



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: علوم مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية
- دراسة حالة الشركات الممثلة في الجزائر -

إعداد الطالبين:

- معتوق بشرى.

- مصطفى إكرام.

إشراف الأستاذ:

- د. روتال عبد القادر

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. بن قطيب علي	أستاذ محاضر - أ-	رئيسا
د. روتال عبد القادر	أستاذ محاضر - أ-	مشرفا ومقررا
د. عزيزو راشدة	أستاذة محاضرة - ب-	مناقشا
د. حري مخاطرية	أستاذة محاضرة - أ-	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

السنة الجامعية: 2021 - 2022 م.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

﴿رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ
الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

[سورة النمل: 19]

نرفع شكرنا وعظيم امتناننا لربنا وحده، نصرنا وأيدنا، ونصلي ونسلم على
أشرف خلق الله سيدنا محمد - صلى الله عليه وسلم- وعلى صحابته
الأكرمين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

بعد شكر الله العلي التقدير وحمده على ما أنعم به علينا من نعم،
وعلى ما وهبنا من عقل وحسن تدبير، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل
الشكر إلى الدكتور «روتال عبد القادر» الذي لم يخل علينا بنصائحه
القيمة وإرشاداته المفيدة، وتوجيهاته الصائبة وتحفيزه الدائم لنا، كما نحبي
فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة.

كما نتقدم بشكر السادة أعضاء اللجنة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وصرفهم
جزءاً من وقتهم الثمين من أجل قراءتها.

وبكل عبارات التقدير والاحترام نتقدم بالشكر والعرفان بالجميل إلى

جميع أساتذة قسم علوم التسيير بجامعة ابن خلدون - تيارت-

وإلى جميع عمال المكتبة بالجامعة.

وإقرار بالفضل فإننا نسجل الشكر الخالص لكل الأيادي التي امتدت

لمساعدتنا من قريب أو من بعيد،

إلى هؤلاء ألف شكر وجعلهم الله ذخراً

للعلم والمعرفة

إهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا ونحن كنا لننا الطريق القويم
ويسر لنا طلب العلم السليم ووفقنا في إنجاز هذا العمل راجين منه أن
يكون بداية عمل موفقة لمشوارنا اللاحق أهدي هذا العمل المتواضع
الذي هو ثمرة جهدي:

إلى ذوي الفضل عليّ إلى من علماني مبادئ الحياة ورياني
على الصدق والإخلاص إلى من كان لي سندا في هذا المشوار
إلى من منحاني جهدهما إلى من تعب من أجلي وذاق من
الزمان لسعاتي إلى من كان حبهما واهتمامهما قوام عزيقتي
إلى أبي وأمي «معتوق محمد، معتوق الحمرة» الحنونين حفظهما الله
وأدامهما نورا لدربي وأطال عمرهما.

إلى من تقاسمت معهم الحياة بجلوها ومرّها إلى جميع إخوتي
وأخواتي كل باسمه (رشيد، أبو بكر، ياسمين، مخاطارية، نصيرة، هيبه، إكرام)
ورمز سعاتي أبناءهم وبناتهم خاصة البرعم الصغير الغالي «محمد
إلياس».

إلى جميع أصدقائي الأفاضل وخاصة صديقتي «إكرام» التي شاركتني
هذا العمل

إلى الأستاذ الذي أشرف علينا
إلى كافة الأهل والأقارب والأحباب وكل من ساعد في هذا العمل
من قريب أو بعيد.

معتوق بشرى

إهداء

إلى الرجل الطاهر الكريم الذي صنع طفولتي بيديه الكريمتين
بعد الله سبحانه وتعالى

إلى روح أبي الطاهرة «طيب» رحمه الله تعالى.

إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها، إلى من سهرت الليالي لتنير
دربي، إلى من تشاركني أفراحي وأحزاني، إلى نبع العطف والحنان،
إلى أجمل ابتسامة في حياتي

إلى أروع امرأة في الوجود إلى أمي الغالية «تيتري فاطمة سعاد».
إلى أعز وأحن أخ، إلى الذي لم يخل علي بأي شيء، إلى من سعى
لأجل راحتى ونجاحي، إلى أعظم أخ في الكون «خليل، سيف الدين»
إلى أخواتي العزيزات، إلى المحبة والخير بلا حدود، إلى من شاركتهم
حياتي أنتن زهرات حياتي، وجوهراتي الثمينة (أشواق، نور الهدى، سعاد)
إلى كل عائلتي (معروف، تيتري، مصطفى، عماري) إلى كل من فيها:
جداتي وجددي، أخوالي، أعمامي، خالاتي، عماتي، جميع زوجاتهم،
وأبنائهم.

إلى روح جداتي وجددي الطاهرة رحمهم الله (أحمد، ميمونة، العالية).
إلى براعم العائلة (إهام، هناء، ياسمين، سجون، أسيل، لجين، محمد، ريان، رابع،
إيان، بسمة، أميرة، سميرة، سلسبيل، آلاء).

إلى أعز إنسان على قلبي وأغلى ما في الوجود.
إلى أعز صديقة التي تقاسمت معها حلاوة الدراسة والتخرج (معتوق بشرى)
إلى كل رفيقاتي وبنات خالاتي (يامنة، سندس، فريال، دعاء، منال، بشرى،
ملاك، وفاء إيمان)

إلى كل أساتذتي وكل قسم المحاسبة والجباية العميقة.

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي ونسبهم قلومي

مصطفى إكرام

قائمة المختصرات

الاختصارات	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	المصطلح المقابل باللغة العربية
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية الأبحاث والمراجعات
SDCF	Sous-Direction du Contrôle Fiscal	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
DGE	Direction des Grands Enterprises	مديرية كبريات المؤسسات
CDI	Centre Des impôts	مديرية مركز الضرائب
IBS	Impôts sur le Bénéfice des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	Impôts sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
SPA	Sociétés par actions	شركة الأسهم
OCDE	Organisation pour la coopération et le développement économique	منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية

فهرس المحتويات

I	شكر وتقدير
II	إهداء
IV	قائمة المختصرات
V	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
02	مقدمة

الفصل الأول: عموميات حول المراجعة القانونية

09	تمهيد
10	المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة
10	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة
11	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة
14	المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة
18	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية
18	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية
19	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية
22	المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية
27	المبحث الثالث: التنظيم المهني للمراجعة القانونية
27	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر
29	المطلب الثاني: ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر
33	المطلب الثالث: تقارير المراجع القانوني
39	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر

41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
42	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
43	المطلب الثاني: مظاهر وأهداف الرقابة الجبائية

45	المطلب الثالث: مبادئ وأسباب الرقابة الجبائية
47	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر
47	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية
51	المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
53	المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية
57	المبحث الثالث: أشكال وسبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر
57	المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية
60	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
61	المطلب الثالث: سبل تفعيل الرقابة الجبائية
64	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية
66	تمهيد
67	المبحث الأول: مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية
67	المطلب الأول: المراجعة الجبائية كآلية لتحقيق الرقابة الجبائية
69	المطلب الثاني: دور عمل المراجع القانوني في دعم الرقابة الجبائية
76	المبحث الثاني: دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر
76	المطلب الأول: نشأة مديرية كبريات المؤسسات (DGE)
77	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)
83	المبحث الثالث: تحليل عملية الرقابة الجبائية في فرع الجزائر والشركة الأم
83	المطلب الأول: مراحل المراقبة الجبائية لفرع شركة (SPA) الجزائرية
89	المطلب الثاني: المراقبة الجبائية للشركة الأم
91	خلاصة الفصل
93	خاتمة
97	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	(1-1)
84	فرق أسعار التحويل بالدينار الجزائري	(1-3)
85	إعادة حساب الأرباح	(2-3)
88	تحديد الأرباح النهائية	(3-3)
89	إعادة التأسيس النهائي للأرباح	(4-3)
90	إعادة التأسيس النهائي للربح	(5-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	ملخص لمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	(1-1)
48	الهيكل التنظيمي لمديريات الأبحاث والمراجعات	(1-2)
49	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	(2-2)
50	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(3-2)
59	أشكال الرقابة الجبائية	(4-2)
73	مراحل سير المراجعة الجبائية	(1-3)
78	الهيكل التنظيمي لمدرية كبريات المؤسسات في الجزائر	(2-3)

مقدمة

إن التطور الذي عرفته الحاجة للمنتجات الاستهلاكية، تتوقف تلبيتها على تسويق هذه المنتجات عبر مناطق مختلفة، و في ظل سياسة التكامل بين هذه الأخيرة بدا من الواضح تشكيل شركات تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتأليف بين عوامل الإنتاج المختلفة، والواقع أن هذا التطور ألقى على بعضها فصل الملكية على التسيير من جهة ومن جهة أخرى أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا خاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل بعض مناطقها أهمية كبيرة من حيث رأس المال والمساهمة في الكتلة الإنتاجية الإجمالية المقدمة، وبغية الحفاظ على أموال الشركات من أشكال السرقة والتلاعب والإسراف والوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصادقية المعلومات المقدمة وجب تبني مراجعة توالم التطور الذي عرفته الحاجة والشركات على حد سواء.

تعتبر المراجعة أداة فعالة تلجأ إليها الشركات لمراقبة أعمالها للتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية التي تصدرها الشركات والاطمئنان على الوضعية المالية للشركة ونتيجة نشاطها، وبما أن الشركة مجبرة بالتقيد بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي الجزائري، ونظرا لتعدد هذا الأخير وعدم استقرار نصوصه، فقد أصبحت الجباية من أهم انشغالات الشركات الاقتصادية، ولذلك وجب تبني مراجعة تتعلق بالجانب الجبائي.

ومن بين أنواع عملية المراجعة نجد المراجعة القانونية التي هي فرع من فروع المراجعة الخارجية التي تعتبر وظيفة تتم عن طريق مراجع قانوني يكون مستقل عن الشركة محل المراجعة هدفه الرئيسي إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للشركة، كما تعتبر هذه الأخيرة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تتبعها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه وفحص الملفات الجبائية بهدف كشف كل التلاعبات والاغفالات وهذا من خلال فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا.

ومن مجمل ما سبق تزايد الاهتمام بالبحث عن الدور الحيوي للمراجعة والمراجعين القانونيين في عملية الرقابة الجبائية، حيث تعتبر هذه الأطراف وسيلة اشرافية مثلى تؤدي دورا أساسيا وهاما في الرقابة الجبائية.

ومن خلال معرفة دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية، يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي علاقة المراجع القانوني في دعم عملية الرقابة الجبائية؟
- ما هو دور المراجعة الجبائية في تحقيق عملية الرقابة الجبائية؟
- كيف تتم عملية الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر؟

فرضيات البحث:

- يساهم المراجع القانوني في تسهيل عملية الرقابة الجبائية؛
- تلعب المراجعة الجبائية دورا كبيرا في تحقيق عملية الرقابة الجبائية؛
- تتم عملية الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر باتباع القوانين المنصوص عليها بطرق محددة.

أسباب اختيار الموضوع:

- أسباب موضوعية:
- التعرف على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.
- إبراز مدى أهمية المراجعة القانونية بالنسبة للشركات ودورها في الإدارة الجبائية.

- أسباب ذاتية:

- مدى تلائم الموضوع مع تخصصنا.
- الميول الشخصي نحو مهنة المراجعة والتعرف عليها أكثر.
- الرغبة في معرفة الجانب الجبائي.

أهداف البحث:

- إبراز دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.
- توضيح علاقة المراجع القانوني بالرقابة الجبائية.
- توضيح كيف تتم عملية الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر.

أهمية البحث:

تتجلى أهمية بحثنا هذا في:

التعرف على دور المراجعة القانونية في إطار الرقابة الجبائية وذلك بتوضيح عملية الرقابة والمراجعة على كافة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وما يمكن أن ينتج عنه من اكتشاف بعض الأخطاء والغش المحاسبي ثم يأخذ بعين الاعتبار القوائم المالية.

حدود البحث:

- حدود موضوعية: سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجعة والرقابة الجبائية كما سنحاول التوصل إلى إبراز دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.
- حدود مكانية: دراسة حالة الجزائر.
- حدود زمانية: دراسة حالة كانت بناء على معلومات منشورة خلال الفترة 2010-2013.

أدوات البحث المستخدمة:

- سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعا، نختصرها في:
- المسح المكتبي: يتمثل في الاطلاع على الكتب، المجلات والمقالات المنشورة والقوانين الجبائية، وكل ما يتعلق بموضوع دراستنا.
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع.
- البحث عبر شبكة الأنترنت.
- البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع.

منهجية البحث:

لمعالجة الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، تتبع المنهج التاريخي والوصفي المناسبان بالجانب النظري بالإضافة إلى المنهج الوصفي والتحليلي المتعلق بالجانب التطبيقي من خلال تناولنا لدراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر.

الدراسات السابقة:

بالنسبة لموضوع "المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية" كان من الصعب إيجاد دراسة صيغت بنفس الطريقة إلا أننا اعتمدنا في هذا البحث على الدراسات التالية:

- شريفي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة"، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011/2012.

حيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة بين التنظيمات

ثلاثة دول السابقة كما هدفت هذه الدراسة إلى تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، وذلك من خلال الحفاظ على العناصر الإيجابية في التنظيم ومعالجة أوجه القصور الموجودة فيه، وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى النتائج التالية:

- مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة، كالطب والمحاماة والهندسة... ويجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وحماية الإقتصاد الوطني.

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

- بوقابة زينب، "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

تسعى الباحثة في هذه الدراسة للتعرف على التدقيق الخارجي ومدى تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية الأداء في المؤسسة وهذا لاعتبار أن هذه الأخيرة كانت من مهام المدقق الداخلي فقط، لكن حاليا ومع التطور الكبير في التدقيق الخارجي أصبح بوسعها أن يعطي آرائه المختلفة ليس في المجال المالي فقط، بل في مختلف مجالات المؤسسة، وتوصلت الباحثة من خلال دراستها للنتائج التالية:

- لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها.

- يقوم المدقق الخارجي ببيان الانحرافات المالية والإدارية التي ارتكبتها إدارة المؤسسة، فهو يعتبر بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق، بالإضافة إلى ذلك فهو يعتبر بمثابة ضمان إضافي لمراقبة جودة المعلومات ومن ثم تقليل الخطر.

- بن صفي الدين أحلام، "الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير في إطار مدرسة دكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014/2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تناول أشكال الرقابة الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية من خلال تبيان أهم إجراءاتها بالإضافة إلى إبراز أهمية نتائج الرقابة الجبائية

للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين ومعرفة حدود الرقابة الجبائية، بتحديد القيود الواردة عليها، وتوصلت الباحثة من خلال دراستها إلى النتائج التالية:

- تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

- إن التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها وهذا لدعم الرقابة الجبائية.

- عز الدين محمد نجيب، "تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة يحي فارس، المدينة، 2021/2020.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر تبني النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية حيث تطرق الباحث إلى محاولة إبراز الآليات المناسبة التي يمكن أن تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية، في ظل الإصلاحات المحاسبية والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى:

- أن الرقابة الجبائية تستعمل لفحص حسابات المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة والقرائن الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية من خلال استعمال وسائل فحص الحسابات حيث يتم اختيارها انطلاقا من خبرة ومهارة مراقب الحسابات ونتائج العمال السابقة التي قام بها، وهذا ما يساعد على ضمان تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الرقابة الجبائية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

مما سبق يمكننا القول أن الدراسات السابقة ركزت على مهنة المراجعة في الجزائر، والتي بدورها لها علاقة كبيرة ومماثلة مع موضوع بحثنا حيث كان بمثابة امتدادا لها بما يتماشى مع القوانين الجبائية الجديدة.

و ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أننا حاولنا توضيح دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية للشركات الممعة في الجزائر عن طريق دراسة حالة.

صعوبات البحث:

- تمثلت هذه الصعوبات التي واجهتنا خلال إنجاز هذا البحث في:
- التحديث المستمر للقوانين والإجراءات الجبائية في الجزائر.
 - عدم كفاية الوقت للتعلم أكثر في موضوع بحثنا.
 - صعوبة القيام بالترقب الميداني في الشركات و كذا محافظي الحسابات حفاظا على أسرار المهنة.
- لهذا السبب تم الاعتماد على المعلومات المنشورة في الأنترنت التي كانت كافية لدراسة حالة واقع الشركات المجمعة في الجزائر.

خطة البحث:

للإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، تسبق هذه الفصول مقدمة عامة، الفصل الأول والثاني يتمثلان في الجانب النظري للمتغيرين أما الفصل الثالث يتمثل في العلاقة بينهما والجانب التطبيقي.

حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى عموميات حول المراجعة القانونية وكيفية سير عملها.

أما الفصل الثاني تطرقنا إلى عموميات حول الرقابة الجبائية من مفهومها، أشكالها وسبل تفعيلها وغيرها من الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: يتعلق بالربط بين المتغيرين والدراسة التطبيقية التي كانت حول دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر وذلك لإبراز عملية البحث.

وفي الأخير أنهينا دراستنا بخاتمة عامة لخصنا فيها أهم النتائج التي توصلنا إليها من جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول
عموميات حول المراجعة
القانونية

تمهيد:

تعتبر المراجعة عملية منظمة للحصول على الدلائل المرتبطة بعناصر الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إذ أن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للشركة عن المركز المالي الحقيقي لها.

