

ضعف المدارس المختصة في تكوين الايطارات الكفأة و رسكلتها على الأقل وهو ما يتجلى أكثر في النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات

عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة وطنية لتوضيح وترسيخ أخلاقيات المهنة

غياب و عدم إدراك الموظفين و الأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجباية و الحسابات المعقدة و التشريعات الضريبية

ومما سبق فان توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها. يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

بكفاءة الإمكانيات البشرية فالتطور الاقتصادي بات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية بات من الضروري تدعيم الجهاز التي تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى انجاز مهامها على أكمل وجه هذه الإمكانيات تبقى محدودة كما إذا كان النقص في الجانب العددي للأعوان الإداريين و نوعيا إذا كان النقص في الكفاءة و التأهيل المهني

ولان الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى الموظفين الأكفاء ، و تشتت فيهم النزاهة و التأهيل للقيام بدورهم خير أداء ، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات و تلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب

قصور الإمكانيات المادية: إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي

القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم و تجديد

القصور في وسائل النقل الخاصة ، حيث أن شساعة المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي ما دام هناك افتقار إلى وسائل النقل من اجل تأدية المهام

التامين و إن كان هذا الأمر صعب المنال إلا انه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لاعتداءات معنوية و جسدية

نقص و انعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات و الإحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي و آلات التصوير و النسخ و الفاكس ، خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر

نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية

انعدام المحفزات المالية و المشجعة على التفاني في العمل

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها و تنوع أدوارها

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

3/ عدم فعالية الرقابة و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية

و يمكن إبراز ذلك من خلال

عدم فعالية الرقابة : رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعيني قصورا و ذلك من خلال

إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المتوخاة لان مصالح الرقابة لا تؤدي دورها و إن الفرق الرقابية انحرفت عن دورها و لا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات و الهيئات المعنية كالجمارك و البلديات و غيرها في غياب الرقابة الفعلية و الفاعلة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة و ذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير

عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجراءاتها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة و الواجب الوصول إليها لا تزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق متواضعة و تحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة

تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:

- صعوبة ربط و تحصيل الضريبة و تقديرها: فان ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية و مادية على الممولين

عدم المساواة في تطبيق الإجراءات: إن عملية الرقابة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللامعالة على المواطنين

عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: و ذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي و الرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة. و الملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لان القاضي يطالب بتحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبية العامة والضرائب والرقابة الجبائية

نقص الوعي الضريبي: إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة و المعرفة لدى المكلف بالضريبة و يتم ذلك من خلال

تجنيد مختلف الوسائل العصرية من اجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة و تتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة و حصص تخص المجال الجبائي و وسائل الإعلام و الاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من اشهارات دورية تبرز دور الجباية أو من حيث الجرائد و المجلات

تنظيم ندوات إعلامية و أبواب مفتوحة على الجباية و التي يتم فيها تفسير و شرح الإجراءات و الغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم ، و بذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات مما يجعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح و يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية إن ضعف المستوى الأخلاقي و انعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات و المخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة.

غموض النصوص الضريبية: إن تعدد و عدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين و عاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية و القانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية و بالتالي لابد من تحديد و تحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي و يكون ذلك من خلال

القيام بتعديلات جديدة هادفة

إلغاء التعقيدات عن طريق : تقليص عدد الضرائب و معدلاتها ، العمل على إيجاد ضرائب بسيطة و سهلة في نصوصها و معدلاتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة و تبسيط أحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية و تحديد غايتها

عدم عدالة النظام الجبائي : يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف و التي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي، و من ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكلفة، و من ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة ، فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته و حسب نظام إيراداته.

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول المحاسبة العامة والضرائب والرقابة الجبائية

خاتمة الفصل الأول:

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولت مختلف المفاهيم الأكاديمية التي تخص المحاسبة العامة والضريبة وكذا الرقابة الجبائية حيث سيجد القارئ أن المحاسبة تلعب دورا هاما في المؤسسة ويتجلى هذا من خلال نشأتها منذ القدم وكذا تطورها في العصور الحالية بالإضافة إلى ما تقوم عليه في مجموعة من الأسس والمفاهيم التي تكونت عبر السنين وأصبحت تكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة بشكل عام وكذلك الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر و نهائي، يخضع لمجموعة من المبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة و اليقين، الملائمة في التحصيل و أخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل. و الهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين وفي المبحث الثالث نجد أن الرقابة الجبائية تعتمد في أساسها على التحقيق المحاسبي حيث يقوم المحقق بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الجبائية عن المكلف بالضريبة، الذي على أساسه يتم تحديد هذه الفئة الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي. و يتبع المحقق في هذه المهمة الإجراءات القانونية اللازمة لذلك

الفصل الثاني:

المحاسبة العامة كأداة

للمراقبة الجبائية

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

مقدمة الفصل:

لقد اضطلعنا و لو بصفة سطحية للآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي و وجدنا أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو القيام بعملية الرقابة الجبائية التي أولاهها المشرع الجزائري أهمية كبيرة, حيث و لتنظيمها شرع لها أدوات قانونية زيادة على الأدوات الميدانية و تتمثل هذه الأدوات القانونية في الإجراءات التي يعتمد عليها أعوان الرقابة للقيام بمهامهم الرقابية و سنحاول تسليط الضوء في هذا الجزء على الحقوق الممنوحة للإدارة من جهة و الأخرى الممنوحة للمكلف بالضريبة لكننا سندرس بعمق و نميز بين طريقتين للرقابة و هما: التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و هذا ما يسمح لنا من فهم أو الاطلاع على عملية فحص محاسبة المكلف قيد التحقيق و مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي و كذا تقديم و شرح الوسائل المخول لها القيام بعملية الرقابة

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

المطلب الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية

• حق الاطلاع

حق الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق و المستندات و الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة, الذي هو بصدد التحقيق, بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع الرئيسي و المساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهمة التحقيق, و من جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق, كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية: « يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات²⁵

أولا : حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية

لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة و الولايات و البلديات, و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات, و كذا المؤسسات أو الهيئات. أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية, أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها

فمثلا تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع التلقائي اتجاه الضمان الاجتماعي, و يتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا, بكشف فردي عن كل طبيب أو مساعد طبيب تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب, كما هي واردة في أوراق العلاج

و يجب أن تصل الكشوف المعدة قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية

أما بالنسبة للسلطة القضائية يجب عليها تقديم معلومات تتعلق بالدعاوي المدنية و الجزائية, كما نص عليها القانون : « يجب على السلطات القضائية أن تطلع على الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل

²⁵ القانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22, المادة 25.:

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال أو في أي مناورة كانت نتائجها الغش و التملص من الضريبة

ثانيا : حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة²⁶

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة, و ذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له. و هذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية

و لهذا يتعين تقديم كل الدفاتر و الوثائق و المستندات للإيرادات و النفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق و هكذا كما نص به القانون التجاري : « يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع مدة 10 سنوات