وهناك أصناف متعددة للمراجعة تختلف من نوع إلى آخر، ومن بين هذه الأصناف نجد المراجعة القانونية والتي تعتبر بدورها إختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على صفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة، بإعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية.

وعلى هذا الأساس حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية، الأول تحت عنوان مدخل إلى المراجعة والثاني حول المراجعة الخارجية والثالث متعلق بالتنظيم المهني للمراجعة القانونية.

المبحث الأول: مدخل الى المراجعة.

تتماشى المراجعة ومفهومها وأغراضها وأهدافها مع النشاط الإقتصادي وما يرتبط به هذا الأخير من عوامل الإنتاج، هذه العوامل تستخدم المراجعة من أجل تحقيق أقصى نفع ممكن ولكي تتم مهمة المراجعة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة الشركة على تلبية هذه المتطلبات.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها الشركة الإقتصادية على وجه الخصوص، حيث يمكن حصر التطور التاريخي للمراجعة فيما يلي:

1- المرحلة ما قبل 1500م: لم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث كانت تتم في هذا العهد عن طريق الإستماع، فأصل مصطلح المراجعة "Audit" بمعناه اللفظي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" الذي يعني الإستماع، أي أن المراجع يستمع إلى القائمين على تسجيل العمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية وهو المجال الذي كان يتم فيه تفويض السلطات ويحتاج إلى المراجعة والتفتيش. وقد كان الغرض الأساسي للمراجعة في هذه المرحلة هو محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعب والإحتلاس، كما كانت تتم المراجعة على أساس الفحص التفصيلي لكل العمليات.¹

2- المرحلة ما بين 1500-1850م: في هذه المرحلة إتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية إكتشاف التلاعب والإحتلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة، وقد ظهرت في هذه المرحلة إتجاهات جديدة في المراجعة وهي الإعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض دقة

¹ - عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2011/2012، ص ص 5-6.

التقرير، كما تشير إلى القبول العام لإستعراض مستقل للحسابات سواء للشركات الكبيرة أو الصغيرة.¹

3- المرحلة ما بين 1850-1905 م: شهدت هذه الفترة نمو إقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد إنطلاق الثورة الصناعية مما أدى الى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة وبالتالي تبني نظرية الوكالة من قبل الشركات وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة إلى المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين موادها على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل المراجعين.²

4- المرحلة من 1905 إلى وقتنا الحاضر: في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كلياً في عملية المراجعة، حدث ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي:³

- التحول من مراجعة الحسابات مراجعة تفصيلية إلى المراجعة بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية؛
- تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- إعتبار اكتشاف الغش و الاحتيال هو أحد أهداف عملية المراجعة.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة.

في هذا المطلب نتطرق إلى بعض التعاريف التي أعطيت للمراجعة بالإضافة إلى أهم الأهداف.

أولاً- تعريف المراجعة:

تعددت التعاريف التي أعطيت للمراجعة نذكر منها:

1- "المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها الشركة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي

¹ - عمر شريقي، مرجع سابق، ص 7.

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/2010، ص 4.

³ - نفس المرجع السابق، ص 5.

ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتماضية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج".¹

2- "المراجعة عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة إقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الإقتصادية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات".²

3- "المراجعة هي فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل إنتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب، يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها".³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للمراجعة كما يلي: المراجعة تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات، تقوم على الإستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم. مع ضرورة إقبال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمعاونتها في الحكم على مدى جودة، ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم.

ثانياً- أهداف المراجعة:

تسعى المراجعة إلى تحقيق أهداف عديدة وهي:

1- الأهداف التقليدية: وهي الأهداف التي من أجلها وجدت المراجعة قبل أن تتطور وهي تتمثل فيما يلي:⁴

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الإعتماد عليها؛

¹ - زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 17.

² - منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002، ص 13.

³ - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 6.

⁴ - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 20.

- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة لما هو مقيّد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة؛
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير؛
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة وما تحدّثه زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها؛
- إعتقاد القائمين على إدارة الشركة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلية وإتخاذ القرارات على أساس من البيانات المحاسبية التي أطمأنت إلى صدقها وسلامتها.

2- الأهداف الحديثة المتطورة: ونذكر منها: ¹

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الأسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع؛

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية للمواطنين.

- 3- الأهداف الميدانية: من الأهداف السابقة لعملية المراجعة يمكن إستخراج أهداف ميدانية وهي:

- 3-1- الشمولية: يعدّ الشمول من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة، فمن الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات شاملة وكاملة تصف كل الأحداث التي تمت من خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمتد بصلة إلى الحدث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكيد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية. ²

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 21.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 17.

3-2- الوجود: هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في الشركة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية أما بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوق أو ديون أو إيرادات أو نفقات وهمية.¹

3-3- الملكية: تعمل المراجعة على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية، من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للشركة والخصوم إلتزام عليها، أي أن الوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها، والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى.²

3-4- التقييم: معناه أن كل العمليات التي قد تمت تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.³

3-5- العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع مبادئ المحاسبة. إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل الشركة.⁴

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة.

تمثل الفروض والمبادئ في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية، وبالتالي تساهم في حل مشاكل المراجعة وتوجيه سلوك المراجع.

¹ - زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 21.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 16.

³ - زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق ص 22.

⁴ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 18.

أولاً- فروض المراجعة:

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها المراجعة:

1- قابلية البيانات المالية للفحص: ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للإتصال بين معدي البيانات ومستخدميها، وتمثل هذه المعايير في:¹

- الملائمة: أي ملائمة البيانات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين؛

- القابلية للفحص: ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص البيانات لنفسها

فإنهما لابد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛

- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية؛

- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها البيانات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في إتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقديم المشروع ورخائه. ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.²

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يشير هذا الفرض لمسؤولية المراقب في إكتشاف الأخطاء الواضحة، بحيث يستطيع المراقب إكتشافها من خلال إختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من إكتشافها. ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراقب أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.³

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، مصر، 1999، ص ص 18-19.

² - محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 32.

³ - محمد مصطفى سليمان، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005/2004، ص 33.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.¹

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها : تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المعيار) الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم.²

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي وسوف تكون في المستقبل: نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض إستمرار المشروع. ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلا، وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح.³

7- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراجع الحسابات أن يؤديها لعميله فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة فإنه يكون مقيدا بها وليس لديه الحرية المطلقة.⁴

ثانيا- مبادئ المراجعة:

لقد تم تقسيم هذه المبادئ إلى مجموعتين الأولى مرتبطة بركن الفحص والثانية مرتبطة بركن التقرير.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتشمل ما يلي:⁵

¹ - نفس المرجع السابق، ص 33.

² - عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 22.

³ - محمد مصطفى سليمان، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 34.

⁴ - محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، مرجع سابق، ص 35.

⁵ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد - وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 51-52.

1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة الأحداث للشركة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان الشركة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2 - مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف الشركة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الشركة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الشركة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع على أحداث الشركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: والمتمثلة فيما يلي:¹

1-2- مبدأ كفاية الإتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للشركة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف الشركة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات المالية والدفاتر والسجلات.

2-3- مبدأ الانصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالشركة سواء داخلية او خارجية.

2-4- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

¹ - جلييلة زوهري، أثر إصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد4، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر، 2015، ص ص 56-57.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية.

نظرا لتطور الشركات الإقتصادية وحاجتها إلى المراجعة وخاصة منها المراجعة الخارجية، التي لا يمكن أن تستغني عنها الشركة وحتى الجهات الخارجية مثل مديريات الضرائب، والمساهمون لمعرفة مدى صحة ودقة البيانات والتحقق من النتائج المدونة في السجلات المحاسبية، وهذه الجهات تبدي ثقتها في المراجع الخارجي والتقارير المعدة من طرفه.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية.

بعد ما تطرقنا إلى مفهوم المراجعة بصفة عامة سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف المراجعة الخارجية مع ذكر أهميتها.

أولا- تعريف المراجعة الخارجية:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها:

1- "هي المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحاييد ومسؤول هو مراقب الحسابات، ومجالها القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، وهدفها إبداء الرأي الفني المحاييد على هذه القوائم المالية".¹

2- "هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محاييد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون والمستثمرين، البنوك)".²

ومن خلال التعريفين السابقين نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل إلى هدفها تمر بثلاث مراحل:³

- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

- **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، كدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة؛

¹ - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 27.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

³ - خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 7.

- **التقرير:** هو ختام عملية المراجعة حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبياناتها لعملياتها بصورة سليمة وعادلة.

ثانيا- أهمية المراجعة الخارجية:

يمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:¹

1- إدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف الشركة بكفاءة عالية. فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط و السياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2- الملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للشركة و مدى متانة مركزها المالي لإتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

3- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع وهي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية والخبرة القضائية.

1- المراجعة القانونية: تعتبر المراجعة القانونية المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم الشركة بضرورة تعيين مراجع قانوني لمراجعة حساباتها، وعلى هذا الاساس يقصد بها:

- "النوع الذي تفرضه التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع كالمساهمين وضريبة الدخل. والمستثمرين وتوقع التشريعات القانونية

¹ - زينب بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010 / 2011، ص 10.

عقوبات يحدها القانون عندما لا تقوم المشروعات بتعيين مدقق الحسابات بل إنها تجيز لجهة حكومية متخصصة بتعيين مدقق حسابات لبعض الشركات في حالات معينة".¹

- "المراجعة التي يلزم القانون بها وتعرض الشركات والمنشآت للمخالفة والعقوبة إذا لم تقم بها".²

- "المراجعة التي تلتزم بها الشركة وفقا لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها)، التي يحتم القانون القيام بها، وهذا النوع من المراجعة لا بد أن يكون كاملا، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل إدارة الشركة، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة عقوبات يقرها القانون".³

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة القانونية هي: "المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات".⁴

2- المراجعة التعاقدية (الاختيارية): وهي "المراجعة التي تطلبها الشركة أو أصحابها بطريقة إختيارية، بمعنى عدم إلزام قانوني يحتم القيام بها".⁵

3- الخبرة القضائية: "هي التي يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة".⁶

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها الشركة (القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 27.

² - إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات - الإطار النظري - الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص 25.

³ - أحمد نور، مرجع سابق، ص 18.

⁴ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

⁵ - أحمد نور، مرجع سابق، ص 18.

⁶ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 27.

الجدول رقم (1-1): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية؛ ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادرة. تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية. تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
إرسال التقارير إلى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في، الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية

التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب الشركة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 28.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية.

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة حيث تندرج هذه المعايير فيما يلي:

أولاً- المعايير الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود منها أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها "عامة" لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقارير بصورة ملائمة، وتعتبر "شخصية" لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي.¹ وتتكون المعايير الشخصية من:²

1- معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع: يعني هذا المعيار الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية للمراجعة واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمراجع للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه.

¹ - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002، ص 49.

² - زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 32-33.

2- معيار قاعدة الإستقلال: تتوقف على إستقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الإستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الإستقلال فالأول يخص الإستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهمة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص بإستقلال المراجعة فهي مرتبطة بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك إلتزام المراجع بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

3- معيار قاعدة العناية المهنية الملائمة: تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المراجع وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المراجع في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص إنتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية المراجعة إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم إختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

ثانيا- معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.¹ وتتكون معايير العمل الميداني من:²

1- معيار قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين: تتطلب أولا إختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافي من التخطيط المسبق تقع على المراجع ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية المراجعة الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج مراجعة لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة المراجعة، تحتاج عملية المراجعة إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج المراجعة حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

¹ - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 75.

² - زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص ص 34-35.

2- معيار قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها وإستمرار المراجع في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعاليته وكفاءته.

3- معيار قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات: ضرورة حصول المراجع على قدر كافي من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية والانتقادية والملاحظة والإستفسارات والمصادقات.

4- معيار توثيق العمل: يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على إتخاذ الإحتياطات والإحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

ثالثا- معايير إعداد التقرير:

وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة وتتضمن المعايير التالية:¹

1- معيار القواعد المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مراجع الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض جمعيات المحاسبين والمراجعين فقرة حول رأي المراجع فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء هذا الرأي فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره.

2- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة

¹ - نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص ص 49-53.

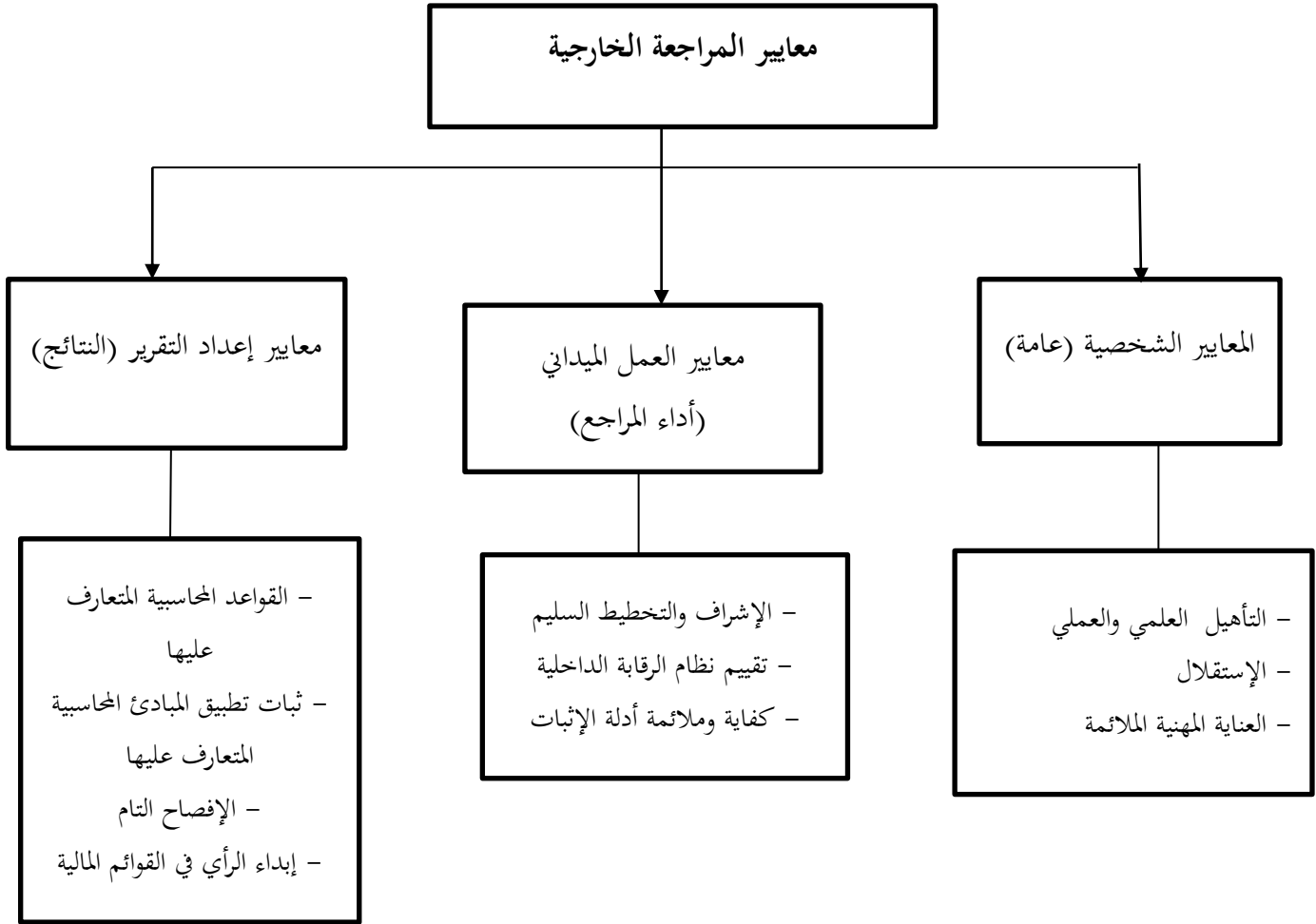
الفترة السابقة حيث تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ أو سياسة الثبات ويعني هذا المبدأ ثبات السياسات والوسائل والإجراءات التي يستخدمها المشروع من عام لآخر مع عدم تغييرها إلا باختلاف الظروف أو الأحوال التي تتطلب تعديلا في السياسات المتبعة لذا فإن مراجع الحسابات يجب أن يتأكد من ثبات المشروع في الأخذ بالمبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترات السابقة .

3- معيار الإفصاح التام: تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك ويقضي هذا المعيار بأنه يتضمن تقرير المراجع ما يشير إلى أن الإفصاح في القوائم المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة إلا إذا تضمن التقرير عبارة تفيد العكس وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المراجع في إقرار إحتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لمستخدمي تلك القوائم كالمساهمين والجهات الحكومية وغيرها.

4- معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو إمتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك أي يجب أن يتضمن تقرير المراجع، رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية العام وإن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المشروع عن السنة الخاضعة لعملية المراجعة.

ويمكن تلخيص معايير المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

الشكل (1-1): ملخص لمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على ما سبق.

المبحث الثالث: التنظيم المهني للمراجعة القانونية.

تشهد مهنة المراجعة خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط الشركات الإقتصادية، مما دفع المشرع إلى تفويض وتعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على الشركات للعمل على إثبات شرعية وصدق حساباتها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المراجعة في الجزائر.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم مراحل تطور المراجعة في الجزائر بالإضافة إلى الهيئات المشرفة.

أولاً- تطور المراجعة في الجزائر:

مرت مهنة المراجعة في الجزائر خلال تطورها التاريخي بعدة مراحل نلخصها فيما يلي:

1- المرحلة بعد الإستقلال 1962-1980: ظلت مهنة المراجعة في الفترة قبل سنة 1969 مستمدة لنصوصها من إتفاقية إيفيان والقانون الأساسي لها، ثم بعد ذلك وفي سنة 1969 بدأ تنظيم المهنة حين أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 في مادة رقم 39 إلى الرقابة الواجب فرضها على الشركات العمومية الإقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، كما تطرق المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 إلى تحديد مهام وواجبات المراقب وتم إعتبار محافظ الحسابات حينها كمراقب دائم على تسيير الشركات.¹

2- المرحلة 1980-1988: مع إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلية الشركات العمومية الإقتصادية الذي نتج عنها إرتفاع عدد الشركات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإحتلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي

¹ - محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد3، المركز الجامعي الونشريسي، تسمسليت، الجزائر، 2018، ص 231.

مادته رقم 5 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونياتها ومصداقيتها".¹

3- المرحلة ما بعد سنة 1988: في سنة 1988 أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية، الذي بدوره حرر الشركات العمومية من كافة القيود حيث ألزم هذا التنظيم ضرورة تأهيل المدقق الخارجي، كما عرفت هذه المرحلة إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث بدأت في هذه المرحلة الممارسة الحرة للمهنة، ثم أنشأت المجالس الجهوية سنة 2002، ثم توالى القوانين المنشئة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة إلى غاية إصدار آخر قانون متعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تحت رقم 01/10 المؤرخ في 29/06/2010.²

ثانيا- الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر.

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاث مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على المراجعة في الجزائر، يمكن تلخيصها في ما يلي:³

1- المجلس الوطني للمحاسبة: نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996 والذي يحدد الطبيعة الإستشارية له، كما حدد إختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

2- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 25/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته. يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الإقتراع السري.

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 26/11 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته. يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء

¹ - عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 5، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

² - محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، مرجع سابق، ص 231.

³ - دليلة بوقرن، لطفي شعباني، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 4، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021، ص 216.

المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وله نفس صلاحيات المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين.

المطلب الثاني: ممارسة مهنة المراجعة القانونية في الجزائر.

تمارس المراجعة القانونية من طرف شخص يطلق عليه محافظ أو مراجع الحسابات حيث تعتبر مهنته كأحد المهن الأساسية والقانونية المساهمة في تقديم خدمات المراجعة القانونية في الجزائر.

أولاً- تعريف المراجع القانوني وشروط ممارسة المهنة في الجزائر:

سنتناول فيما يلي تعريف المراجع القانوني حسب المشرع الجزائري بالإضافة إلى الشروط الواجب توفرها فيه لإلتحاقه بالمهنة.

1- تعريف المراجع القانوني:

تعرفه المادة 22 من القانون رقم 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".¹

كما يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصدق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها".²

ومن خلال التعريفين السابقين نستخلص أن المراجع القانوني هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة، يقوم بفحص ومراقبة حسابات الشركات ومختلف القوائم المالية السنوية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية تلك القوائم.

2- شروط ممارسة المهنة: لممارسة مهنة المراجع القانوني يجب أن تتوفر الشروط الآتية:³

- أن يكون جزائري الجنسية؛

¹ - المادة 22، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010م، العدد 42، ص 7.

² - لخضر سي محمد، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 6، العدد 2، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019، ص 75.

³ - محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصالح سباع، مرجع سابق، ص 232.

- أن يجوز على الشهادة الجزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 01/10 وفق النص التالي:
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

ثانيا- مهام المراجع القانوني:

يقوم المراجع القانوني بالمهام التالية:¹

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية والمصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات والهيئات التابعة لها؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة والهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال الشركة أو الهيئة دون التدخل في التسيير؛
- عندما تعد الهيئة أو الشركة حسابات مدججة يصادق محافظ الحسابات على صحة وإنتظام الحسابات المدججة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

¹ - عزه الأزهر، مرجع سابق، ص 31.

ثالثا- حقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع القانوني في الجزائر:

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة المراجعة على الحقوق التي يتمتع بها المراجع، وكذلك الواجبات التي يجب عليه الإلتزام بها، ونجد أن المراجع مسؤول على كيفية أدائه لهذه المهنة ومسؤول على رأيه الذي يبديه في تقريره.

1- حقوق المراجع القانوني: يمكن حصر أهم حقوق المراجع القانوني وفقا للمواد من 31 الى 34 التي نص عليها القانون رقم 01/10 كما يلي:¹

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت في عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة أو الأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة حصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بشركات مرتبطة بها أو شركات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

- يعلم لمحافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

2- واجبات المراجع القانوني: لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على المراجع القانوني إحترامها أثناء تأدية مهامه، وتتمثل هذه الواجبات التي نص عليها القانون 01/10 فيما يلي:

- يجب أن يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقرير، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛²

- يتعين على محافظ الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات؛³

¹ - المواد 31- 34، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص 8.

² - المادة 36، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، نفس المرجع السابق، ص 8.

³ - المادة 71، نفس المرجع السابق، ص 11.

- يجب على محافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه إستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمحافظي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة والمنظمة الوطنية؛

- على محافظ الحسابات منح أجرة للمتربصين الذين يتكفل بهم.¹

3- مسؤوليات المراجع القانوني: يعتبر المراجع على العموم، مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، فقد حمل المشرع الجزائري المراجع القانوني ثلاثة أنواع من المسؤوليات والمتمثلة في:

3-1- المسؤولية المدنية: إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة وغير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.²

و قد نصت المادة 61 من القانون 01/10 أن المراجع القانوني لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفتها وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.³

3-2- المسؤولية الجنائية: قد يجد المراجع القانوني نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في حالة تقديم معلومات كاذبة حول وضعية الشركة أو عدم إحترام سر المهنة.⁴

3-3- المسؤولية التأديبية: وفقاً للمادة 63 من القانون 01/10 فإن المراجع القانوني يتحمل المسؤولية التأديبية أو الإنضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات ما يلي:⁵

- خرق القانون والقواعد المهنية؛

¹ - المادة 78، نفس المرجع السابق، ص 12.

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 57.

³ - المادة 61، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، مرجع سابق، ص 10.

⁴ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 57-58.

⁵ - عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص 108.

- التقصير المهني الخطير(التهاون)؛

- السلوك غير الملائم والمتعارف مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها المراجع القانوني حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه بصفة تصاعديّة فهي كالتالي:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛

- الفصل النهائي(الشطب من الجدول).

ويبقى للمراجع القانوني حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة.

المطلب الثالث: تقارير المراجع القانوني.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف التقارير التي يعدها المراجع القانوني، ونذكر أهميته بالإضافة إلى خصائصه، عناصره وأنواعه.

أولاً- تعريف التقرير وأهميته:

يمكن تعريف التقرير وذكر أهميته فيما يلي:

1- تعريف التقرير: يعرف التقرير أنه خلاصة ما توصل إليه المراجع القانوني، من خلال مراجعته وتعرفه على نشاط الشركة وفحص الأدلة والمستندات، ويعتبر الوثيقة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع القانوني، ومن جهة أخرى ينظر إلى التقرير كأداة إتصال كونه يعمل كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع القانوني إلى مستخدمي الكشف المالية وأصحاب المصلحة في الشركة، بإعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.¹

2- أهمية إعداد التقرير: تتمثل أهمية تقرير المراجع القانوني في عدة عوامل أهمها:²

- يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله، حيث إن عملية المراجعة تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات الشركة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، فتقرير المراجع بمثابة كشف يقدمه المراجع لمن يهمهم الأمر وبصفة

¹ - محمد بوعبيدة وآخرون، تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 8، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019، ص 122.

² - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص ص 162-163.

خاصة الشركاء، عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة الشركة خلال الفترة المالية محل الفحص؛

- تقرير المراجع هو الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة، وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا؛

- تزايد الطلب على الرأي المحايد للمراجع نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها، وذلك نظرا لتوافر العوامل التالية:

- تضارب المصالح بين الأطراف المعنية، فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد تلك المعلومات، فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات؛

- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على إستيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم إكتشافها؛

- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة، فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند القرارات، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها ودرجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ قرارات تعتمد عليها.

ثانيا- خصائص وعناصر التقرير:

يمكن تلخيص الخصائص الرئيسية لجودة التقرير بالإضافة إلى عناصره كما يلي:

1- خصائص التقرير: والمتمثلة في:¹

- يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم مجلس إدارة الشركة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي الكثير من الأحيان يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الإتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في الشركة، وغالبا ما يتم الحكم على المراجع بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية؛

¹ - جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد5، العدد5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص ص 224-225.

- ينبغي أن يتذكر المراجع المسؤول عن الفحص دائما عن إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات الشركة كلما كان ذلك ممكنا، ويجب أن يكون التقرير منظما ومعرضا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه؛

- يجب أن لا تكون الملاحظات الموضوعية غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الإبتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنا؛

- يجب أن يكون تقرير المراجع مدعما بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

2- عناصر التقرير: وهي تتمثل في:¹

1-2- عنوان التقرير: يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان مناسب، ويفضل استخدام مصطلح "مراجع مستقل" في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المراجع والتقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى، مثل موظفي الشركة أو مجلس الإدارة أو من قبل مراجعين آخرين غير خاضعين للشروط نفسها الملزمة للمراجع المستقل.

2-2- الجهة الموجه لها التقرير: يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الإرتباط والأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة الشركة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

2-3- الفقرة الإفتاحية أو التمهيدية: يجب أن يظهر المراجع في تقريره القوائم المالية التي قام بمراجعتها وتاريخها، ويجب أن يبين كذلك بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤولية المراجع فتتمثل في إبداء الرأي إتجاهها.

2-4- فقرة النطاق: يجب أن يشير تقرير المراجع إلى نطاق عملية المراجعة عبر التصريح بأن عملية المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المراجع بياننا يوضح أن عملية المراجعة قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، كما يجب أن يذكر المراجع في هذه الفقرة أن أعمال المراجعة تشمل على ما يلي:

¹ - زينب بوقابة، مرجع سابق، ص ص 61-62.

- الفحص الإختباري للقرائن والأدلة المؤيدة للمبالغ والقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وملحقاتها؛
 - تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
 - تقييم التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة لإعداد القوائم المالية؛
 - تقييم العرض الشامل للقوائم المالية.
- 2-5- فقرة إبداء الرأي:** يجب أن يبين المراجع بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- 2-6- تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال أعمال المراجعة (إنتهاء العمل الميداني)، أو بتاريخ تسليم التقرير للشركة موضوع المراجعة، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفسه تاريخ إنتهاء السنة المالية.
- 2-7- عنوان المراجع:** يجب أن يشار في التقرير إلى إسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان تواجد مكتب المراجع الذي يتحمل مسؤولية عن عملية المراجعة.
- 2-8- توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير بإسم مكتب المراجعة، أو بالإسم الشخصي للمراجع أو كليهما، على أن يقرن التوقيع بذكر عبارة "محاسب قانوني" أو "مراجع خارجي".
- بالإضافة إلى ما سبق هناك بعض الإعتبارات الشكلية يجب مراعاتها من قبل المراجع فيما يخص التقرير وهي:
- أن تكون لغة التقرير واضحة وعباراته لا تحمل أكثر من معنى، والإبتعاد عن الكلمات والمفردات غير المفهومة؛
 - الإبتعاد عن إستخدام عبارات الود والدعاية للشركة موضوع المراجعة؛
 - عدم بداية التقرير بالتحية وختامه بعبارات الإختتام كما في الرسائل العادية.
- ثالثاً- أنواع التقارير:**

يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك بإستعمال أحد أنواع التقارير التالية:¹

1- التقرير النظيف: يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال الشركة ومركزها

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 55-57

المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية. فالتقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها والسالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل الشركة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للإعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم إستقلالية المراجع بالنسبة للشركة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي يجب أن تلتزم بها الشركة.

2- التقرير التحفظي: يعتبر التقرير التحفظي إمتداد معدل لتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للشركة والمركز المالي لها. يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات ويمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، إذ يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للشركة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

3- التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كأن يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات رأسمالية. بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية فإنه

ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- تقرير عدم إبداء الرأي: إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كإستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة الشركة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه من دراسات في هذا الفصل تمكنا من الوصول إلى أن المراجعة القانونية تعتبر من أهم المواضيع التي لقت إهتماما خاصة في السنوات الأخيرة، كما أخذت حيزا معتبرا من إهتمام المختصين في المجال وكذا المهنيين المختصين الممارسين، فقد شهدت المراجعة تطورا كبيرا منذ العصور القديمة إلى أن وصلت ما هي عليه اليوم، وقد رافق هذا التطور الشركات سواء من حيث الحجم أو التعقيد في مختلف التعاملات، ولقد سعت المراجعة دائما إلى رفع كفاءتها الإقتصادية وعلاج مختلف الإختلالات التي من الممكن أن تواجهها أثناء أداءها لوظائفها المختلفة.

ويعتبر المراجع القانوني عنصرا فعالا ومهما بالشركة من أجل الحكم على مصداقية وصحة البيانات المالية والمحاسبية ومدى عدالتها، ولا يمكنه أداء هذه الوظيفة إلا من خلال الإهتمام بجانب التأهيل العلمي والعملية دون نسيان التأكيد على ضرورة الإستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها لواجباته تجاه عملية المراجعة، ليصل في الأخير الى إعداد التقرير الذي يتمثل في رأيه الفني المحايد في مختلف البيانات المالية المحاسبية.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية أهم وسيلة لمكافحة شتى أنواع التهرب والغش الضريبيين بحيث منحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية والتي تسعى إلى التحقق من مدى شرعية وصحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة. ونظرا لأهميتها فقد تم إنشاء هيكل إدارية تختص بعملية الرقابة الجبائية وإجراءاتها والتي تسهر على تنفيذ قوانينها ومراقبة التسيير الحسن لها. وقد حدد المشرع الجبائي للرقابة الجبائية أشكال تختلف باختلاف كل نشاط، كما أنه قام بتأسيس إجراءات وقوانين تنظم سير هذه العملية من خلال الحقوق الممنوحة لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

وعلى هذا الأساس يتم التطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية؛
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر؛
- المبحث الثالث: أشكال وسبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

في النظام الجبائي الجزائري تتولى مصالح الرقابة الجبائية مهمة مراقبة صحة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة إليها وهذا لغرض كشف حالات الغش والتهرب الضريبيين، وقد يكون هذا التحقيق إما موجزا أو معمقا وذلك بغية تحقيق جملة من الأهداف.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهومها.

أولا-تعريف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية لها تعاريف عديدة ومتنوعة تختلف من باحث لآخر ومن أجل الإلمام بكل معاني هذه الأخيرة، نذكر منها:

1- الرقابة الجبائية هي: "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي الرقابة الجبائية ما هي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية التصريحات المكلفين بالضريبة".¹

2- الرقابة الجبائية هي: "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة واحترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية".²

3- الرقابة الجبائية هي: "أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة، زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيذا".³

¹ - عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 19.

² - صبرينة حذيري، جنبنة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019، ص 323.

³ - فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2011/2010، ص 154.

ومن خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص أن الرقابة الجبائية هي: "عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن تتم في إطار إحترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية وذلك تحت طائلة بطلانها".¹

ثانيا- خصائص الرقابة الجبائية:

تمثل خصائص الرقابة الجبائية فيما يلي:²

- الرقابة المحاسبية هي أصل الرقابة الجبائية حيث أن الرقابة المحاسبية لا يمكن لها أن تحمل المسائل الجبائية لما لها من علاقة وطيدة بينهما؛
- مهمة الرقابة الجبائية مستقلة ومجهزة بأهداف خاصة، تستجيب للتطلعات التي يريدها المسير في الميدان الجبائي، وتأتي هذه المهمة من كون الجباية عبارة عن نظام يوجد في مفترق عدة أنظمة منها ما تعلق بالمحاسبة، ومنها ما تعلق بالقانون، ومنه نشأت العلاقة بين المحاسبة والجباية، لذلك وجب على الشركة أن تتجنب حالات رفض المحاسبة من طرف المحقق الجبائي عندما تتضمن التسجيلات المحاسبية أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عملية المحاسبة.

المطلب الثاني: مظاهر وأهداف الرقابة الجبائية.

من خلال هذا المطلب نتطرق إلى مظاهر الرقابة الجبائية والأهداف التي تميزها.

أولا-مظاهر الرقابة الجبائية:

تمثل مظاهر الرقابة الجبائية في ما يلي:³

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء مفهوم قانوني. وتعرف على أنها السلطة المعترف بها لإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات، أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بها. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى، وتكتسب قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي.

¹ - محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد7، العدد6، المركز الجامعي تمنغاست، الجزائر، 2017/2018، ص 151.

² - محمد نجيب عز الدين، تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2020/2021، ص 71.

³ - تواتية عطاب، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017/2018، ص 12.

- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع، وإنه من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي والتي يمكن إعتبارها إستعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني والذي لا يجب إهماله رغم الجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش. فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول، هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد قليل من المكلفين فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه. إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الإرباك إتجاه الإدارة الضريبية. بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بالضعف إتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف إتجاه الإدارة بل يمتلك الحقوق مقابل الإدارة الجبائية وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.

ثانيا- أهداف الرقابة الجبائية:

تشكل عملية الرقابة الجبائية هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى:¹

1- تحقيق العدالة الضريبية: تعد العدالة الضريبية هدفا ومسعى عام لدى مختلف المذاهب الفكرية وهي من القضايا الأكثر إشكالا في المجال الضريبي، فهي تتعدى مجرد تقسيم الأعباء الضريبية تبعا لمستويات الدخل مقارنة مع الخدمات المقدمة من طرف الدولة، هذا الأمر يجعل العدالة الضريبية تأخذ شكلين:

- العدالة أمام الضريبة: ويتم ذلك بتحقيق المساواة بين الأفراد ومعاملتهم نفس المعاملة في دفع الضرائب؛

- العدالة عن طريق الضريبة: أي التقليل من الفوارق في الدخول بين الأفراد عن طريق إستخدام الضريبة.

¹ - خولة حموش، احمد بزارية، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد12، العدد1، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2021، ص ص 368-369.

2- الحد من التهرب الضريبي: نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حاليا من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان لمصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: مبادئ وأسباب الرقابة الجبائية.

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى مبادئ الرقابة الجبائية وإبراز أهم أسبابها.

أولا- مبادئ الرقابة الجبائية:

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية، وهكذا شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين وتتضح أخلاقية المهنة، ومن خلال ما سبق يمكن تصنيف المبادئ الرقابة الجبائية إلى ما يلي:¹

1- إقامة نظام جبائي محكم: يجب على السلطة تصميم نظام جبائي يمتاز بعدم الغموض والتعقيد ويكون سهل الفهم وبسيط التطبيق. كما يجب على النظام الجبائي المعد أن يتماشى مع المتطلبات الاقتصادية السياسية والاجتماعية ولا سيما أن يتسم بالعدالة بين المكلفين بالضريبة وكذلك إدارة جبائية حديثة وفعالة المعاملة مع المكلفين بالضريبة.

2- إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة: يخص هذا المبدأ الإدارة الجبائية بالدرجة الأولى قصد تقديم يد المساعدة للمكلفين بالضريبة وإعلامهم بكل المستجدات والمتغيرات في التشريع الجبائي، إضافة إلى شرح الإجراءات الجبائية بمختلف أنواعها التي تخص المكلف بالضريبة.

3- ترقية الإدارة الجبائية: للإدارة الجبائية دور هام وخاصة المحلية منها لكونها البوابة السياسية في التعامل مع المكلفين بالضريبة بشتى أنواعهم في الجانب الإداري والمالي، ولهذا الغرض من الضروري ومن واجب السلطة تجهيزها بكل الوسائل الضرورية للقيام بمهمتها على أكمل وجه سواء كانت مادية أو بشرية.

¹ - مريم غزال، الرقابة الجبائية كأداة لقمع التهرب الضريبي، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2019، ص 235.

ثانيا- أسباب الرقابة الجبائية:

يصعب على إدارة الضرائب من الناحية العلمية ضمان تحصيل كل الضرائب المستحقة بالنظر إلى عدة معطيات وأسباب تؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين بالضريبة عند دفع ما عليهم من ديون وعلى هذا الأساس يمكن إجمال أسباب لجوء الإدارة الجبائية إلى ممارسة هذه الرقابة إلى ما يلي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي: نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها كصعوبة قياسها لذا دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.¹

2- الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة التصريح الجبائي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية. وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.²

3- الرقابة الجبائية كوسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالشركة: يعرف الخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها الشركة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، حيث ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.³

¹ - مليكة حمادي، نصيرة موسى، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الإقتصاد والتنمية والقانون، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، المجلد1، العدد6، 2017، ص 124.

² - نفس المرجع السابق، ص 124.

³ - محمد نجيب عز الدين، مرجع سابق، ص 75.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر.

تتمتع الإدارة الجبائية بإطار تنظيمي يسمح لها بتنظيم عملية الرقابة على العناصر الخاضعة للضريبة، ولكن يحتاج هذا الإطار إلى سند قانوني يحمي التصرفات التي يمارسها الأعوان خلال تأدية واجبهم، مما أوجب على الإدارة الجبائية إستنادا إلى التشريعات الجبائية وضع مجموعة من النصوص التي تظفي بواسطتها الشرعية على إستعمال حقوقها.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية.

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بهذا المهام على أكمل وجه وتمارس بطريقة فعالة ومنتظمة.

أولا- الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية:

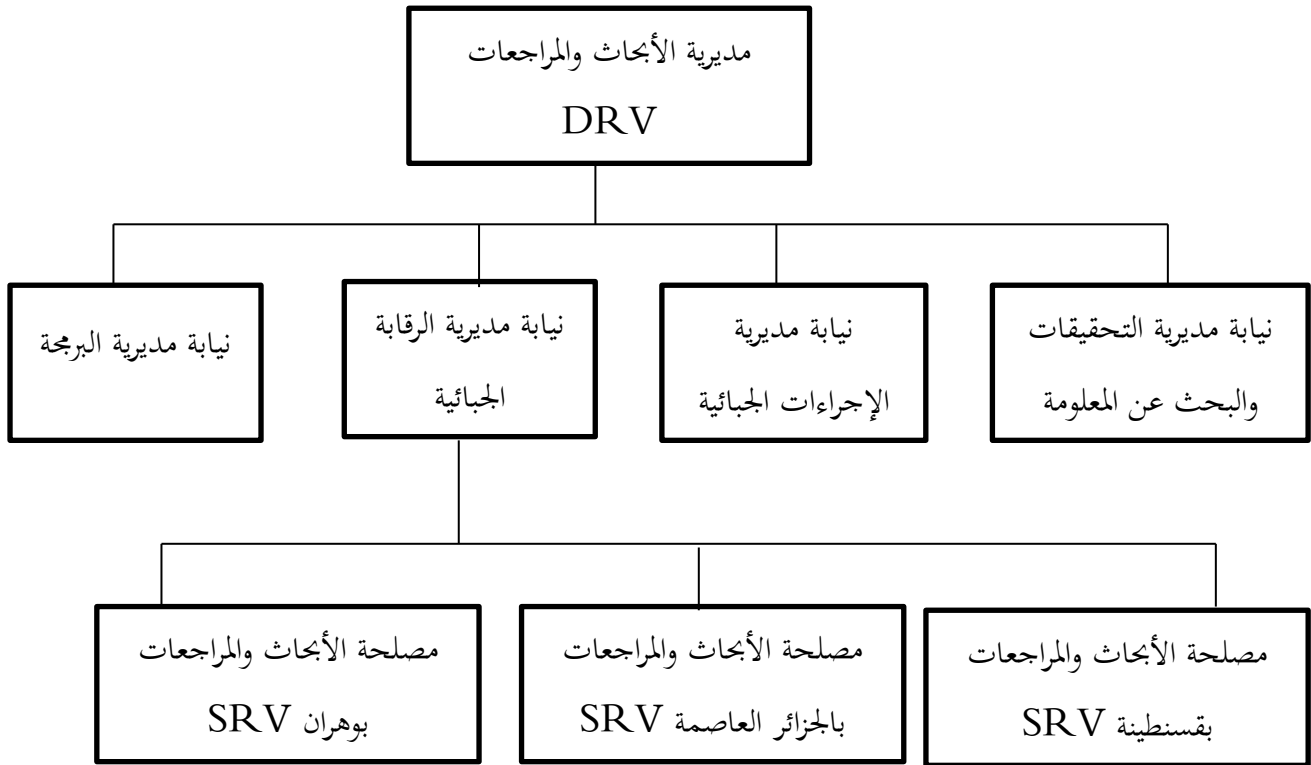
أنشأ المشرع الجزائري عدة أجهزة مختصة بهذه الرقابة المتمثلة في:¹

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV): أنشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228 الصادر في 13/07/1992 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وتعتبر أعلى الهيئات الجبائية للرقابة على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان إستمرارية وتوحيد وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية. كما أنها مكلفة بالأعمال المخولة لمصالح الجباية والمتمثلة بمحاربة الجريمة الضريبية بكل أشكالها، فهذا الجهاز يسعى جاهدا لسد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات:

¹ - سليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018/2019، ص ص 188-189.

الشكل رقم (2-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، المؤرخة في 01 رمضان 1427 هـ الموافق لـ 24 سبتمبر 2006م، ص 09.

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF): إن القضاء على الجريمة الضريبية تقتضي مشاركات كل مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها، لذا نجد أن المديرية الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الإطار للقيام بعملية الرقابة الجبائية، حيث تسند ذلك إلى خمسة (5) مديريات فرعية بحيث تتكفل بهذه المهمة هيئة متخصصة في هذا المجال والمتماثلة أساسا في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

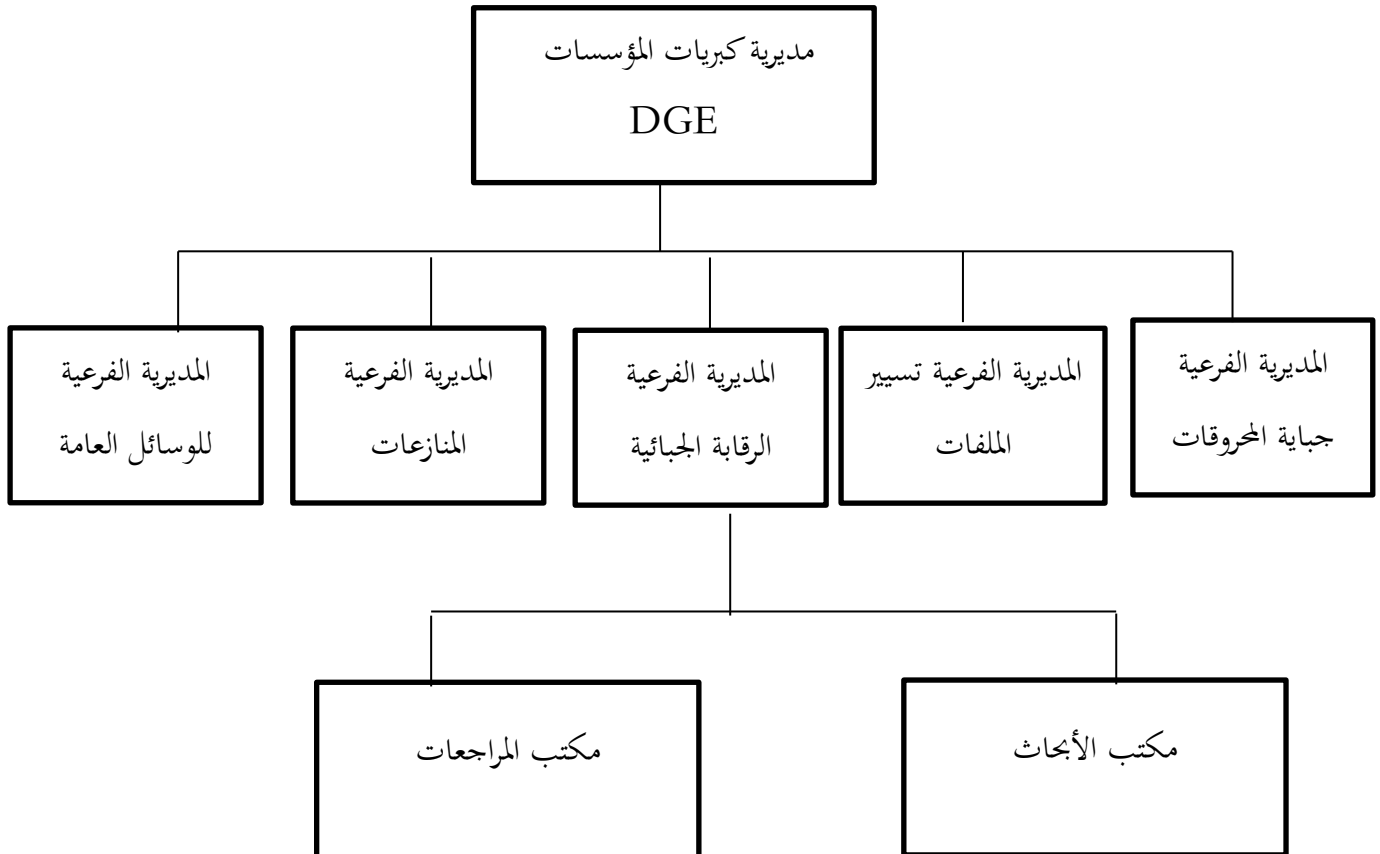
ثانيا- الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية:

لقد أنشأ المشرع الجزائري هياكل حديثة وقد منحها سلطات واسعة تمكنها من مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي نذكر منها:

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE): هي عبارة عن مديرية يوجد مقرها بالعاصمة، مهمتها مراقبة الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات الكبرى التي تتجاوز رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج.¹

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 06-327، نفس

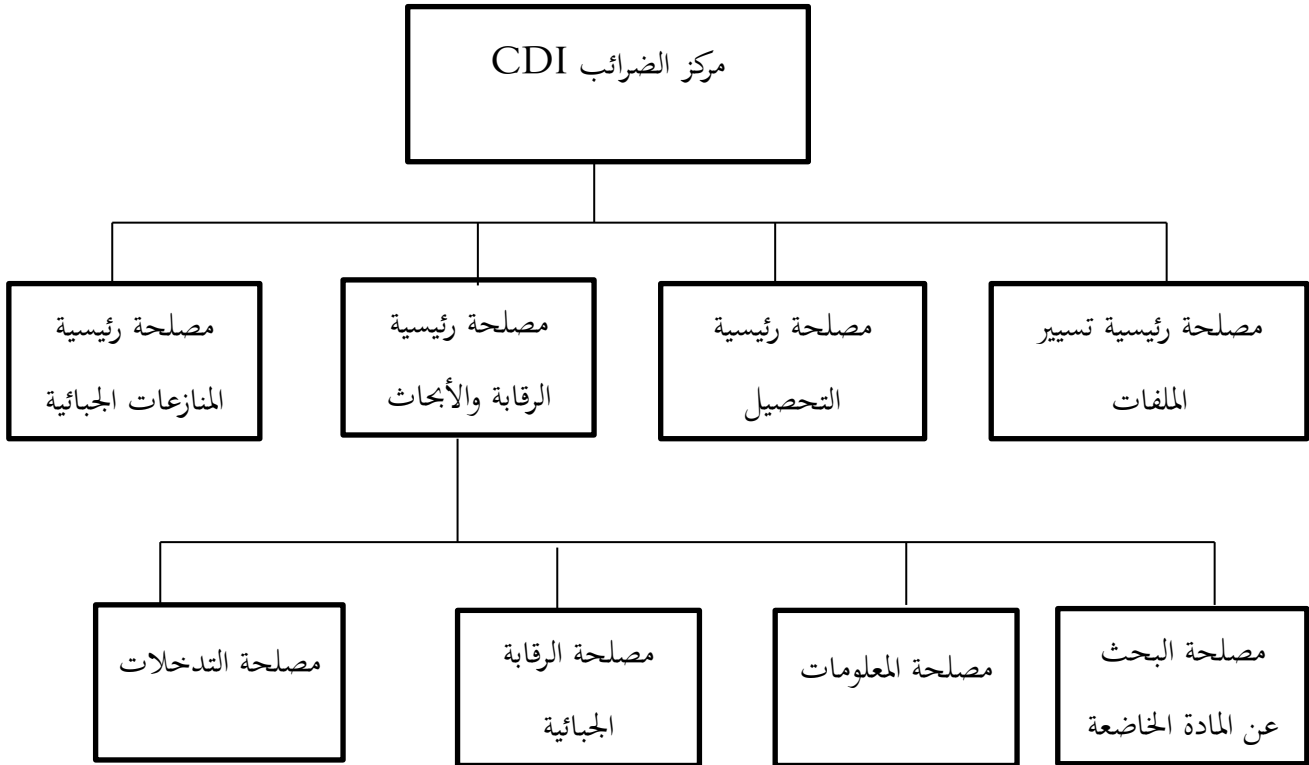
المرجع السابق، ص 10.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 18.

2- مركز الضرائب (CDI): هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة الرقابة الجبائية والأعمال التنزعية التي تتجاوز سلطة رئيسها.¹

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 06-327، نفس المرجع السابق، ص 22.

3- المراكز الجوارية: تقوم المراكز الجوارية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، المعادن، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية والفلاحية.²

¹ - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 19.

² - سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 195-196.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية.

لقد خول القانون لإدارة الضرائب معايير إنتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية لأداء مهام الرقابة الجبائية على أكمل وجه. كما حدد المشرع الجبائي مختلف المسؤوليات إتجاه الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أولاً- الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية:

تمثلت الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية في ما يلي:¹

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: هو المسؤول الوحيد المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقاً للأسس القانونية. بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والإقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليمياً.

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات: إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق التدقيق لكونه مسؤولاً عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعدان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها كما يتدخل أحياناً في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعدان المدققين.

3- الأعدان المدققين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعدان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب، وهذا إلزاماً بالتشريع الجبائي. " كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق أعدان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".² كما يسند إلى الأعدان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أن يجب أن تنجز مهامه في مقرات المكلفين، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب

¹ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص ص 31-32.

² - المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقاً للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، ص 10.

المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقتنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

ثانيا-مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لا سيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم إحترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم وكما وضع المشرع الجبائي عدة إلتزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر أهمها:¹

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

2- المسؤولية الجنائية: يمكن إعتبار الموظف مسؤول من الناحية الجنائية عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة، ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آليا الإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في إستعمال المنصب، إستغلال النفوذ، الرشوة، إختلاس الأموال...إلخ.

3- المسؤولية التأديبية: يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة (4) درجات مختلفة، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

¹ - لياس فلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 33.

المطلب الثالث: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية.

قد تحتاج الإدارة الجبائية إلى سند قانوني يحمي جميع التصرفات التي يمارسها الأعوان، من خلال تأدية واجبهم وإلى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف. ولذلك وضع المشرع الجزائري إطار قانوني يحدد سلطات الإدارة الجبائية عند ممارسة مهامها.

أولاً- سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة التهرب الضريبي:

لقد وضع القانون الجبائي تشريعات وتنظيمات للرقابة الجبائية وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهامها بشكل قانوني لضمان تحصيل الضريبة ومن بين هذه الصلاحيات نجد:

1- حق الرقابة: ويتمثل هذا الحق في كل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتحصل عليها من الجهات الخارجية. وهذا ما يحققه الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.¹

2- حق الإطلاع: في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات والشركات العمومية والشركات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن يستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، وبمجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم.²

3- حق إستدراك الأخطاء: هو الوسيلة المنوحة للإدارة بإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم المكلف لها عناصر غير كاملة و خاطئة و 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 والرسوم في الشركة عن طريق

¹ - عبد الرحمان مغاري، بلال شبيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2013، ص 39.

² - مصطفى عوادي، نصر رحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الإقتصاد المال والأعمال، المجلد 1، العدد 1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016، ص 35.

الجدول، و قد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء إلى أربع سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الممثلة.¹

4- حق المعاينة: ترخص الإدارة الجبائية لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث و الحصول على كل المستندات و الوثائق و الدعائم المالية التي من شأنها تبرير التصرفات الهادفة لتجنب الضريبة، عند المعاينة يتم حجز كل الوثائق التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية.²

وقد نصت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية: "أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير".³

ثانيا- إلتزامات المكلف بالضريبة:

لقد تفرعت هذه الإلتزامات إلى نوعين هما:

1- الإلتزامات المحاسبية: حددت هذه الإلتزامات في القانون التجاري حيث يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة متسلسلة، صحيحة ومقنعة... وبالمقابل أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوصة عليها في القانون التجاري.⁴

2- الإلتزامات الجبائية:

تمثل هذه الإلتزامات في ما يلي:

1-2- التصريح بالوجود: يلزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين والذين يمارسون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهني أو نشاط غير تجاري أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مركز الضرائب التابعين له، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه لهم إدارة الضرائب.⁵

¹ - الهادي خضراوي، محمد العيد سعدياني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 2، جامعة عمار تليجي، الأغواط، الجزائر، 2015، ص 51.

² - سهام عباد، صلاح الدين سولم، دراسة تحليلية لمساهمة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 3، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021، ص 302.

³ - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، مديرية الضرائب، 2015، ص 16.

⁴ - سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 185.

⁵ - المبلود بن غمادي، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2017/2018، ص 205.

وقد نصت المادة 183 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة أنه: "يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بوجوده إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك من أجل ثلاثين يوم الأولى من تاريخ إنطلاق النشاط الفعلي.¹

2-2- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (G50) لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال 20 عشرين يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب، كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف دينار، إكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية و تسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر.²

2-3- التصريح السنوي: يتعين على المكلفين أن يكتبوا قبل الواحد (1) أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجودة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، و إذا حققت الشركة خسارة يقدم تصريح متضمن مبلغ الخسارة، وفي نفس الشيء يتوجب على الأشخاص الطبيعيين بأن يعدوا من كل سنة تصريحا شاملا و كلي لدخولهم.³

2-4- التصريح بإيقاف النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي. المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة،...ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام كما هو محدد،.. وأن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا.⁴

¹ -المادة183، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، ص 47.

² - حسينة قرواط، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018/2019، ص 61.

³ - نفس المرجع السابق، ص 62.

⁴ - المادة195، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، ص 50.

وفي حالة الوفاة نصت المادة 133 من ق.ض.م بأن " يقدم التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة... ذوي حقوق الفقيد في أجل (6) ستة أشهر من تاريخ الوفاة ويخضع هذا التصريح للقواعد والعقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية".¹

2-5- إلتزامات متعلقة بتقديم التعريف الإحصائي : تلزم الشركة عند كل تصريح جدول يبين فيه بالنسبة لكل هيئة رقم التعريف الإحصائي للهيئات، التعيين وعنوان وبلدية وولاية محل الإقامة كما يتعين على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم.²

¹ - المادة 133، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017، ص 31.

² - محمد نجيب عز الدين، مرجع سابق، ص 82.

المبحث الثالث: أشكال وسبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر.

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة أشكال وطرق لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمالها حسب حالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي.

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية.

تختلف أشكال الرقابة الممنوحة للإدارة الجبائية حسب تدرج الرقابة الجبائية نذكر منها:

أولا- الرقابة العامة:

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية، داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون التنقل أو إجراء أبحاث خاصة، وتنجز هذه العملية داخل المفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي، واستنادا على الوثائق الموجودة فيه، حيث تتخذ شكلين أساسيين وهما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.¹

1- الرقابة الشكلية: هي عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين، وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها إدارة مصالح الضرائب عن طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في هذه التصريحات، وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية وختم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها، خاصة بالنسبة للمكلفين المتبدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.²

2- الرقابة على الوثائق: تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم مصلحة التدقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مقرناتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، وفقا لأحكام المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.³

¹ - أحلام بن صفحي الدين، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2013/2014، ص 10.

² - محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سابق، ص 153-154.

³ - فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 168-169.

ثانيا: الرقابة المعمقة.

يمكن أن تتحول الرقابة على المستندات إلى رقابة معمقة عندما تكتشف الأخطاء في ملف العنصر الجبائي، وهو ما يؤدي إلى تقديم طلبات المعلومات والتبريرات أو حتى إلى تصحيح الوضعية الجبائية، وتأخذ الرقابة المعمقة عادة شكل التحقيقات وهي بمثابة نقطة القوة للإدارة الجبائية، وقد تخلص النشاط المهني للعنصر الجبائي، كما تخلص ممتلكاته ومختلف مداخله.¹ وينقسم هذا النوع إلى ثلاثة تحقيقات:

1- التحقيق المحاسبي: إن التحقيق المحاسبي هو العملية التي تتركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنتها مع عناصر خارجية، وحسب قانون الضرائب المباشرة الجزائري فإنه مجموعة عمليات المراقبة التي تكون بهدف فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للإستغلال.²

2- التحقيق المصوب: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.³

3- التحقيق المهني في مجمل الوضعية الجبائية: وهو عبارة عن مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات مما بين المداخل المصريح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وما بين المداخل المحققة فعلا.⁴

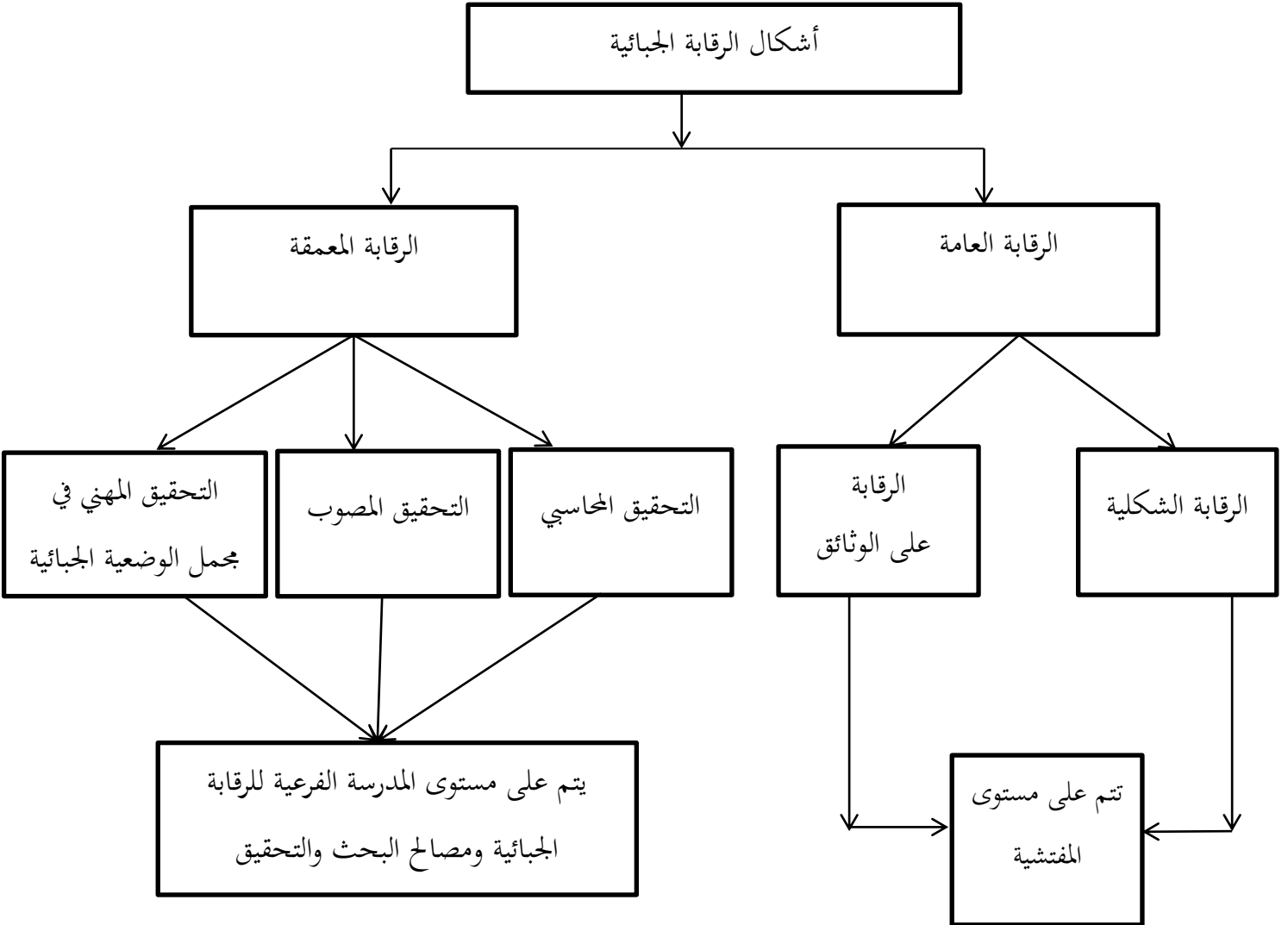
¹ - إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 1، جامعة يحي فارس، المدينة، الجزائر، 2014، ص 212.

² - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 21.

³ - خديري صبرينة، حنينة عمر، مرجع سابق، ص 323.

⁴ - ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009، ص 9.

والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية بالإعتماد على ما سبق:
الشكل رقم (2-4): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

تعاني الرقابة الجبائية من عدة إختلالات وصعوبات في تأديتها وعليه سنحاول في هذا المطلب إبراز أهمها.

1- قصور الإمكانيات البشرية: تعاني الإدارة الجبائية من نقص الكفاءات و الخبرة في مجال الرقابة الجبائية خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، واستعانة المتهربين لذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم إكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين خاصة و أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل وبالتالي لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين و عدد المفتشين في الإدارة الجبائية مما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية، مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، و هذا ما يقلل خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، وهو ما يبعث في نفوس المكلفين إطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة.¹

2- نقص الإمكانيات المادية: إن نقص الأجهزة والوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات والتنسيق بين مختلف الجهات وتعجيل الإجراءات يشكل حافزا للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة فضلا عن ضآلة المرتبات والمكافآت المحفزة لأعوان الإدارة الجبائية مما يدفعهم للتواطؤ مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشوة.²

3- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن هذه الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية في ما يلي:³

- صعوبة الربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: إن 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 ومادية على الممولين.

¹ - مونة مقلاتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، المركز الجامعي سي الحواس، بركة، الجزائر، 2021، ص 265.

² - عبد الرحمان مغاري، شيخي بلال، مرجع سابق، ص 43.

³ - إسماعيل صاري، مرجع سابق، ص 215.

- عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي.

4- صعوبات مرتبطة بالتشريع الجبائي: تعقد التشريعات الضريبية وعدم إستقرار النظام الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشاكل للمكلف، تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية بسبب كثرة التعديلات المعدلات، التخفيضات، الإعفاءات الأمر الذي يزيد من حالات التهرب الضريبي وتعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف.¹

5- نقص الوعي الضريبي: إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال:²

- تجميد مختلف الوسائل العصرية من أجل الإحتكاك بالمكلف مباشرة، وتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برجة موائد مستديرة وحصص تخص المجال الجبائي ووسائل إعلام والإتصال الأخرى؛

- تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية والتي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغوض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه إرتكاب المخالفات، مما جعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح؛

- توضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها.

المطلب الثالث: سبل تفعيل الرقابة الجبائية.

إن تفعيل آليات الرقابة بصفة خاصة والرقابة الجبائية بصفة عامة مسؤولية مهمة تتحملها الدولة الجزائرية، وذلك من أجل تحقيق أهداف مختلف البرامج والسياسات تماشيا مع مقتضيات الحكومة، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إرادة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام، لذلك فإن تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل إنحصار الدور الرقابي للدولة. ولهذا الغرض تمثلت سبل تفعيل الرقابة الجبائية في ما يلي:

¹ - عبد الرحمان مغاري، شيخي بلال، مرجع سابق، ص 43.

² - إسماعيل صاري، مرجع سابق، ص 215.

أولاً- من حيث الهياكل المساعدة لعمليات الرقابة الجبائية:

تمثلت هذه الهياكل في:¹

1- تفعيل نظام المعلومات الجبائي: لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الإستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصالحتي الوعاء والتحصيل، ذلك أن وظيفته تبدأ بجميع البيانات وإدارتها ومراقبتها وحمايتها وأخيراً إنتاجها، أي ضمان وصولها إلى مستعملاتها. وبغرض إستدراك النقائص تم إنشاء مديرية العامة للضرائب تسمى مديرية البحث عن المعلومات الجبائية. إن الرفع من أداء هذا النظام يمكن طالبي المعلومات، من تحقيق الأهداف المسطرة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إدخال وإستعمال وربط الإعلام الآلي في كل مصالح إدارة الضرائب.

2- تفعيل نظام الإتصال والإعلام: وذلك عن طريق فتح قنوات تعاون وإتصال مستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، وأن تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الإلكترونية حتى يكون للإدارة الدور الفعال في هذا التحول تحت مراقبتها، وذلك لمساعدة هذه الشركات إلى الولوج إلى خدمة الحكومة الإلكترونية على غرار دول عديدة.

ثانياً- من حيث التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية:

والتي تمثلت في ما يلي:²

1- من حيث عملية البرمجة:

- ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة؛
- يجب تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية؛
- يجب الإعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة وتنوع أشكال الرقابة من جهة أخرى؛
- يجب أن تتم بصورة آلية برمجة كل الشركات التي تتوقف مؤقتاً عن النشاط أو تنهي النشاط أو تغير مكان النشاط؛

¹ - بوعلام وهي، مرجع سابق، ص ص 16-17.

² - ميلود عبود، كمال برناوي، الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المقار للدراسات الإقتصادية، المجلد 2، العدد 1، جامعة علي كافي، تندوف، الجزائر، 2018، ص ص 327-328.

- ينبغي الرفع من عدد القضايا المرجلة فيما يخص المعاملات العقارية مع ترك الحرية للمصالح المحلية تماشيا مع خصوصية كل منطقة.
- 2- من حيث الوسائل المادية والبشرية المنحولة لعملية الرقابة: حتى تطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والإلتزام طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المالية والمادية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج بعيدا عن ضغط المحيط.

خلاصة الفصل:

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون بإحترام القوانين الضريبية أثناء إعدادهم للتصريحات المكتتبة، بحيث يسعى المكلف لتخفيض عبئ الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابية بعيدا عن تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، حيث الإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية والتي تحول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتابعة ومكاملة لبعضها البعض.

الفصل الثالث

دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية

الرقابة الجبائية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث والذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالمراجعة القانونية والرقابة الجبائية، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر وتسليط الضوء على كل متطلبات البحث.

كما تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر.

المبحث الثالث: تحليل عملية الرقابة الجبائية في فرع الجزائر والشركة الأم.

المبحث الأول: مساهمة المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

تعد المراجعة وسيلة رقابية وقائية تقوم بفحص محاسبة المكلف بالضريبة وذلك لضمان صحة إلتزاماته، ونظرا لتعدد الجباية وعدم إستقرار نصوصها وهو الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تقديم تقنيات مراجعة، وبالأخص تقديم مراجعة متعلقة بالوضعية الجبائية، بغية تحقيق الفعالية الجبائية لتقليل الأعباء الضريبية.

المطلب الأول: المراجعة الجبائية كآلية لتحقيق الرقابة الجبائية.

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مفهوم المراجعة الجبائية وأهم الخصائص التي تميزها بالإضافة إلى أهميتها.