ثالثا : حق الاطلاع لدى البنوك

تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك و جميع الهيئات المالية المماثلة, فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات الحسابات البنكية للمكلف, حركة الإيرادات و النفقات و هذا في حد ما سطره القانون

فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي و هذا حسب التعليمات المؤرخة في 1992/04/12 من طرف المديرية العامة للضرائب

● حق الرقابة

إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبية, فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن « تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم, و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية و المتضمن صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية

²⁶ القانون التجاري المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية 1984 ص 04

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

تم الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة و متكاملة هي :

أولا : الرقابة الشكلية

يقوم المكلف بالضريبة بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتبية, و تهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات و التحقق من هوية و عنوان المكلف, و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو:

الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ

الرقابة الشكلية تكون سنوية

إن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل أو الكيفية الذي جاءت به هذه التصريحات, لا تهدف إلى التأكد من صحة هذا الأخير

ثانيا : الرقابة على الوثائق المكتبية

الرقابة على الوثائق تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق «بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف. و ذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذمهم المالية و العناصر المكونة لمسارهم المعيشي

فالمحقق يقوم بالتحليل و التدقيق و المقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف و دراسة مدى ترابطها و

انسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية, و مصادر خارجية مثل: البنوك و الإيرادات و الهيئات و المؤسسات العامة و الخاصة و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات التي أبرمت مع المكلف و بعض الكشوفات, إضافة إلى كل هذا فيإمكان المحقق طلب معلومات و تبريرات أخرى من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصوصة T.V.A التحقيق في المعدلات المطبقة, و كما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم

إعفائها

أ- طلب المعلومات

بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق, أمكنه الطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول نقاط معيشتته التي يشوبها الغموض و الشك. و قد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية و هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين

و في حالة عدم استجابة المكلف للطلب فانه لا يتعرض لأي عقوبة, بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه توضيحات أخرى

ب- طلب توضيحات و تبريرات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوبة توضيحها, أن جزء منها فان المفتش ملزم بتحديد طلبا كتابيا, غير أن الطلبات المكتوبة يجب أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرا بشأنها

و هذا الطلب لا يجب أن يتعدى 30 يوما من أجل تقديم الرد, في حالة انقضاء المدة دون أي رد فان المفتش يحدد أساس فرض الضريبة و بالتالي تفرض على المكلف ضريبة تلقائية

الرقابة الخارجية تتمثل في التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم, إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية, و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب, و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع و هذا الشكل من التحقيق يتميز بصورتين

التحقيق المحاسبي

التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: التزامات المكلف بالضريبة

كما أشرنا سابقا أن المشرع الجبائي حدد حقوق و واجبات تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات, فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام و الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

التزامات ذات طابع محاسبي (أو تجاري)

حدد القانون التجاري هذه الالتزامات في العناصر التالية

1. دفتر اليومية

2. دفتر الجرد

3. حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة

أولا: دفتر اليومية

أجبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة (09): كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية, يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة, شرط أن يحفظ هذا الدفتر. و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم²⁷

دفتر اليومية دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم

فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية, كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لإلغاء المحاسبة, فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون و الأنظمة المعمول بها, هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل, و يعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها و مهما كانت قيمتها بمستند أو بعدة مستندات إثباتية

²⁷ القانون التجاري المادة 09 ديوان المطبوعات الجامعية 1984 ص 04

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

ثانيا :دفتر الجرد

كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بالزامية مسك دفتر الجرد : و الذي ينص بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة, و الجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية و كذا معرفة وضعية المؤسسة (ربح أو خسارة)

و حتى تحمل هذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب

أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة

تخلوا من كل فراغ أو بياض

يمنع الكتابة في الهوامش, و كذلك الشطب

ثالثا: حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة

طبقا للقانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة

10 سنوات²⁸

لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي:

1. صحة التصريح

2. قانونية

3. مصادقة (مطابقة للكتابات)

التزامات ذات طابع جبائي

إن محمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية)

و الأفراد (المكلفين بالضريبة)

²⁸ القانون التجاري المادة 10 09- 12- ديوان المطبوعات الجامعية 1984 ص 04

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

أولاً: تقاسم التصريجات

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بملاً عدد من التصريجات المتمثلة في:

- التصريح بالوجود

يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة و على الشركات أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مفتش الضرائب التابعين له, تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه يتضمن مايلي:

الاسم و اللقب, النشاط الاجتماعي, العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية, طبيعة النشاط, رقم التعريف الإحصائي

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد), حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط و بدايته حتى يتسنى لها مراسلة و حساب الضرائب و تحصيلها.

- التصريح السنوي

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة, و يجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله و ذلك كل سنة, من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية, و أمثلة على ذلك

الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ملزمون بملاً و إيداع التصريجات قبل 01 أبريل من كل سنة مالية, تحتوي على

قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي)

وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة

الأشخاص الطبيعيين أي المكلفون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي ملزمون أيضا بملاً تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية

نموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية, تتضمن التصاريح إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

كما يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف, هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة و حث في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له, فان الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام

- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا و قبل العشرين يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا, كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق, و من جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم و تسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف, و في حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فان الشركة ملزمة بتقديم تصريحها في العشر الأيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح

- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو غير التجاري, و يجب عليها في خلال شهر اكتتاب تصريح بذلك تعلم فيه عن تاريخ تنازلها أو توقفها, و كذا أسماء و ألقاب و عناوين المتنازلين²⁹

ثانيا: وضع رقم التعريف الإحصائي

نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها

وضع رقم التعريف الإحصائي: يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي و رقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي فيجب على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا, أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:

تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة

²⁹ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 159 الطبعة 1992 ص 104

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

تسليم المستخرجات من جدول الضرائب

التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 01-219 و 219 مكرر من (ق ض م و ر م)

منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم

اكتتاب استحقاقات للدفع

المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية حين قيامها بتأدية حقها, و هذا لخلق

جو من التفاهم و التراضي بين المكلف و المراقب الجبائي

الفرع الأول: ضمانات متعلقة بسير التحقيق

عند سير التحقيق يستوجب على الأعوان المحققين احترام ضمانات المكلف بالضريبة و الإخلال بها يؤدي إلى

بطلان إجراءات التحقيق

أولاً: الإعلام المسبق

لا يمكن أن تجري عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم

إشعار مقابل إشعار بالوصول³⁰

ثانياً: الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره, قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة

الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب, و هذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقوم

ثالثاً: عدم تجديد التحقيق

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو مجموعة ضرائب أو رسم أو مجموعة رسوم,

و فيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير

³⁰ القانون رقم 21/01 ن مرجع سبق ذكره المادة 04

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

كاملة أثناء التحقيق, فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر, بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة

و تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية, مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه (40 يوما). في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته

إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى, فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا

رابعا: تحديد مدة التحقيق بعين المكان

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية أجالا محددة, فهذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة

و في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة, و استثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية

استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة, أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير

فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق, يتم تحديد مدة التحقيق ابتداءا من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق³¹