أولا- مفهوم المراجعة الجبائية:

إن المراجعة الجبائية تعتبر أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وإنصاف، وعليه سنتطرق لمفهوم المراجعة كما يلي:

1- تعريف المراجعة الجبائية: تعتبر المراجعة الجبائية عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن، التي تساعد المراجع الجبائي في التحقق من إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، شركات...)، بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى لها علاقة بالتشريعات الضريبية.¹

2- أنواع المراجعة الجبائية: تنقسم المراجعة الجبائية إلى نوعين رئيسيين:²

1-2- المراجعة الجبائية الداخلية: هي تلك المراجعة التي يقوم بها شخص من داخل الشركة أي أحد المستخدمين التابعين لإدارتها، وهو إختبار تقني دقيق وبناء من طرف شخص كفء ومستقل لإبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للشركة وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها.

2-2- المراجعة الجبائية الخارجية: وهي تلك المراجعة التي تنفذها جهة خارجية محايدة ومستقلة تماما عن الشركة، وتمارس هذه المهمة بصفة متقطعة أو مستمرة وقد تكون في

¹ - سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 2، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 297.

² - عبد السلام طيب وآخرون، دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 2019، ص 49.

بعض الأحيان تكمله لعملية المراجعة الداخلية وكذلك المراجعة الخارجية تكون مهمة تعاقدية أي أن الشركة تلجأ إلى المراجع القانوني من أجل القيام بمهمة محدودة في إطار عقد مبرم.

ثانيا- خصائص وأهمية المراجعة الجبائية:

للمراجعة الجبائية عدة خصائص تميزها عن غيرها بالإضافة إلى أهميتها التي تبرز دورها الرقابي في التأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة.

1- خصائص المراجع الجبائي:

هناك تشابه قائم بين المراجعة القانونية والمراجعة الجبائية، يكمن ذلك في الأساليب والتقنيات والأدوات التي يستخدمها كل من المراجع الجبائي والمراجع القانوني في عملهما، حيث يبدأان معا في التخطيط وينتهيان بإعداد التقرير والنتائج، ولا بد أن يتمتعا بالمواصفات العامة والشخصية لأداء تلك الأعمال بالكفاءة المطلوبة، ويمكن إجمال هذه الخصائص فيما يلي:¹

1-1- الإستقلالية والحياد: تعني الإستقلالية أن يكون المراجع الجبائي محايدا في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الإستقلال ماديا ومعنويا ويتطلب الإستقلال المادي أن لا يكون المراجع في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه، في المقابل الاستقلال المعنوي يسمح بضمان الصدق والنزاهة في سلوك المراجع الجبائي وهذا يمنع أي احتمال للتعرض لضغوط خارجية قد تؤدي إلى تغيير قراره.

ويقصد بالحياد عدم الإنحياز من طرف المراجع، أي أن يكون مستقلا تماما عن الشركة قيد المراجعة، ولا تربطه بها أي علاقة منفعة ما عدا علاقة المراجعة.

1-2- الكفاءة المهنية أو الأهلية: بحكم المهام المنوط للمراجع الجبائي لأداء عملية المراجعة، بات من الأجدر عليه أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية أو الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، لكن معيار الكفاءة المهنية في مهمة المراجعة الجبائية هو أكثر صعوبة، حيث لا يمكن الوفاء به مقارنة مع المهام الأخرى للمراجعة لأن مهمة المراجعة الجبائية لا يمكن أن يعهد بها إلا لمكاتب متعددة الخدمات والإختصاصات في ميدان المراجعة أو إلى مهنيين محترفين أكفاء وأهل لتشكيل وتكوين فرق متعددة الإختصاصات من أجل قيادة وإدارة هذه المهنة، لأن المادة الجبائية تمس جميع المجالات مهما كانت تقنية أو قانونية وفي الأخير نستنتج أن المراجعة الجبائية يجب أن تكون

¹ محمد أمين كويدي، عثمان مداحي، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة البشار الاقتصادية، المجلد 6، العدد 3، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، 2020، ص ص 783 - 784.

منفذة من طرف شخص أو عدة أشخاص الذين تلقوا تكويننا ملائما ومناسبا مع تمتعهم بالمهارات والقدرات المهنية ذات المستويات العالية.

1-3- السر المهني: إن طبيعة عمل المراجع تعطيه الشرعية في الدخول أو الحصول على كم مهم من المعلومات التي تعتبر سرية فلا يمكنه تخطي القاعدة التي ينطوي تحتها كل من لديهم أسرار مهنية مثل (الطبيب، الجراح الصيدي... الخ) وعلمه بإجبارية السرية المهنية. هذه الإجبارية تناولتها المادة 18 من قانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يرى أن الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ملزمون بالسرية المهنية في إطار الشروط والعقوبات التي تحددها المادة 128 من قانون العقوبات.

2- أهمية المراجعة الجبائية:

تكمن أهمية المراجعة الجبائية فيما يلي:¹

- تسمح باكتشاف نقاط ضعف ونقاط قوة الشركة من خلال إعداد تشخيص جبائي لها وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يمكننا من تقييم النجاعة الجبائية، وتسمح بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية.
- تعطي للشركة قابلية استعمال الجبائية لمصلحتها، من خلال إلزامها بإنقاص العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية ويتم ذلك من خلال المراقبة القانونية للجبائية ومعرفة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ، ويمكننا القول أن المراجعة الجبائية داخل الشركة تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

المطلب الثاني: دور عمل المراجع القانوني في دعم الرقابة الجبائية.

يكمن دور المراجع القانوني في دعم الرقابة الجبائية في الأعمال التي يقدمها ومراحل سير المراجعة الجبائية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

¹ - سمير شراد، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البلدة 2، الجزائر، 2013/2014، ص 29.

أولاً- أبرز الأعمال (الخدمات) التي يقدمها المراجع القانوني (محاظ الحسابات):

تمثل الأعمال التي يقدمها المراجع القانوني بعد اطلاعه على كل الجداول المالية فيما يلي:¹

1- الخدمات الجبائية الميدانية: بحيث يقوم المراجع القانوني بفحص كل جداول التصريح المودعة لدى مصالح الضرائب، ثم يقوم بتسجيل الملاحظات والنقائص التي إكتشفها بملاحظاته ويطلب من الشركة بأن تقوم بتصريحات إضافية إذ اقتضى الأمر.

يقوم المراجع القانوني بفحص التقارير الجبائية إذا كانت الشركة قد تم تفتيشها من مصالح الضرائب، وبعد الدراسة المعمقة للتقرير الضريبي يقوم المراجع القانوني بتوجيه الشركة إذا أمكن ذلك في تقديم طعون في الضريبة ما إذا كان مبالغ فيها أو بها نقائص تستحق الإسترجاع.

2- خدمات التخطيط الجبائي: تتركز على إبرام خطط ضريبية أو قانونية أو مالية، هذه الخطط تسهل على اكتشاف المخاطر، وتقليل أعباء الضرائب المدفوعة والمتوقعة في المستقبل.

ثانياً- مراحل سير المراجعة الجبائية من طرف المراجع القانوني:

من أجل تحقيق أهداف المراجعة الجبائية، يعمل المراجع الجبائي على تطبيق تقنيات مرتكزة على منهجية معدة سابقا ويتبع في ذلك عدة مراحل تبدأ بعملية الإعداد للمهمة ثم التنفيذ وبعده إعداد التقرير التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- مرحلة إعداد المهمة: على المراجع القانوني بادئ ذي بدء، التأكد من:²

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

- كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛

- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه؛

- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه؛

- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه، عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب؛

- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛

¹ - ياسمينة بوشن، دور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2021/2020، ص 45.

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 42.

- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسؤولي الشركة التي سيراقبها؛

1-1- قبول المهمة: وبعد قبول المهمة يقوم المراجع بإعداد وثيقة تسمى "رسالة قبول المهمة"، تضم العناصر التالية:¹

- الالتزام المتبادل بين الطرفين؛
- نطاق العمل الذي يتعين أدائه والهدف من المهمة؛
- الضرائب والرسوم موضوع المراجعة؛
- الآجال القانونية الواجب الالتزام بها؛
- تحديد الأتعاب، مبلغها وآجال تسديدها.

1-2- التعرف على الشركة: هذه الخطوة تسمح للمراجع بدراسة البيئة الداخلية للشركة من الناحية: القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية، نشاط الشركة، والتنظيم العام للشركة، وترتكز على:²

- التعرف على الجوانب العامة للشركة: مثلا التعرف على شكل، وموضوع وطبيعة نشاط الشركة، بالإضافة إلى تاريخ الشركة، وكذا العقد التأسيسي، والشركاء ورأس المال وغيرها من معلومات؛

- التعرف على الجوانب القانونية، المحاسبية، والتسييرية للشركة: من خلال الاطلاع على تقرير محافظ الحسابات بالنسبة للشركات العمومية. وتقرير المراجع الداخلي، والقوائم المالية ومؤشرات التسيير، محضر اجتماع الجمعية العامة؛

- التعرف على التزامات الشركة المتعلقة بنشاطها: مثل تحديد نظام الإخضاع الضريبي للشركة وبالتالي تحديد مختلف الضرائب والرسوم، وتحديد الضرائب الأخرى والاشتراكات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه الشركة؛

- الاطلاع على الاتفاقيات الرئيسة: كعقود الإيجار بمختلف أنواعها، وعقود البيع والشراء، وعقود الامتياز... الخ .

2- مرحلة تنفيذ المهمة: قبل الشروع في عملية تنفيذ المهمة يقوم المراجع الجبائي بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ - عبد السلام طيب وآخرون، مرجع سابق، ص 50.

² - نفس المرجع السابق، ص 50.

1-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن هدف المراجع القانوني من تقييم هذا النظام هو إبداء أريه حول نوعية الإجراءات الرقابية المعمول بها في الشركة وهذا لاستنتاج نقاط القوة ونقاط الضعف لهذا النظام .¹

2-2- تنفيذ إجراءات التحقيق المباشر: التحقيق المباشر هو طلب تأكيدات من المسؤولين المكلفين بالجانب الجبائي، حيث تعتبر هذه الطريقة الأكثر فاعلية من أجل تكوين رأي حول صدق المعلومات الجبائية المختبرة، فالرقابة التي يقوم بها المراجع تتركز على احترام القواعد الجبائية، والهدف منها هو إبداء رأي حول مدى انضباط الشركة واحترامها للتشريعات الجبائية، ولهذا فهو يعمل على التحقق من احترام القواعد الشكلية والزمنية من جهة وقواعد المضمون من جهة أخرى، وكذلك على المراجع أن يتأكد مما يلي:²

- التأكد من أن الشركة غير معرضة لمخاطر جبائية لم يتم تحديدها؛
- التحقق أنه وفقا للشكل القانوني الخاص بالشركة فإن التكلفة الضريبية في حدها الأدنى؛
- تحديد الخيارات التي أقدمت عليها الشركة.

3- مرحلة إعداد التقرير: يعتبر إعداد تقرير المراجعة بمثابة الخطوة الاخيرة لعملية المراجعة الجبائية، فلا يمكن للمراجع إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات المراجعة واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم.³

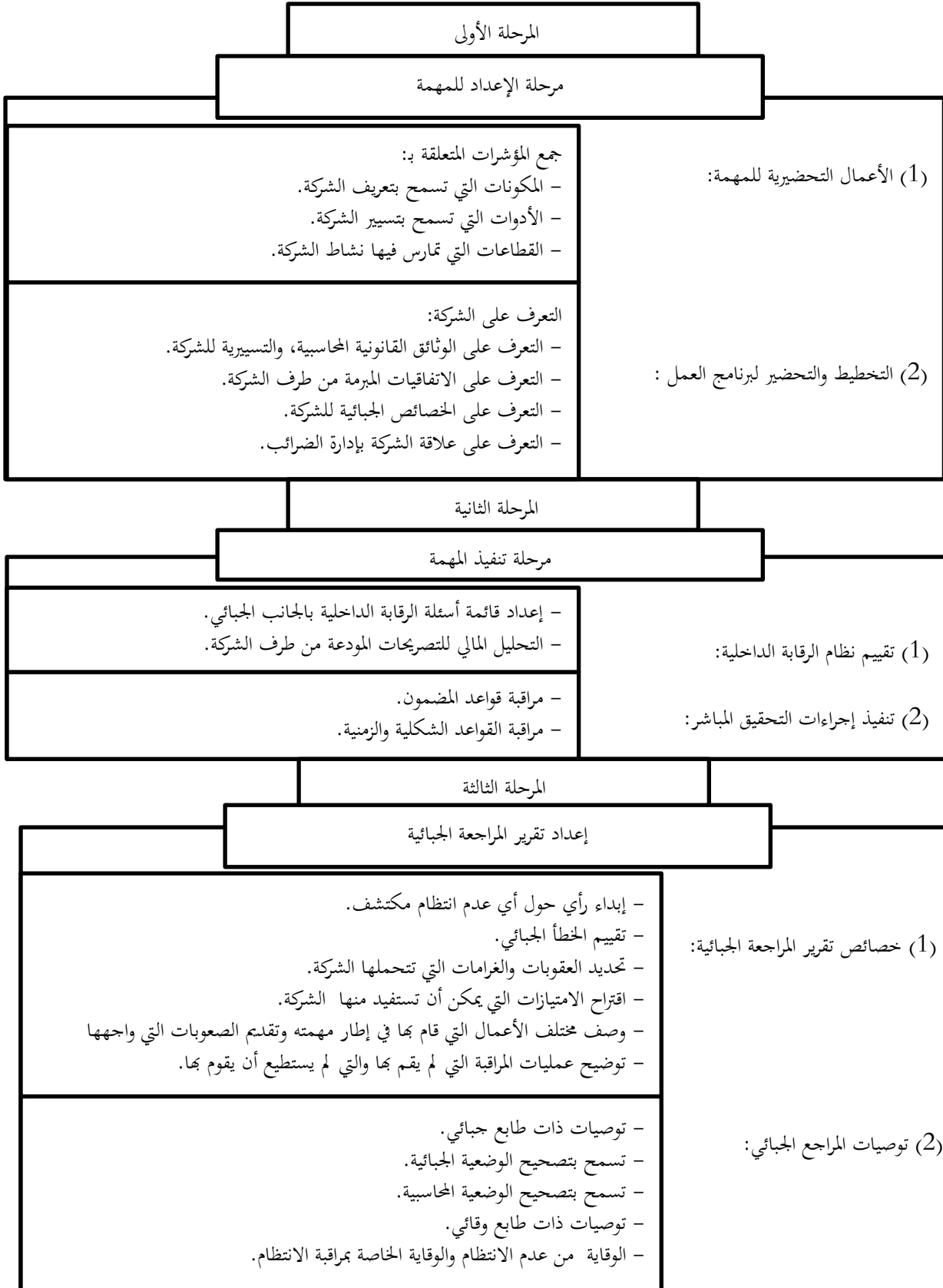
ومن خلال هذا الشكل سنلخص مراحل سير المراجعة الجبائية:

¹ - ياسمينة بوشن، مرجع سابق، ص 46.

² - نفس المرجع السابق، ص 46.

³ - أميرة فتحة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2018، ص 53.

الشكل (3-1): مراحل سير المراجعة الجبائية:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على سلمى شبيخي، مريم رياض، مساهمة التدقيق الجبائي في تحسب جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 9، العدد 2، المركز الجامعي مرسلبي عبد الله، تيبازة، الجزائر، 2021، ص

ثالثاً- تقارير المراجع القانوني ودورها في دعم الرقابة الجبائية.

يمكننا في هذا الجانب أن نركز على تقرير رأس المال والنتيجة الجبائية وهما كالاتي: ¹

1- تقرير حول رقم الأعمال:

كل الشركات لديها هدف رئيسي ألا وهو الربح فهي تطمح دوماً لتحقيقه وهذا بتحصيل مبيعات أكبر ليكون لها مركز مهم بين الشركات الأخرى في نفس القطاع. وباعتبار أنه ذو أهمية بالغة نجد أن المراجع القانوني يقوم بطرحه في التقرير الخاص بالنتائج المتوصل إليها بعد عملية المراجعة التي يقوم بها باعتماده على القوائم المالية، فالمصالح الجبائية تعتمد على هذا التقرير لاكتشاف التلاعبات التي تحدث في رقم الأعمال لأنه يؤثر على العديد من الحسابات وبالتالي التأثير على النتيجة الجبائية التي هي الأساس الخاضع للضريبة بحيث يمكن أن تتلاعب فيه لتخفيض النتيجة الجبائية وبالتالي الضرائب المفروضة.

2- **تقرير النتيجة الجبائية:** تعبر النتيجة الجبائية عن الحالة الجبائية للشركة وبالتالي تعتبر من أهم العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمعرفة الوضعية الجبائية للشركة فهي الأساس الخاضع للضريبة وهي ملخص العمليات التي قامت بها الشركة.

يقوم المراجع القانوني بالمراجعة فيها والتحقق من مصداقيتها باعتبار أنه هناك اثني عشرة (12) وثيقة والمعبر عنها بالميزانية الجبائية التي تلخص لنا صحتها فهي ملمة لكل حسابات الشركة التي تعبر عن مركزها المالي ولكن في حالة وجود أي خطأ فهذا يؤثر على صحة التقرير الخاص بها، فهي تعتبر مؤشر لقياس الخطر فكل تملص أو عدم التزام يكشف عنه في الوثائق الخاصة بالنتيجة الجبائية. ولهذا يجب:

- التأكد من فرض الضريبة قبل التخصيص، وقبل الاحتياطي القانوني وباقي الاحتياطات إن وجدت؛

- التأكد من فرض الضريبة بعد انتهاء الآجال القانونية (03) سنوات؛

- التأكد من إدراج النتيجة ضمن الاحتياطات أو رأس المال.