الفرع الثاني: ضمانات متعلقة بإجراءات التقويم

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات, و لكن بشرط الاستيفاء الكامل لمختلف الالتزامات, بحيث أن هذه الضمانات كفيلة بحماية حقوق المكلف أثناء إجراء الإدارة الجبائية للتحقيق الجبائي, يمكن ذكرها فيما يلي :

³¹ ميثاق المكافين بالضريبة الخاضعين للرقابة وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ص 20

الإشعار بالتقويم

حق الرد

أولاً: الإشعار بالتقويم

تعلم الإدارة الجبائية المكلف بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقويم, و هذا بإرسال إشعار بالتقويم في رسالة مسجلة مع وصل الاستلام, و يشترط شرحه و تفصيله بصفة كافية تسمح للمكلف من تشكيل أسس الضريبة من جديد, مبينا فيه أسباب و طرق التقويم المتبعة, كما تسمح للمكلف بإدلاء بملاحظاته, مع الحق في أن ترسل الإدارة الملاحظات المقدمة من طرف المكلف

ثانياً: حق الرد

يقصد به إمكانية الطعن في نتائج المراقبة بحيث يمنح القانون 40 يوماً للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية, و خلال هذه المدة للمكلف حق في طلب من الإدارة الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم, و يعتبر عدم الرد في حدود هذا الأجل علامة على قبول ضمني

أما في حالة وجود منازعة في هذا الشأن بين المحقق و المكلف, يجوز لهذا الأخير تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في: لجان الطعن المحلية, الولائية, المركزية أو على مستوى السلطة القضائية, و لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتراجع أو ترفع هذا الحق إلا بعد تحصيل مبلغ الضريبة الجديدة, إضافة إلى إظهار الدليل الكافي

المبحث الثاني: التحقيق المحاسبي

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين, هذه الإجراءات أو الوسائل يعتمد عليها الأعوان الجبائيين لتنفيذ الرقابة و نميز بين وسيلتين هما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق

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 مدى مصداقيتها

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

المطلب الأول: التحضير للتحقيق

خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها, و تعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي, إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بحملة المراقبة.

أولاً: الهيئات المكلفة بإعداد و تنفيذ برامج الرقابة المحاسبية

يتم برمجة و إعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب, أما تنفيذه فهو من تكليف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليمياً بواسطة الأعوان المحققين و حسب الحالة قيد التحقيق

ثانياً: طبيعة الملف

إن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة

جدول رقم (01/01) يبين ملف المكلف بالضريبة

بالنسبة للشخص الطبيعي	بالنسبة للشركة
الحالة الشخصية	طبيعة نشاطها
طبيعة النشاط الخاضع للفحص	رأس مالها الاجتماعي
الوضعية العائلية	عنوان مقرها الرئيسي
مقر السكن	وحداتها (فروعها)
منبع العائدات و التصريجات	اسم المسير و حقه في رأس المال

المصدر: المديرية العامة للضرائب

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

ثالثا: المقاييس المتبعة في اختيار ملفات الرقابة الجبائية

يتم اختيار ملفات التحقيق وفق معايير هي ميكانيزمات نص عليها القانون مثل

أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين

تكرار الخسارة و الربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول

ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول

ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط

تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال و النتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات

ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي

التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته, و عدم معرفة مصدر العائد

رابعا: سحب الملف و استمارات التحقيق

- سحب الملف

حول التشريع للعون المحقق أخذ ملف المكلفين المعنيين بالرقابة للاطلاع عليها من مفتشية الضرائب التابع لها هذا الملف, طبعا بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق و إمضاء تعهد بالسر المهني و إعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة

- استمارات التحقيق

بعد الاطلاع على الملف يقوم العون المحقق بمأ مجموعة من الوثائق أو الاستمارات التي تساعد للإلمام أكثر بجوانب المهنة الموكلة له, و تتمثل في:

أ.كشف للمحاسبة : تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي ل (04) سنوات ما فيه محل المراقبة, و عليه يظهر تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذا الربح الصافي لكل سنة

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

ب- بيان مقارنة الحسابات الخامة: يملأ هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة ل (04) سنوات في أصول و خصوم المؤسسة, مثالا: الاهتلاكات, المؤونات, و كذلك فوائد القيمة المحققة

الفرع الثاني: التحقيقات الخارجية المساعدة

لمعرفة جوانب المراقبة المحيطة بالمكلف, يعتمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى:

- الممولين

يميز القانون للمحقق اللجوء إلى الممولين لطلب المعلومات الخاصة بالشركة قيد التحقيق و على الممول إفادته بكل الكشوف و الحسابات الخاصة بالمكلف المعني.

- الزبائن

قد يقدمون زبائن الشركة للمحقق الكثير من المعلومات: كثنمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة, مما يساعد المحقق على تحديد سعر البيع و الكميات المقدمة إلى الزبائن

- المحافظات التجارية أو مديرية التجارة و المصالح الأخرى

أجاز المشرع للمحقق الاتصال بإدارة البريد و المواصلات لمعرفة الكشوف الحسابية للمؤسسة, كما يلجأ المحقق إلى مديرية التجارة لتحديد ثمن البيع و الشراء للمواد التي تستعملها الشركة

- الجمارك

في حالة شركة تقوم بنشاط الاستيراد و التصدير فجمع المعلومات من طرف المحقق يكون بالاتصال مع إدارة الجمارك.

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: سير التحقيق

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق, لكي يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام, كما يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه³²

المطلب الثالث: الفحص المحاسبي

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية, نسخ, البرقيات, مستندات الإيرادات و المصاريف... الخ³³, و عليه يمكن أن يكون الفحص بدراسة شكل أو مضمون المحاسبة

أولاً: دراسة المحاسبة من حيث الشكل

نص القانون التجاري على ضرورة مسك وثائق ضرورية مثل (دفتر اليومية, دفتر الجرد...), إذن فالمرقبة الشكلية تعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد هي الأخرى على هذه الوثائق, و عليه لكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة, محاسبة مقنعة, و محاسبة صادقة. إضافة إلى كونها يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة

احترام مبدأ المحاسبة و تمسك الحسابات بالنقود الوطنية دج

تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن و تلك المتواجدة في الخارج في حسابات خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج

يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف

ثانياً: دراسة المحاسبة من حيث المضمون

يعمد العون المحقق على الدراسة المعمقة و الدقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية العامة و حسابات التسيير

و النتائج و فحص حسابات الميزانية العامة

³² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مرجع سبق ذكره ص 14

³³ نفس المرجع السابق ص 18

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

تعتبر الميزانية كشف بياني للوضع المالي للوحدة الاقتصادية, و يشمل هذا البيان على جانبين

جانب لأصول المؤسسة و جانب لخصومها

أ- أصول الميزانية :

هي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة و عليه إن عمل المحقق يكمن في التحقق من وجود جميع الأصول, و أن مختلف النشاطات التي استعملت المؤسسة أموالها فيها تتمثل في