¹ - هاجر العطاوي، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 64-65.

وتعبر الأرباح الموزعة كما يلي:

- المداخيل التي لم تدرج في الاحتياطات أو رأس المال؛
- المداخيل الموضوعة تحت تصرف الشركاء؛
- المداخيل الموضوعة رهن التخصيص التي لم تكن محل تخصيص خلال ثلاث (03) سنوات.

المبحث الثاني: دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات المجمعة في الجزائر.

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات هيكل جديد أضيف في سنوات الأخيرة، لها أهداف واختصاصات محددة في إطار القانون.

المطلب الأول: نشأة مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

سنحاول في هذا المطلب إبراز نبذة عن مديريات كبريات المؤسسات بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي.

أولاً- نبذة عن مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات على مستوى الجزائر العاصمة كخطوة أولى نحو الانتقال من الهيكل التنظيمي القديم إلى النظام الجديد الذي يعوض نظام الاختصاص الاقليمي بالاختصاص النوعي، استجابة لانشغالات المكلفين بالضريبة الخاصة بتحسين نوعية الخدمات المقدمة له وتبسيط الإجراءات الإدارية ووضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة. ويندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العلمية، وهي تهتم بتسيير الملفات الجبائية التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري.¹

ثانياً- الأشخاص التابعين لمديرية كبريات المؤسسات (DGE):

يحدد الأشخاص المعنويين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات كما يلي:²

- شركة رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار 100.000.000 دج تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها أحد أعضائها مائة مليون دينار 100.000.000 (دج).

¹ - فيصل بوزيان، محمود عمر محي الدين، عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 1، جامعة بن يحيى الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، 2021، ص 297.

² - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مركزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 13، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021، ص 81-82.

- الشركات المقيمة في الجزائر العضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليها في المادة 156-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- أما مضمون المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية حسب آخر تعديل بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2018 تنص تعيين المديرية المكلفة بكبريات المؤسسات كمحل لإيداع التصريحات الجبائية وتسدد الضرائب والرسوم بالنسبة إلى:
- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات المعدل والمتمم.
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتا في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين يخضعون للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي يساوي رقم أعمالها السنوي أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.
- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغا يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

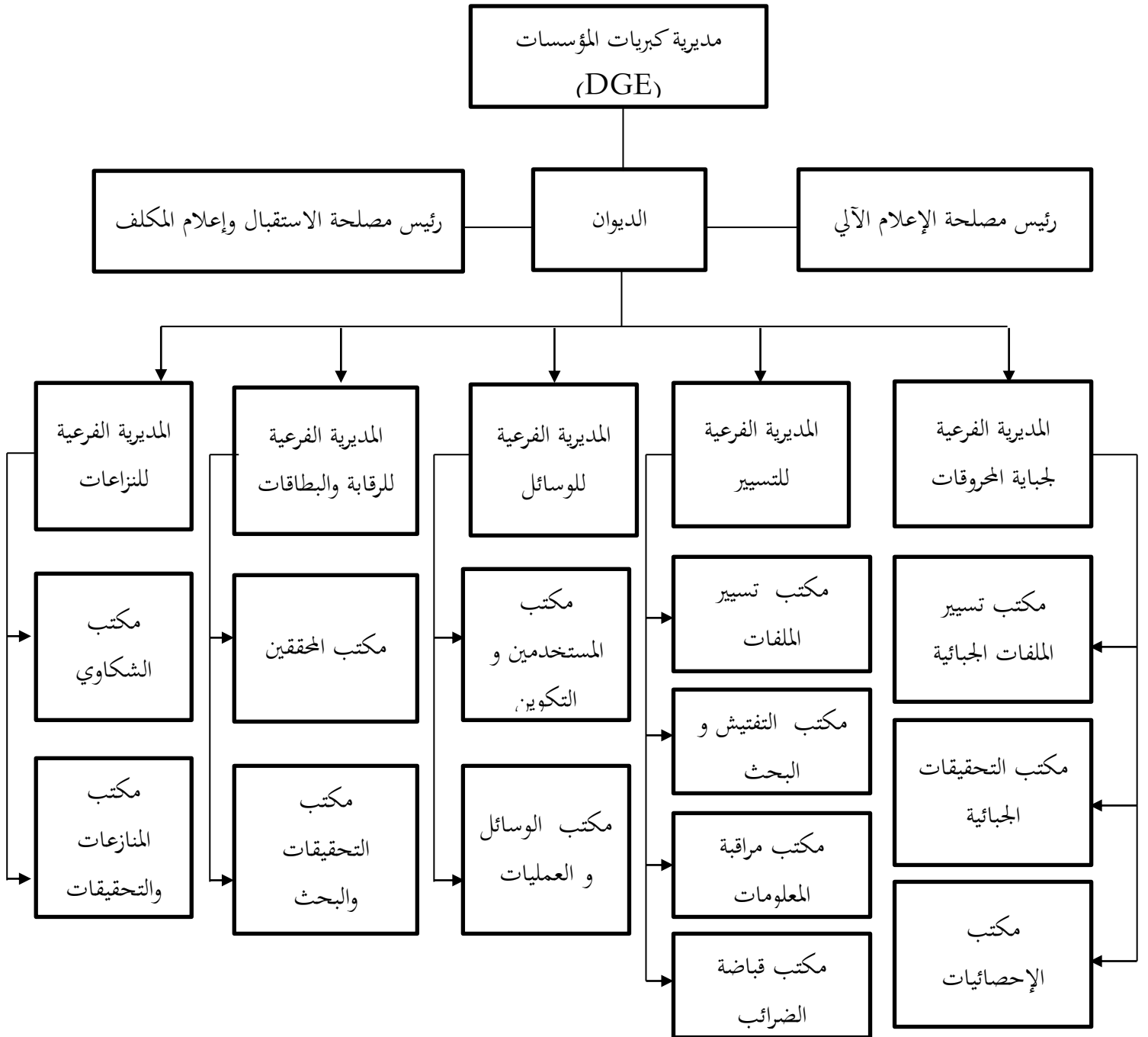
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE).

إن الهياكل التنظيمية ليست هياكل نموذجية، فهي تختلف باختلاف المؤسسات تبعا لحجمها وطبيعة عملياتها، وكلما كبر حجم المؤسسة كلما دعت الحاجة إلى إنشاء هياكل تنظيمية أخرى، وفيما يلي عرض للهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE وإبراز مهامها.

أولا- الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات (DGE):

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرسوم التنفيذي 06-327، المتضمن المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 2 ربيع الثاني 1430 هـ الموافق لـ 29 مارس 2009م، العدد 20، ص ص 12-14.

ثانيا- مهام مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

تتألف مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات فرعية ومصالحتين:

1- المديرية الفرعية لجباية المحروقات: تكلف هذه المديرية بتسيير الملفات الجبائية للشركات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية الغير مقيمة والخاضعة للقانون الجزائري بالإضافة إلى إعداد برنامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها وإعداد التشخيصات الدورية والاحصائيات وتحضير مخطط العمل.¹

وتضم هذه المديرية الفرعية ثلاثة (03) مكاتب المتمثلة في:²

- مكتب تسيير الملفات الجبائية: الذي يكلف بالتكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية، السنوية ومراقبتها، وفحص ومعالجة طلبات الشراء وطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا كل الإجراءات الأخرى المتعلقة بهذا المكتب.

- مكتب التحقيقات الجبائية: يكلف هذا المكتب بـ:

- إعداد وتنفيذ البرامج.

- مراجعة الشركات البترولية وغير البترولية بالإضافة إلى الشركات الغير مقيمة.

- إنجاز كل بحث يخص هذه الشركات.

- مكتب الإحصائيات: يكلف هذا المكتب بـ:

- إعداد الإنتاجات الإحصائية الدورية ووضعيات التلخيص.

- دمج الملفات وكذا تحسين قاعدة المعطيات.

- تنسيق ومتابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع مصالح المختصة للوزارة

المكلفة بالطاقة والمناجم.

2- المديرية الفرعية للتسيير: وتختص بتسيير الملفات الجبائية للشركات الخاضعة للقانون العام

بجانب الشركات غير المهتمة وهي تقوم بتحديد الوعاء متابعة بتحصيل الضرائب والحقوق والرسم

كما تحرص على معالجة ملفات استرجال الرسم على القيمة المضافة.³

¹ - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

² - المواد 4-6، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 12.

³ - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

وتتكون هذه المديرية من (04) أبع مكاتب المتمثلة في:¹

- مكتب تسيير الملفات الجبائية:

- تسيير ومتابعة النظم الامتيازية والخاصة.

- استلام التصريحات واستغلالها وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات.

- التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات.

- مكتب التفتيش والبحث: يخص:

- التحقيق والبحث في معلومات الملفات الجبائية.

- مكتب مراقبة المعلومة: يخص:

- تقييم عمل التحصيل ومتابعة دوريا وإحصائيا.

- متابعة وتطهير قيود قباضة وتصفية المحاسبية لها.

- مكتب قباضة الضرائب: يعمل على:

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بها والمتعلقة

بالتحصيل القصري للضريبة.²

3- المديرية الفرعية للوسائل: تضمن هذه المديرية تسيير المهارات المهنية للمستخدمين

والمبادرة بالأعمال التكوينية لتقدير الميزانية السنوية والحسابات الإدارية ومسك الجرد الأمر بدفع

التخفيضات، وتضمن متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.³

تتكون هذه المديرية من مكنتين (02):⁴

- مكتب وسائل المستخدمين والتكوين: يختص في:

- إعداد مخططات التكوين بالاتصال مع مخطط التكوين السنوي ومتعدد السنوات

للمديرية العامة للضرائب.

- إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية ومتابعة تنفيذه.

- مكتب الوسائل والعمليات: يختص في:

- تسيير الوسائل المادية الضرورية لعمل المصالح.

¹ - المواد 8-10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 12.

² - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

³ - نفس المرجع السابق، ص 80.

⁴ - المادة 19-20، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 14.

- التكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن والنظافة.

- تنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات والأرشيف.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: تنفذ برنامج مراجعة المحاسبة ومتابعة تقترح التسجيل في البرنامج السنوي للمراقبة كما تعمل على البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع أنجاز التحقيقات والتحريرات.¹

وتتفرع هذه المديرية إلى مكاتبين:²

- مكتب المحققين: يختص في:

- إعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه.

- السهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها.

- مكتب التحقيقات والبحث: يختص في:

- تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريرات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها.

- المساعدة في مرجعات المحاسبة.

- تشكيل البطاقات وتسييرها.

5- المديرية الفرعية للمنازعات: تكلف بفحص الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبيرات المؤسسات وإدارتها وتحضير ملفات النزاعات الخاصة بالقضايا المقدمة للجهات القضائية المختصة، مع فحص هذه الملفات ومتابعتها بالإضافة إلى تبليغ القرارات والأمر بصرفها.³

تتفرع هذه المديرية إلى مكاتبين:⁴

- مكتب الشكاوي: يكلف بمعالجة الشكاوي التي تقدمها الشركات والمتعلقة بالوعاء

المراقبة والتحصيل.

- مكتب المنازعات والتحقيقات: يختص بالتكفل بطلبات القبول كعدمية القيمة لمبلغ

الضرائب والرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيله وتلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو

¹ - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

² - المواد 12- 13، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 13.

³ - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

⁴ - المواد 15- 16، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 13.

في إرجاء الدفع، ويكلف أيضا بالتكفل بطلبات المكلفين بالضريبة المقدمة للجان الطعن المركزية، ومتابعة المنازعات أما الجهات القضائية الإدارية والجزائية.

6- مصلحة الإعلام الآلي: تضمن هذه المصلحة استغلال التطبيقات وتأمينها وتسيير التأهيلات وتراخيص الدخول إضافة الا تحسين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.¹

7- مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة: وتكفل بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ونشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوق وواجباتهم الجبائية بالإضافة إلى التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.²

¹ - حيزية بن ساسي، محمد قريشي، مرجع سابق، ص 80.

² - المادة 23، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، مرجع سابق، ص 14.

المبحث الثالث: تحليل عملية الرقابة الجبائية في فرع الجزائر والشركة الأم.

في دراسة الحالة تم التطرق إلى التحقيق المحاسبي لفرع من مجمع جزائري حول الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) وكذا أسعار التحويل بالعملات الأجنبية خلال السنوات 2010، 2011، 2012 و 2013.

المطلب الأول: مراحل المراقبة الجبائية لفرع شركة (SPA) الجزائرية.

تم عملية المراقبة والتحقيق لسنة 2010 وفقا للنظام العام كالاتي:¹

1- إرسال إشعار بالتحقيق: يتم البدء في عملية التحقق عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة (واجبات وحقوق المكلف) حيث يمنح له مهلة قانونية للتحضير مدتها (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ الإشعار.

2- إجراءات التحقيق: عند انتهاء المهلة القانونية للتحضير (10) أيام فيما يخص تقديم الوثائق المحاسبية يقوم المحقق المكلف بهذه المهمة بإجراء معاينة ميدانية في عين المكان (مقر الشركة) بالتاريخ المبين على الإشعار بالتحقيق المحاسبي.

- مدة التحقيق المحاسبي تكون خلال فترة (57) يوم وفقا لقانون الإجراءات الجبائية 2019 ويكون تحت طائلة البطلان التحقيق في عين المكان للوثائق والدفاتر المحاسبية الذي لا يتجاوز مدة شهرين (02) إلا في الحالات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

1-2- المراجعة في المحاسبة من حيث الشكل: إن فحص الدفاتر المحاسبية لسنة 2010 يكون إلزامي، حيث يجب أن تكون هذه المحاسبة منتظمة وملمة بجميع الوثائق والمستندات القانونية، كما يجب أن تكون صحيحة ومثبتة أي مدى تطابق الكتابات المحاسبية مع الوثائق التبريرية التي تثبت صحة هذه العمليات المحاسبية، ويجب أن تكون وفقا للمخطط المحاسبي المالي.

2-2- المراجعة في المحاسبة من حيث المضمون: تمس عملية الرقابة جميع الحسابات وخاصة تلك يستطيع المكلف بالضريبة التلاعب فيها من حيث التضخيم في المصاريف بالأعباء، التخفيض من هامش الربح.

¹ - Fatima Zahra laib, Nacer charfi, **Etude analytique sue le contrôle fiscal des groupes de sociétés**, les cahiers du créaid, vol 34, N°04, univ blida2, Algérie, 2018, pp 97-105.

بالنسبة للسنة المالية 2010 يتم تركيز حول التحويل الغير المباشر للأرباح في الخارج من خلال تخفيض أسعار بعض المنتجات المخصصة لشركات الأسهم الإسبانية و شركات الأسهم الايطالية الفرعية حسب المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. إن افتراض التحويل غير المباشر للأرباح عن طريق تخفيض أسعار البيع، يتم إعداده على أساس مقارنة أسعار البيع المتعلقة بالمعاملات التجارية لبعض المنتجات مع شركة، الأسهم الأوروبية (إيطالية وإسبانية) من جهة وعملاء خارجين من جهة أخرى كما هو موضح في الجدول.

الجدول (3-1): فرق أسعار التحويل ب د ج

المرجع	شركة أسهم (SPA) إسبانية	شركة أسهم (SPA) إيطالية	متوسط السعر المرجح	الفارق في السعر	الفارق لفرع شركة أسهم (SPA) الاسبانية	الفارق لفرع شركة أسهم (SPA) الايطالية	الفارق المجمع
4	492	536	-	44.38	-	-	12077512
5	565	583	-	18.42	-	-	1765531
7	701	612	-	88.50	-	-	2326718
9	710	1117	-	407.63	-	-	30461420
18	248	248	377.22	128.78	64064657	61408335	-
27	-	120	191.59	71.87	-	238804	-
28	161	-	225.90	64.79	5409461	-	-
29	203	-	282.75	79.27	309164	-	-
30	234	-	350.62	116.73	5041379	-	-
31	336	-	476.64	141.14	2252772	-	-
33	499	-	708.59	210.00	1001296	-	-
36	-	224	352.05	128.17	-	7405441	-
				المجموع	78078729	69052580	-
				المجموع العام		193	762490

Source : fatima zahra laib, nacer charfi, Op- cit, p 99.

يظهر أسعار التحويل من الفرع الجزائر إلى شركة الأسهم إسبانية وأخرى إيطالية بأسعار غير متوافقة وهو ما يمثل من ناحية المراقبة الجبائية تحويل غير مباشر للأرباح. 3-2- إعادة حساب الأرباح: تبعا لعملية الرقابة فإن الربح المعاد حسابه بطريقة تقلل من عجز الشركة التابعة والذي يؤثر بشكل مباشر على النتيجة الإجمالية للمجمع.

الجدول رقم (3-2): إعادة حساب الأرباح

2010	البيان
193762490	- الربح أو الدخل حسب سعر التحويل.
2229733	- الأعباء غير قابلة للخصم جبائيا
15301665	- الأعباء غير المبررة
7748706	- أعباء ليس لها علاقة كفاائدة إجتماعية
219042594	- الفرق في الدخل (الربح)
659283197	- الدخل (الربح) المصرح به.
440240603	- الدخل معاد تقييمه (حسابه).

Source : fatima zahra laib, nacer charfi, Op- cit, p 99.