الاستثمارات. المخزونات الحقوق

أ- 1 الاستثمارات

الاستثمارات هي تلك الوسائل المادية و القيم غير المادية ذات المبالغ الضخمة, التي اشترتها أو أنشأتها المؤسسة لا من أجل بيعها بل لاستخدامها في نشاطها لمدة طويلة³⁴

و على المحقق التأكد من:

الوجود الفعلي و المادي للاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات

التأكد أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب (شراء) أو إنشاء العقارات

صحة و دقة العمليات الحسابية و القيم الحقيقية للاستثمارات

مراقبة معدلات الاهتلاك و مدى قانونيتها, أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي

أ- 2- المخزونات :

المخزونات تعتبر حسابات الصنف الثالث و هي حاجات عينية مشتراة أو منجزة من طرف المؤسسة بغية بيعها أو استعمالها في الإنتاج, أهمها: :

البضائع

³⁴ بوتين مجد " المحاسبة العامة للمؤسسة" طبعة 1998 ديوان المطبوعات الجامعية ص 96

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

تمثل المواد التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها دون إحداث تغيير فيها فهي تباع على حالتها التي اشترتها
بها

عمل المحقق: هو التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تنطبق على المبالغ المسجلة في الفواتير

مواد و لوازم

هي قيم المواد المشتراة من أجل استهلاكها و تحويلها إلى منتجات مختلفة و ليس بغرض إعادة بيعها

عمل المحقق: هو التأكد من المبالغ المبينة في الدفاتر مقيدة بتكلفة الشراء, كما هو موضوع في دفاتر الشراء

مخزون خارجي أو لدى الغير

تمثل مخزونات المواد التي هي في الأصل ملك للمؤسسة و لم تدخل مخازنها بعد

دور المحقق هو:

الاتصال بالموردين لمراقبة صحة ما هو موجود في كشف الفواتير

فحص ما إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين تتطابق و التسجيلات المحاسبية الموجودة في

دفاتر المؤسسة

مشتريات البضائع

محاسبيا هي حساب وسيط و لا يظهر بالميزانية أي يرصد في الأخير

و يتم تبرير المشتريات في كل من: الفواتير, وصل الاستلام, وصل الاستقبال وصل الطلبات

دور المحقق: هو المقارنة بين هذه الوثائق و ماهو مسجل في الدفاتر, إضافة إلى إجراء تحليل معمق لتحركات

المخزون انطلاقا من دفتر الجرد, مثل

مقارنة المخزونات المحاسبية مع المخزونات الحقيقية (عملية الجرد)

دراسة البضائع و تسجيل كمية المشتريات

الفصل الثانى: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

دراسة حركة البضائع و تسجيل كل المصاريف الملحقة بقيمة البضائع

أ- 3- الحقوق :

تمثيل الذمم مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية و المالية بالغير, فالمؤسسة عنصر لا يتجزأ من المحيط, فهي تعمل في وسط تتبادل فيه الأموال و بيع و شراء, تقرض و تقترض³⁵

دور المحقق: هو أن التأكد من أن الأرقام المصرح بها متطابقة مع الحقيقة و هي حقوق فعلية عند الآخرين, و لم تسدد أو تقبض من طرف المؤسسة, مثال

الحقوق على الزبائن

يتأكد المحقق من :

مبالغ المؤونات بدون هدف قد أعيد إدماجها في حساب النواتج

الحقوق القابلة للتحصيل يجب التأكد إذا كانت عدم القدرة على الوفاء حقيقية و إذا كانت المؤونة

المخصصة غير مفرطة

ترابط و تقارب رصيد الحساب العام للزبائن مع كشوف ميزانية الزبائن الخاصة (الفردية)

حساب الصندوق

دور المحقق هو مراقبة التدفق النقدي لهذا الحساب (دخول و خروج الأموال من وإلى الصندوق), خلالها

يتأكد من أنه لم يكن هناك تخفيض على مستوى الإيرادات و لا توجد هناك زيادة على مستوى النفقات

و تتم عملية مراقبة الإيرادات بواسطة عمليات البيع المسجلة (تحليل بطاقات خروج السلع من المخازن), و

مراقبة النفقات تكون بواسطة الوثائق الاتبائية المكتوبة سابقا في حساب الصندوق, حيث يسمح ذلك بالتأكد

من :

وجود الوثائق التبريرية للمعارف

³⁵ محمد بوتين مبادئ المحاسبة ص 105

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

أن الأعباء متعلقة بنشاط استغلال المؤسسة و ليست متعلقة بأعباء شخصية للمستقبل أو الشريك

حساب البنك و حساب الصكوك البريدية

يفحص المحقق بعمق الحسابات البنكية و الحسابات البريدية المفتوحة باسم الكلف أو الشركات, فهو يجري مقارنة الرصيد المستخرج من هذا الحساب لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.

أوراق القبض:

دور المحقق: التأكد من أن كل السندات محسوبة بصفة دقيقة

تسبيقات على الحساب

هي ضرائب على عائدات القيم المنقولة, و الرسوم المستخرجة حيث يتأكد المحقق من أن العائدات على القيم المنقولة قد صرح بها, أما بالنسبة للرسوم المستخرجة فانه يتحقق إذا كانت المبالغ المحسوبة مطابقة للمبالغ المستخرجة³⁶

ب- خصوم الميزانية

هي مجموع مصادر الأموال المستحضرة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة, تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة, يوجد صنفين هما :

الأموال الخاصة

الديون

ب-1- الأموال الخاصة

تعتبر الأموال الخاصة وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة

رأس المال

³⁶ قادر سعيدة مرجع سبق ذكره ص 76

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

يشمل هذا الحساب مجموعة الحصص التي أحضرها الشركاء عند التأسيس حسب القانون التأسيسي و هو ما يسمى **Capitale social**

دور المحقق هو التأكد من:

الزيادات و التخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية

تلك الزيادات قد خضعت لحقوق التسجيل مع تقديم المكلف بالضريبة عقود العمليات المنجزة

حالة التنازل يجب التأكد من وجود أو عدم وجود فائض القيمة الخاصة بالتنازل.

الاحتياطات

يسجل في هذا الحساب الأرباح التي تركت تحت تصرف المؤسسة و التي لم تضاف إلى الأموال الجماعية

دور المحقق هو:

الكشف عن صحة الأرباح الخاضعة للرسم المنخفض

الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة

نتائج قيد التخصيص

هذا الحساب يقدم نتائج النشاط السابق التي لم يتخذ أي قرار من أجل توزيعها, أما دور المحقق فيمكن في

مراقبة الأرباح المشككة في هذا الحساب, و التي توزع في آجال ثلاث سنوات تحتسب من تاريخ غلق النشاط

المحقق أو المدمج في الأموال الاجتماعية

مؤونة الخسائر و الأعباء

هي مبالغ غايتها مواجهة ما قد يحدث من مخاطر مستقبلية و تشمل مؤونات والخسائر المحتملة التي تحددها

الشركة, و كذلك مؤونات الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

دور المحقق هو

التأكد من أن وضع هذه المؤونات للأخطار المحتملة تم وفق القواعد و الشروط التي ألزم بها قانون الضرائب المباشرة (CID) المؤسسة و التي يجب اتباعها

العمل على كشف المؤونات غير المبررة و التي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف

التأكد من أن مؤونات الخسائر و التكاليف بدون هدف أنه تم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة

ب-2- الديون

يتضمن الصنف الخامس الديون "مجملة التزامات المؤسسة الناجمة من علاقتها مع الغير"

دور المحقق: هو العمل على التأكد من هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة و يتكون من حسابات فرعية مثل:³⁷

ديون الاستثمارات

على المحقق يتأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية

ديون الموردين

يمكن للمحقق أن يجري تحقيق عن الموردين يتأكد ما إذا كانت عملية الشراء حقيقية أو وهمية

مبالغ مالية محتفظ بها

دور المحقق: هو مراقبة الحسابات السابقة, و يتأكد من أن تسديد الضرائب قد تم في وقته المحدد

ديون مالية

يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي, و يشمل

³⁷ نفس المرجع السابق ص 125

أوراق الدفع

دور المحقق : هو فحص هذا الحساب مع كل حسابات الموردين و حسابات المشتريات

تسيقات مصرفية

دور المحقق : هو التأكد من صحة هذه التسيقات بواسطة كشوفات البنك

2-فحص حسابات التسيير و النتائج

تدفع المؤسسة نفقات و هذا ناتج عن مزاوله نشاطها العادي أو أنشطتها الثانوية في بعض الأحيان و تقبض

إيرادات

وتتفرع إلى النفقات للإستغلال و نفقات خارج الاستغلال وكذلك بالنسبة للإيرادات

إيرادات للإستغلال وإيرادات خارج الإستغلال

و على المحقق الآن أن يراقب و يتأكد من صحة حسابات الميزانية ثم ينتقل إلى التحقق و التأكد من صحة البيانات المسجلة في حساب التسيير و النتائج, التسجيل الصحيح و الفعلي لمجموعة الأعباء أي المصاريف التي تقوم المؤسسة بتحملها دفعها و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة

أ- حسابات التكاليف (النفقات)

نعني بالنفقات مجموعة الاستهلاكات, الأعباء, الاهتلاكات و المخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة

بهدف إنجاز مهامها

يقوم المحقق بفحص بعض الحسابات المهمة من بينها:

بضائع مستهلكة

دور المحقق هنا هو فحص حقيقة الكمية المباعة

مواد و لوازم مستهلكة

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

يفحص المحقق فواتير شراء المواد, ثم يراجع وصل الدخول و وصل الخروج من المخازن و يحصي ما بقي محاسبيا و مقارنة بما يوجد داخل المخازن (الجرد المادي و الحقيقي)

نفقات المستخدمين

يتأكد المحقق من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة و هذا بمراقبة الكشوفات الشهرية للعمال, مع مراقبة كل مكوناتها (ساعات إضافية, علاوات, عطل مدفوعة)

نفقات مالية

نعني بالنفقات المالية كل الأعباء الناتجة عن الاقتراضات و عمولات البنوك المختلفة و الحسومات المدفوعة, حيث أن المحقق يعمل على التأكد من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية و هذا بالاتصال مع هذه الأخيرة لموافاتها بكل الشروحات اللازمة

مخصصات الاهتلاك و المؤونات

أ- الاهتلاكات

دور المحقق: يتمثل دور المحقق في التأكد من

التدهور يجب أن يكون فعليا على عاتق المؤسسة

الاهتلاك يجب أن يحدد بسعر تكلفة الاستثمار

الاهتلاك يجب أن يتطابق مع التدهور الذي أصاب العصر المهتمك

الاهتلاك يجب أن يقيد في محاسبة المحاسبة المؤسسة

المؤونات

دور المحقق: هو التأكد من أن المؤونة مبررة, فإذا كانت غير مبررة يقوم بإلغائها كلياً أو جزئياً و إضافتها إلى الربح الخاضع للضريبة

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

ب- حسابات الإيرادات

تتعامل المؤسسة مع الغير بحكم نشاطها فتدفع نفقات و تقبض إيرادات هذه الأخيرة تشتمل على مبالغ كمقابل للمنتجات و الأعمال و الخدمات المقدمة للغير, إضافة إلى إيرادات متأتية دون مقابل, و إنتاج المؤسسة لذاتها و أسهم الحسابات...الخ, من بين حسابات الإيرادات نذكر

مبيعات بضاعة و إنتاج مباع

دور المحقق: هو تتابع مراحل عملية البيع من مراقبة الوثائق و هي (فاتورة البيع, مذكرة إخراج البضاعة المبيعة أو المواد و اللوازم المبيعة كبضاعة, التأكد من تسديد الزبون)

إنتاج مخزن

دور المحقق: يكمن في جرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة

خدمات مقدمة

دور المحقق: يكمن في مراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض و إجراء مقارنة بينهما

ج- حساب النتائج

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح

الفصل الثاني: المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية

خاتمة الفصل الثاني :

إن من خلال هذا الفصل وصلنا إلى أن المشرع الجزائري سن جملة من القوانين التي تخص كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية بهدف تنظيم العلاقة بينهما و جعلها مقننة, لذا منح صلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء مهامهم و في نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات, لكن و الموازة و تفاديا لتعسف الإدارة الجبائية عمل المشرع الجزائري على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات سواء المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مديرية

الضرائب سعيدة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

مقدمة الفصل:

يتميز النظام الضريبي بقواعد أساسية من حيث كونه يعتمد على دراسة الضرائب المصرح بها. و في إطار هذا المكلفين بالضريبة يصرحون إلى ادارة الضرائب عن مداخلكم و رقم أعمالكم الذي يحققونه لذلك المفروض أن يكون ذو نية حسنة و أن تكون تصريحاتكم تكتسي طابع الصراحة لكن قد يمتنع المكلفين عن دفع ما عليهم من الضرائب اذ أن المشكل المطروح هو مشكل اهمال الموارد المتوفرة إلى حد إن التهرب و الغش الجبائي قد اخذ منحرجا خطيرا، حيث جاءت الرقابة الجبائية بوسيلة من وسائل المكافحة و تكملة بما جاءت به الدراسة النظرية ارتأينا دراسة حالة تطبيقية بما بعض الجوانب القانونية و المحاسبية.

فكيف تحقق في المحاسبة و ما نتائج ذلك

و كيف يتم استنباط هذا التحقيق و التوصل إلى النتائج.

المبحث الأول: دراسة حالة تطبيقية

أثناء تربصنا بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية تمت التطرق لعملية تحقيق قد تمت دراستها وكان التحقيق من النشاط العادي و ليست مراقبة مفاجئة . يتمثل نشاط المكلف في الشراء من اجل البيع و قبل مباشرة التحقيق تم التعرف على مختلف الضرائب التي تخضع لها و مدى التزامها بواجبها وذلك عن طريق التحقيق المحاسبي و ثم في الأخير استنباط النتائج و ذلك عبر أربع مطالب .

المطلب الأول : التنظيم الإداري لمديرية الضرائب و الرقابة الجبائية .

الفرع الأول : هيكل مديرية الضرائب :

تتفرع مديرية الضرائب إلى خمسة مديريات فرعية مع تفرع هذه الأخيرة إلى عدة مكاتب و سوف نتطرق إلى هذه المديريات بنوع من الاختصار ، و تعطي الأهمية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية و نذكرها فيما يلي:

أ) المديرية الفرعية للوسائل و المستخدمين :

تتكفل هذه المديرية بالمستخدمين و تتفرع إلى مكاتب نذكرها فيما يلي :

- مكتب المستخدمين والتكوين
- مكتب عمليات الميزانية
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات
- مكتب الاعلام الالي

ب) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : تتكون من أربع مكاتب فرعية و تتمثل فيما يلي:

- مكتب الجداول
- مكتب الاحصائيات
- مكتب التنظيم والعلاقات العامومية
- مكتب التنشيط والمساعدة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

ولهذه المديرية مفتشيات تابعة له وتتمثل فيمايلي :

- مفتشية الضرائب سعيدة النخيل
- مفتشية الضرائب سعيدة الفتح
- مفتشية الضرائب سعيدة عين الحجر
- مفتشية الضرائب سعيدة الحساسنة

(ج) المديرية الفرعية للتحصيل : و تتكون من ثلاثة مكاتب و هي

- مكتب التصفية
- مكتب مراقبة التحصيل
- مكتب متابعة عمليات اليد واشغاله

وتوجد قباضات تابعة لهذه المديرية تتمثل فيمايلي :

- قباضة الضرائب سعيدة النخيل
- قباضة الضرائب سعيدة الفتح
- قباضة الضرائب سعيدة عين الحجر
- قباضة الضرائب سعيدة الحساسنة

(د) المديرية الفرعية للمنازعات : تتفرع إلى أربع مكاتب :

- مكتب المنازعات القضائية
- مكتب الاحتجاجات
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف
- مكتب لجان الطعن

(هـ) - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية :

تتضمن المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية اربع مكاتب و هي :

— مكتب البحث عن المعلومات الجبائية

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

_ مكتب البطاقات و المقارنات

_ مكتب مراقبة التقييمات

_ مكتب المراجعات الجبائية : وهنا كان مكان تربصنا حيث يقوم هذا المكتب بإحداث و تسيير بطاقة

خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونو محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم

الجبائية

- مراقبة ومتابعة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع و التنظيم

المعمول بهما و حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة .

- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات

التجارية و الأسهم أو حصص الشركة و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل

و الشكل التالي يوضح ذلك :

شكل رقم (02/03) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سعيدة مصدره المديرية الولائية للضرائب سعيدة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الدراسة الأولية لوضعية المؤسسة تخضع هذه المؤسسة لنظام الحقيقي ، كما تخضع لمختلف الضرائب بحكم نشاطها .

الضرائب المباشرة تخضع المؤسسة للضريبة على الدخل الإجمالي .

أيضا المؤسسة خاضعة للرسم المهني TAP .

كما يوجب عليها القانون الجبائي دفع الضريبة على الرواتب والأجور

الرسم على رقم الأعمال :

هذه المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA

الفرع الأول :مراجعة الملف الجبائي

قام المحققان بدراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة بعد سحبه من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا وتبين من خلال الفحص أن هذا المكلف (X) تصريحاته كانت مدتها القانونية وكذا تقديمه للوثائق المحاسبية اللازمة

الفرع الثاني : بداية التحقيق

قد تم إرسال الإشعار بالتحقيق بتاريخ 2011/04/7 ويشمل التحقيق السنة 2010 كما على المكلف بحقه بالاستعانة بمستشار من اختياره وقد تم أول تدخل بعين المكان بعد استنفاذ الأجل القانوني الممنوحة للمكلف والمحددة ب 10 أيام ، بتاريخ 2011/04/17 تمت عملية تحقيق من قبل المحققين ومن قبل مكتب التحقيقات وتحت إشراف السيد المدير للرقابة الجبائية .

المطلب الثالث : التحقيق المحاسبي

قام المحققان بالفحص الشكلي لمحاسبة المكلف أي التأكد من وجود الدفاتر التي هو ملزم بمسكها ، وبعدها التطرق إلى الفحص لمحاسبة للتأكد من صحة وهدف المعلومات المقدمة ، ليصل إلى تحديد النتائج الواجب تقديمها عند نهاية التحقيق .

الفرع الأول : دراسة شكل المحاسبة

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

فمن الناحية الشكلية لم يتم رفضها لاحتوائها على كل السجلات المطلوبة من الناحية القانونية لا سيما منها سجل اليومية العامة ، سجل الجرد ، سجل الأجور كذلك السجلات الأخرى المساعدة المسوكة بكيفية قانونية دون تشطيب ولا بياض ، مرقمة ومؤشر عليها مقيدة بكيفية تسمح لنا بمراجعة قيودها .

الفرع الثاني : المحاسبة من الناحية الموضوعية

وقد تم الحصول على المعلومات الاولية التالية:

الجدول رقم (02/03) جدول معطيات المؤسسة الوحدة بالدينار الجزائري

المبالغ	البيان
69.800.000	رقم الاعمال المصرح به
11.866.000	الضريبة على رقم الاعمال
47.530.000	مبلغ المشتريات المصرح به
8.049.500	الضريبة على المشتريات
3.816.500	الرسم على رقم الاعمال الواجب الدفع المصرح به
1.795.300	الرسم على النشاط المهني المصرح به
18.600.000	الربح قبل اقتطاع الضريبة المصرح به
3.720.000	الضريبة على الدخل الاجمالي
14.880.000	الربح الصافي المصرح به

المصدر: مديرية الضرائب : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - سعيدة -

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الأخطاء المتحصل عليها في مسك محاسبة المكلف

كما تم تسجيل بعض الأخطاء و التي تم تصحيحها وإعادة تأسيس رقم الأعمال ومختلف الضرائب والمتمثلة فيما يلي :

- 1 - وجود مبلغ 180.000 دج تمثل اهتلاك سيارة لم تظهر ضمن ممتلكات المؤسسة في الميزانية, حيث انه لا يمكن اهتلاكها.
- 2 - وجود مبلغ قدره 60.000 دج ضمن الخدمات يمثل غرامات تاخر الدفع لمستحقات الغاز والكهرباء , حيث لا يجب ان تقيد غرامات التاخير كأعباء .
- 3 - بلغت الهدايا الاشهرية 400 وحدة بمبلغ 700 دج للوحدة , حيث لا يمكن تحمل العبا الزائد عن 500 دج للوحدة .
- 4 - دفعت المؤسسة سبونسورينق لنادي أمل سعيدة بمبلغ 7.500.000 دج , حيث يجب ان لا يتعد 10 % من رقم الاعمال .
- 5 - دفعت المؤسسة مبلغ 240.000 دج لدار وتعاونوا لرعاية الأيتام حيث لا يمكن أن تتعدي الاعانات 200.000 دج .
- 6 - ضمن مصاريف المستخدمين تبين ان هناك مبلغ 79.630 دج أجرة ابن صاحب المؤسسة الذي يعمل كسأئ وتبين من خلال التحريات ان السائق من نفس درجته لا يمكن ان يتعد اجره 41.000 دج
- 7 - تبين ان ماقيمته 102.600 دج من المشتريات لا اساس لها غير مفوترة أي لا يمكن اعتبارها ضمن المشتريات ومن خلال فحص كشوفات البنك والجرد تبين ان ماقيمة 185.600 دج تمثل مبيعات لم يتم التصريح بها .
- 8 - حققت المؤسسة خسارة بقيمة 40.000 سنة 2009 وتبين انها لم تطرح من الربح أي يجب ان تطرح.
- 9 - تنازلت المؤسسة عن شاحنة بقيمة 270.000 دج كما ان اهتلاكها المتراكم قدر ب 467.000 دج وقيمة المحاسبية الصافية 233.500 دج وبقيت في المؤسسة اكثر من 3 سنوات وقيدت

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

النتيجة كلها حيث يجب ان تقيد فقط 35 % اذا بقيت اكثر من 3 سنوات و70% اذا بقيت أقل من 3 سنوات .

نتائج التحقيق في مضمون المحاسبة :

بما أن المكلف لم يرد على بعض التوضيحات ولم يقدم بعض التبريرات على مستوى مجموع محاسبته قرر المحققان عملية إعادة تأسيس رقم الأعمال ومختلف الضرائب الواجب على المكلف دفعها.

المطلب الرابع : اعادة التأسيس

الإشعار الأول بالنتائج :

تم إبلاغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها في 2011/04/20 في رسالة مضمونة ومسجلة منحت له 40 يوما لإعطاء اقتراحات وكذا الحق في الاستعانة بوكيل من اختياره وكانت النتائج المتوصل كمايلي :

جدول رقم: (03/03) إعادة تأسيس رقم الأعمال والمشتريات الوحدة بالدينار الجزائري

المبالغ	البيان
69.800.000	رقم الاعمال المصرح به
69.985.600	رقم الاعمال المعاد تأسيسه
47.530.000	قيمة المشتريات المصرح بها
47.427.400	قيمة المشتريات المعاد تأسيسها

المصدر : مديرية الضرائب - المديرية الفرعية لرقابة الجبائية - سعيدة -

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

جدول رقم (04/03) إعادة تأسيس الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع الوحدة بالدينار الجزائري

المبالغ	البيان
69.985.600	رقم الاعمال المعاد تأسيسه
%17	نسبة الضريبة
11.897.552	قيمة الضريبة المسترجعة
47.427.400	قيمة المشتريات المعاد تأسيسها
%17	نسبة الضريبة
8.062.148	قيمة الضريبة المدفوعة
3.835.404	مبلغ الضريبة الواجب الدفع المصحح
3.816.500	مبلغ الضريبة الواجب الدفع المصرح به
18904	الفرق
%10	نسبة الغرامة
207944	المبلغ الواجب الدفع

المصدر : مديرية الضرائب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - سعيدة -

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الوحدة بالدينار الجزائري

جدول رقم (05/03) اعادة تأسيس الضريبة على النشاط المهني

المبالغ	البيان
1.795.300	الرسم على النشاط المهني المصرح به
69.985.600	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
%2	نسبة الضريبة
1.939.712	مبلغ الضريبة المصححة
1.795.300	مبلغ الضريبة المصرح به
144.412	الفرق
%15	نسبة التأخير
166.073,8	المبلغ الواجب الدفع

المصدر : مديرية الضرائب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية – سعيدة –

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

جدول رقم (06/03) : اعادة تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي الوحدة بالدينار الجزائري

المبالغ	البيان
14.880.000	الربح المصرح به
860.070	النواتج المنضافة التي كانت محملة على انها تكاليف
180.000	اهتلاك
60.000	غرامات التأخر
40.000	هدايا اشهارية
501.440	سبونسورينغ
40.000	اعانات
38630	م. المستخدمين
65550	الاعباء الت كانت محملة على انها نواتج
40.000	خسارة 2009
25.550	نتيجة الشاحنة
15.674.520	الربح الخاضع للضريبة
%35	نسبة الضريبة
5.486.082	مبلغ الضريبة المصححة
3.720.000	مبلغ الضريبة المصرح به
1766082	الفرق
%25	نسبة التأخير
2.207.602,5	المبلغ الواجب الدفع

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

رد المكلف بالضريبة على النتائج :

بعد تلقيه المكلف بالضريبة الإشعار الأولي بالنتائج بحيث كان الإشعار مفصل ومحلل لكل نتيجة متوصل إليها في التحقيق وانقضاء المدة القانونية للرد عن النتائج المقدرة ب 40 يوما لم يتم المكلف بالرد على إشعار مصلحة الضرائب ، فاعتبر عدم الرد قبول ضمني مما أعطى الحق بإصدار الإشعار النهائي

الإشعار النهائي للتحقيق :

أبقى المحققان لكل النتائج المتوصل إليها وبالتالي أصدر الإشعار النهائي للتقييم الجبائي.

التقييم النهائي للمحاسبة

الجدولان التاليان يبينان مدة المراقبة والتحقيق في المكلف وكذا مجموع الضرائب والرسوم الواجبة

التسديد من قبل المكلف المتهرب من دفعها . ومن خلال الجدول أدناه فالمكلف يدفع ما قيمته

.2.581.620,3

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الجدول رقم (07/03): يبين مدة المراقبة والتحقيق في هذا الملف

2007/04/11	تاريخ إرسال الإشعار
2011/04/18	تاريخ بداية التحقيق
2011/04/23	تاريخ بداية التبليغ الأولي
2011/07/28	تاريخ التبليغ النهائي
2011/07/30	تاريخ التبليغ الجبائي
2011/08/30	تاريخ استحقاق المبلغ

المصدر : مديرية الضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - سعيدة -

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

الجدول رقم (08/03) : يمثل مجموع الضرائب والرسوم الواجبة الدفع المبلغ النهائي

الوحدة بالدينار الجزائري

المبيان	TVA	TAP	IRG	المجموع الكلي الواجب الدفع
المبالغ	207.944	166.073,8	2.207.602,5	2.581.620,3

المصدر : مديرية الضرائب - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - سعيدة -

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب سعيدة

خلاصة الفصل الثالث :

أثناء دراستنا للجانب التطبيقي وذلك من خلال الدراسة الميدانية لمختلف المراحل التي يمر بها التحقيق المحاسبي ، تأكد لنا الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة في عملية التحقيق . حيث تعتبر أداة فعالة للكشف عن مواطن الأخطاء ومحاولات التهرب التي يقوم بها المكلف بالضريبة مما يعطي لنا الصورة المثلى للإدارة الحريضة على القيام بواجبها للقضاء على الظواهر السلبية المنتشرة .

ونجد أنه أثناء مختلف مراحل التحقيق ، المحققان اعتمدا في عملهما على الخبرة والالتزام بمختلف القواعد القانونية وذلك لتجنب الوقوع في الأخطاء والثغرات التي تمكن المكلف من استغلالها لصالحه بالإضافة إلى هذا فيجب على المحقق أن يكون خبيرا في الميدان المحاسبي بمختلف تقنياته وقواعده

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

لقد أخذت ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة منحرجا خطيرا حيث كانت لها أثارا وخيمة على المالية العمومية و بالدرجة الأولى على الموارد الذاتية .

و هذا ما نجده في النظام الجبائي الجزائري ، حيث أصبح المكلف بالضريبة يتباهى بعدم دفع مستحقاته الجبائية و كذا ذكائه في التهرب منها إذ أنه يعتبر الضريبة عبئا يجب تجنبه بكل الطرق والوسائل .

و في هذا الإطار كان لزاما على الدولة إيجاد نظام فعال يهتم بالرقابة الجبائية الذي يعتمد أساسا على

محاسبة المكلف . و دور هذا الجهاز الرقابي لا يقتصر على مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة بل يتعداه إلى إعلام المكلف بالضريبة عن الحقوق المخولة له و التي تحميه من أي تعسف ينجم في حقه و كذا مختلف الواجبات و الالتزامات المفروضة عليه .

و هنا تزداد أهمية التعمق في فحص تصريحات المكلفين و بذلك حدد المشرع الجزائري ثلاثة أنظمة

للإخضاع و هي : النظام الجزائي ، النظام البسيط، النظام الحقيقي ، و يعتبر هذا الأخير أكثر حساسية من

الآخرين باعتباره يعتمد كليا على الوثائق التي تمثل خريطة قانونية بين المكلف و الإدارة ، فعلى المكلف بالضريبة

مسك محاسبة لتمكين الإدارة من مراقبته و كذا التحقيق فيها ، و هنا يبرز الدور الكبير الذي تلعبه المحاسبة في

إنجاح عملية التحقيق الجبائي و مدى فعاليته ، و ذلك من خلال اكتشاف الغش و التلاعبات و هذا بعد

فحصها سواء من الناحية الشكلية أو من الناحية الموضوعية .

إذ يعتمد الفحص من حيث الشكل على التأكد من أن المحاسبة كاملة و منتظمة ، دقيقة و مقنعة .

و من حيث المضمون يتم فحصها بدءا من المعطيات المحاسبية و حسابات الميزانية و حسابات النتائج و

التسيير و هذا كله يتطلب كفاءة و خبرة عالية يجب أن يتمتع بها المحققون أثناء قيامهم بعملية التحقيق المحاسبي.

إضافة إلى كل هذا و بعد دراستنا للجانب التطبيقي تدعم رأينا في كون أن المحاسبة تمثل عنصرا أساسيا و فعالا في عملية التحقيق المحاسبي و عليه توصلنا إلى مجموعة من النتائج و الاقتراحات و التوصيات التي سنتعرض إليها فيما يلي :

● إن مديرية الرقابة الجبائية وجدت لقمع الغش و التهرب الجبائي ، بحيث تدفع الخاضعين للضريبة إلى دفع الحقوق المترتبة عليهم اتجاه الدولة .

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

● إن إدارة الضرائب رغم أهميتها إلا ان الإعلام الآلي لم يأخذ مكانته بعد داخل الإدارة بحيث أن الآلات وجدت للرقن فقط .

● من خلال الرقابة الجبائية أصبح العنصر المتضايق المواطن العادي الأمر الذي يؤكد على عدم انتشار العدالة الضريبية .

الاقتراحات و التوصيات :

● معرفة الأسباب الحقيقية التي أدت بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة و معالجة هذه الأسباب وهذا عن طريق الاحتكاك المباشر به .

● تخفيف الضغط الضريبي في بعض الإقطاعات .

● إعادة النظر في النظام الضريبي و ذلك بجعله أكثر ليونة حتى يتسنى

المكلف بالضريبة دفع مستحقته دون اللجوء إلى الغش و التهرب الجبائي إنشاء بطاقات فنية لكل المحققين

من اجل متابعة سلوكهم و نتائج تحقيقاتهم و هو ما يسمح بتحفيزهم أو معاقبتهم . توعية المكلف

بالضريبة بكامل حقوقه ووجباته

وفي الأخير نلفت نظر متربصي الدفعات القادمة إلى المواصلة في بحث هذا الموضوع لأنه ذو أهمية بالغة

يمس ميادين مختلفة ، كما أنه واسع ويتميز باختلاف وجهات الدراسة فيه وغني بالمراجع

قائمة المراجع :

✓ الكتب باللغة العربية:

(1) رضوان حلوة حنان "تطور الفكر المحاسبي" مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان -الأردن
الطبعة الأولى 1998

(2) رفعت محبوب المالية العامة , الجزء الثاني , دار النهضة , القاهرة 1971

(3) عبد الكريم الرحمي " مبادئ المحاسبة المالية -الجزء الأول- " سنة الطبع 1999

(4) عبد الكريم الرحمي " مبادئ المحاسبة المالية -الجزء الأول- " سنة الطبع 1999

(5) رضوان محمد العناتي " مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها " دار صفاء للنشر 2000

(6) خيرت ضيق " في أصول المحاسبة " دار النهضة العربية، لبنان، 1991

(7) عبد الفتاح الصحن ود. محمد السيد سرايا "الرقابة والمراجعة الداخلية " الدار الجامعية طبع
ونشر وتوزيع، 1998

(8) شبايكي سعدان " تقنيات المحاسبة العامة " دار صفاء لبنان 2002

(9) المنيف, عبد الله المنيف وآخرون. المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية و التطبيق
العملي¹ في المملكة العربية السعودية. جامعة الملك سعود , الرياض , 1406 هـ

(10) حسين مصطفى حسين،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،سنة،1999،

(11) سعيد عبد العزيز عثمان .، النظم الضريبية.، طبعة 3.، بيروت.، 1985.

(12) يونس أحمد البطريق- المالية العامة , مؤسسات الشباب الجامعية طبعة 1979

(13) حسين مصطفى حسين،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،سنة،1999

(14) سعيد عبد العزيز عثمان .، النظم الضريبية.، طبعة 3.، بيروت.، 1985

15) بوتين محمد " المحاسبة العامة للمؤسسة " طبعة 1998 ديوان المطبوعات الجامعية

القوانين والمراسيم:

1) القانون رقم 21/01 المتضمن لقانون المالية 2002, الصادر بالجريدة الرسمية في
2002/12/22, المادة 25

2) القانون التجاري المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية 1984

3) القانون التجاري المادة 09 10 - 12 ديوان المطبوعات الجامعية 1984

4) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المادة 159 الطبعة 1992

5) القانون رقم 21/01 المادة 04

6) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة وزارة المالية المديرية العامة للضرائب

✓ الرسائل العلمية :

1) الزهراء بريك، أيت عكاش نبيلة، دور المحاسبة في الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس
في علوم تجارية ، مركز الجامعي¹ بالمدينة ، دفعة 2005 ، ص 31-32-33-34.

2) صحراوي على ، مظاهر الجباية في الدول النامية - حالة الجزائر ، رسالة الماجستير جامعة
الجزائر 1992

مراجع إلكترونية:

تبيورتين .، تقنيات جبائية .، محاضرات إلكترونية .، فرع محاسبة .، المدرسة العليا للتجارة .، الجزائر .،
سنة 2001

الجداول و الأشكال

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
57	ملف المكلف بالضريبة	01/01
78	معطيات من المؤسسة	02/03
80	إعادة تأسيس رقم الأعمال والمشتريات	03/03
81	إعادة تأسيس القيمة المضافة	04/03
82	إعادة تأسيس الضريبة على النشاط المهني	05/03
83	إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي	06/03
85	مدة المراقبة والتحقيق	07/03
85	مجموع الضرائب والرسوم	08/03

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	وظائف المؤسسة	01/01
76	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب - سعيده-	02/03