3- الإخطار بالنتائج: إن إخطار المكلف بالضريبة بالعناصر التي تستخدم كأساس خاضع للضريبة هو إجراء شكلي أساسي، يجب على الإدارة الجبائية إخطار المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في حالة رفض المحاسبة أو في حالة عدم إعادة التقييم، تم إرسال إخطار إعادة التقييم الأولي.

4- الرد من طرف المكلف بالضريبة: بعد إخطار إعادة التقييم الأولي، قامت الشركة بالإجابة على جميع النقاط الواردة إليها من قبل مديرية كبريات المؤسسات.

4-1- الرد على افتراض نقل الأموال إلى الخارج: الشركة التي خضعت لعملية الرقابة احتجت على أسعار البيع التي أخذت على أساس أنها أسعار لا تتوافق مع الأسعار في ظل المنافسة لا من حيث المضمون ولا من حيث الشكل.

4-1-1- من حيث الشكل: لقد أشارت في إخطار إعادة التقييم أن شركة الأسهم الإسبانية و شركة الأسهم الإيطالية هما شركتان تابعتان لشركة الأسهم الجزائرية وهذا غير صحيح في الواقع شركة أسهم الجزائر لديهما شركة فرعية واحدة وهي شركة الأسهم الإسبانية، أما شركة الأسهم الإيطالية فهي عبارة عن نقطة بيع وبمعنى آخر هي عنوان للفوترة، المبيعات المحققة مع شركة الأسهم الإيطالية الموجهة إلى شركة الأسهم الإسبانية فالفوترة تكون حسب وجهتها وذلك حسب التشريعات والقوانين.

شركة الأسهم الإسبانية هي عبارة عن نقطة بيع تديرها شركة الأسهم الإيطالية.

4-1-2- من حيث المضمون: الإشارة أن الجدول المقارن لأسعار التحويل الذي تم إعداده من طرف المراقبين يحتوي على أخطاء مادية ناتجة عن تقلبات الدينار، فهو يبين فروقات خاطئة في أسعار التحويل شركة الأسهم الجزائرية وشركة الأسهم الإيطالية وشركة الأسهم الجزائرية وشركة الأسهم الإسبانية.

أسعار التحويل بين (شركة الأسهم الجزائرية وشركة الأسهم الإيطالية) و(شركة الأسهم الجزائرية وشركة الأسهم الإسبانية) متطابقة تقريبا.

الحالات الوحيدة الناتجة عن الفرق في التحويل للسعر مبررة عن طريق انخفاض سعر إعادة البيع المطبق من طرف (شركة الأسهم الإيطالية وشركة الأسهم الإسبانية) وهذا يتطلب ضرورة إعادة النظر في سعر التحويل أو التنازل عند حالة الانخفاض للسعر هذا يسمح للفرع ضمان هامش إجمالي الذي يغطي أعباء وتكاليف التشغيل.

وتجدر الإشارة إلى أن هامش الربح المطبق من طرف شركة الأسهم الإيطالية وشركة الأسهم الإسبانية على مبيعاتها يغطي فقط تكاليف التشغيل.

وبعبارة أخرى فإن شركة الأسهم الجزائرية لا تترك لشركة الأسهم الإيطالية وشركة الأسهم الإسبانية إلا هامش خام ضروري لتغطية تكاليف التشغيل.

وفي الأخير يمكن القول أن النتائج المحاسبية المالية دوما في حالة عجز أو خسارة وذلك منذ إنشاء شركة الأسهم الإيطالية الفرعية والسؤال المطروح أي تحويل للمداخيل والأرباح المعنية؟

فيما يتعلق بالمبيعات الأخرى، أي المبيعات المباشرة إلى تونس فإن طريقة التحليل التي يعتمد عليها المحققون لا يتماشى مع التعليم رقم **674/MF/DLRF/SD2/2013**،

حيث أن الجدول المقارن للإخطار تم إعداده دون الأخذ بعين الاعتبار العناصر المهمة التالية:

- حجم المبيعات.

- الموقع الجغرافي في السوق.

- تاريخ التحويل.

فيما يخص حجم المبيعات (إيطاليا مقارنة مع تونس) بينت الشركة بأن التكاليف المتعلقة بشحن البضائع إلى أوروبا أعلى بكثير من تلك المنافسين الذين لديهم في الغالب حدود البرية مع إيطاليا، هذا الوضع أجبر شركة الأسهم الجزائرية على تقليص هوامشها من أجل مواجهة الأسعار التي تفرضها المنافسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن المبيعات الموجهة إلى تونس باعتبارها

مبيعات موجهة مباشرة إلى العملاء النهائيين فهي تحتوي مباشرة على تكاليف توزيع أقل لتحملها.

كما أن الأسعار التي حددها المحققون لم تأخذ بعين الاعتبار تذبذب العملة الوطنية مقارنة مع العملة الأجنبية.

إن سياسة تسعير التحويلات المطبقة من طرف شركة الأسهم هي طريقة سعر إعادة البيع وهذه الطريقة تعتبر قانونية وهي مستوحاة من تشريعات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) والمصرح عنها من طرف شركة الأسهم إلى مديرية كبريات المؤسسات وبشكل ملموس فإن سعر التحويل هذا يساوي سعر السوق وبالتالي إعادة البيع من قبل شركة الأسهم الإيطالية ومن خلال شركة الأسهم الإسبانية أقل من الهامش الخام المناسب الذي يجب أن يغطي تكاليف التشغيل.

ومن هنا يمكن أن نوضح أن سعر إعادة البيع يختلف بشكل طبيعي من بلد إلى آخر، في سعر إعادة البيع في إيطاليا ليس هو نفسه في إسبانيا أو تونس.

يؤدي تطبيق هذه الطريقة في الكثير من الأحيان إلى الشعور بالقلق الناتج عن النتائج السلبية إلى حد ما على مستوى الشركة التابعة وذلك لأن سعر البيع يحسب بالضرورة على أساس سعر إعادة البيع المتوقع وذلك غالبا ما يكون أعلى من سعر السوق الفعلي.

ويمكن إرجاع النتائج السلبية للشركة التابعة إلى الحسابات المدققة ولهذا السبب لا يمكن أن يكون هناك تحويل غير مباشر للأرباح التي في الخارج.

5- الإخطار بالنتائج النهائية:

بعد استلام الرد من الشركة الفرعية التي خضعت لعملية الرقابة، يتم إرسال إخطار إعادة التقييم النهائي للشركة والذي يحتوي على نقطتين أساسيتين:

- فيما يتعلق بالالتزام بسياسة سعر التحويل المطبق من قبل الشركة تجدر الإشارة إلى أن الشركة تحررت من جميع الالتزامات وذلك بتقديم الوثائق التي تثبت سياسة سعر التمويل المعتمدة وذلك طبقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمرسوم رقم 4 المؤرخ في 2012/04/12 المتعلق بالوثائق التي تثبت أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركة المعنية والتي تم المطالبة بها طبقاً لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك دون أي متابعات.

- وأيضاً يتم إلغاء الفارق المسمى بالفارق ما بين الفروع وذلك عندما تكون شركة الأسهم الإسبانية في الواقع مجرد نقطة بيع لشركة الأسهم الإيطالية، في حين أن تأثير سعر الصرف أو التحويل أعتبر من طرف الشركة ما هو إلا عنصر للمقارنة فقط. حيث تجدر الإشارة إلى أن هذا ليس له أي تأثير على النتائج بمجرد أخذ متوسط سعر الصرف المرشح بعين الاعتبار.

الجدول رقم (3-3): تحديد الأرباح النهائية

2010	البيان
147505960	- الربح أو الدخل حسب سعر التحويل.
2229733	- الأعباء غير قابلة للخصم جبائياً
10756326	- الأعباء غير المبررة
7748706	- أعباء ليس لها علاقة كفاءة اجتماعية
168240725	- الفرق في الدخل (الربح)
-659283197	- الدخل (الربح) المصرح به.
-491042472	- الدخل معاد تقييمه (حسابه).

Source : fatima zahra laib, nacer charfi, Op-cit, p 103.

بالنسبة للسنوات من 2011 إلى 2013 تم إتباع نفس الخطوات للتحقق من نتائج الشركة التابعة، وتبعاً لعملية الرقابة فإن نتيجة سنة 2011 كانت إيجابية وذلك بعد إعادة تأسيس الربح.

المطلب الثاني: المراقبة الجبائية للشركة الأم

يتم تنفيذ هذه الخطوة فقط في إطار الرقابة للشركات الممثلة بعد إقفال إجراءات الرقابة للشركة التابعة (فرع) يتم إرسال إخطار إلى الشركة الرئيسية (الأم) للمجموعة التي اختارت نظام التوحيد، تتعلق المعلومات الواردة في الرسالة للمبلغ الإجمالي للضريبة والمتمثل في جميع الحقوق والغرامات وكذا غرامات التأخير.

أسفرت عملية الرقابة التي تم إجرائها بزيادة في الربح بمقدار 168240725 دج والتي نتجت عنها الضرائب الإضافية للشركة الأم التالية:

1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS): تخضع الأرباح المعاد تأسيسها للضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19% وذلك حسب مادتي 136 الفقرة 1 و 150 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جراء النقص في التصريح يتم تطبيق غرامة جبائية على مبلغ الحقوق المستحقة وذلك حسب المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجدول (3-4): إعادة التأسيس النهائي للأرباح

البيان	2010
- الفارق في النتيجة (الربح)	168240725
- الحقوق الواجبة (19% IBS)	31965738
- عقوبة 25%.	7991434
مجموع الحقوق	39957172

Source : fatima zahra laib, nacer charfi, Op-cit, p 104.

2- إعادة توزيع الأرباح: يعد صافي الربح المعاد تأسيسه والموزع على الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% وذلك حسب المادة 46 والمادة 54 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث تتحمل الشركة المسؤولية القانونية.

يتم تطبيق غرامة جبائية على مقدار الحقوق المستحقة وذلك نتيجة للنقص في التصريح وفقا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الجدول (3-5): إعادة التأسيس النهائي للربح

2010	البيان
168240725	- الفارق في النتيجة.
31965738	- الحقوق الناتجة (19 % IBS)
2229733	- أعباء غير قابلة للخصم جبائيا.
134045254	- الأساس الخاضع للضريبة.
13404525	- الحقوق الواجبة (10 % IRG)
3351131	- العقوبة (25 %)
16755657	مجموع الحقوق

Source : fatima zahra laib, nacer charfi, Op-cit, p 104.

خلاصة الفصل:

تلعب المراجعة القانونية دورا هاما في تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال التحكم في ضرائبها المختلفة، حيث يقوم المراجع القانوني بإرشاد صاحب الشركة ونصحه لتفادي أي خطر عند الرقابة الجبائية له، حيث يؤدي عدم الأخذ بعين الاعتبار رأي المراجع إلى تعرض الشركة إلى عقوبات جبائية.

ومن خلال دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تم تحديد مراحل الرقابة الجبائية المؤهلة من طرف الإدارة الجبائية، من أجل التحقيق الميداني من الناحية الجبائية للمجمعات خاصة مدى تطبيق النصوص الجبائية واستعمال أسعار التحويل في تحقيق الضريبة على الدخل **IRG** والضريبة على أرباح الشركات **IBS**.

خاتمة

إن حاجة المتعاملين الاقتصاديين الكبيرة بما فيهم شركات الدولة لمعلومات مالية ومحاسبية أكثر موثوقية وأكثر شفافية هو ما زاد من أهمية مهنة المراجعة القانونية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أحاطها المشرع بالعديد من القوانين وحدد مهام المراجع القانوني بدقة وجعله يقوم باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية.

تعتبر مهنة المراجعة القانونية الأداة المعبرة عن المركز المالي للشركة يقوم بها المراجع القانوني، مهمته إبداء الرأي الفني والحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية، وقد نجد أنه من بين الأطراف التي يهتمها هذا الرأي هي الإدارة الجبائية التي سخرت كل إمكانياتها سواء الوسائل القانونية والتنظيمية أو البشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية، ومن بين آليات هذه الأخيرة والتي قد نراها تساهم في دعمها هي المراجعة في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة في مراقبة وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة، بهدف فحص كافة البيانات المالية والجبائية الخاصة بالمكلف قبل تقديمها للرقابة الجبائية وإبداء النصح الفني للمكلف نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب، ليجنبها الوقوع في الأخطاء وتشخيص الخلل الذي مس الوظيفة الجبائية وبعد ذلك يعد المراجع القانوني تقريرا يقدم فيه جملة من الملاحظات والتوصيات مبررا نقاط الضعف في هيكل الشركة، ومدى توافق تصريحات الشركة مع القوانين الجبائية، واستغلال ما أمكن من المزايا والتحفيزات الجبائية الممنوحة للشركة للوصول إلى هدف تخفيض العبء الضريبي عليها.

ولكي تكون عملية المراجعة في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على المراجع أن يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل الإجراءات والمراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين.

وانطلاقا من إشكالتنا المطروحة: **كيف تساهم المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية؟**

سنجيب على فرضيات البحث واستخلاص النتائج المتوصل إليها بتوصيات مقترحة

كما يلي:

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: "يساهم المراجع القانوني في تسهيل عملية الرقابة الجبائية"، تحققت هذه الفرضية لأن: العلاقة الموجودة بين المراجع القانوني والرقابة الجبائية تكمن في تقريره حول الوضعية المالية والجبائية للشركة وذلك على سبيل أخذ صورة صادقة حولها؛

- الفرضية الثانية: "لمراجعة الجبائية دورا هاما في تحقيق عملية الرقابة الجبائية"، نثبت هذه الفرضية لأن: المراجع الجبائي يقوم بمراجعة كافة البيانات الخاصة بالمكلف قبل تقديمها للرقابة الجبائية وإبداء النصح الفني للمكلف نحو كيفية إعدادها بالشكل المناسب؛

- الفرضية الثالثة: "تم عملية الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجزائر وفق الإجراءات والقوانين المنصوص عليها بطرق معينة"، ومنه الفرضية الثالثة تحققت لأن: دراسة النصوص القانونية و تحليل الإجراءات الجبائية للرقابة المطبقة على الشركات الممثلة تسمح لنا باكتشاف عدة نقائص خاصة من الناحية التنظيمية و القانونية.

النتائج المتوصل إليها:

- إن المراجعة القانونية أصبحت إحدى الأدوات التحليلية التي تجعل كل شركة تخضع إليها لتصحيح الاختلالات والانحرافات، كما أنها تبرز وتوضح مدى مصداقية وصحة القوائم المالية التي تتعامل بها الشركة؛

- إن مسؤولية المراجع القانوني تقتصر على التخطيط لأداء مهمته وبذل العناية المهنية اللازمة لإضفاء الثقة على القوائم المالية؛

- تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الاجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة؛

- مهنة المراجع القانوني لها علاقة وطيدة بالرقابة الجبائية، نظرا لتكوين المراجعين في المجال الجبائي ونوعية الخدمات التي يقدمونها؛

- تقارير المراجع القانوني توضح الخلل في الشركة حتى لا تولد أخطار مستقبلية على الشركة، كما يقوم بتقديم اقتراحات ذات طابع جبائي ووقائي لها من المخاطر الجبائية؛

- إن الغموض في النصوص التشريعية يؤدي إلى التشكيك في عمل الجمعيات وعليه يجب تقديم توضيحات وذلك لتفادي عملية إعادة التقويم الجبائي؛

- فيما يتعلق بسعر التحويل فإن عملية تحديد سعر المنافسة يبقى أمرا صعبا، حيث أن عملية تحديد طرق تسعير التحويل تبقى غامضة مما يصعب الأمر على إدارة الضرائب في توفيرها؛

- إن قانون الإجراءات الجبائية لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية الجمعيات ولا يحدد المكلف بالضريبة المعني بعملية إعادة التقويم في حالة الرقابة الجبائية والسيطرة على شركة تابعة أما إذا كانت الجمعيات متضامنة في عملية دفع الضريبة أو إذا كانت الشركة الأم تتحمل جميع التبعات المالية؛

- تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ الشركة الأم بالمبلغ الإجمالي للضريبة الممثل في جميع الحقوق وكذا غرامات التأخير وذلك عن طريق إرسال رسالة تحمل كل هذه المعلومات وذلك بدون أجل محدد ويتم استلامها من طرف الشركة الأم فقط وذلك قبل الإشعار بالتحصيل وتتطلب عملية الرقابة الجبائية توفر جميع المؤهلات البشرية المتمثلة في وجود موظفين أكفاء يتقنون عملية توحيد المحاسبة والاندماج الضريبي وكذا المحاسبة التحليلية.

التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة الاهتمام بمهنة المراجع القانوني أكثر في الجزائر وتنظيمها وتحديث القوانين المنظمة لهذه المهنة بصورة دورية وجعل اكتشاف الغش من أولوياته؛
 - زيادة تأهيل وتدريب المراجعين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني وذلك بضمان الالتزام بالمعايير المتعارف عليها ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة للتشريعات الجبائية لتحسين مردوديتها وتحقيق الأهداف المراد بلوغها؛
 - يجب تطبيق نظام رقابة فعال بتحسين وتطوير الإدارة الجبائية وذلك من ناحية التأطير والوسائل؛
 - يجب على الإدارة الجبائية أن تعتمد على تقرير المراجع القانوني ليسهل عليها معرفة المركز المالي للشركة أي واقعها المعاش؛
 - يجب على مسيري الشركات متابعة إرشادات وتوصيات المراجع وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها.
- آفاق البحث:

من خلال بحثنا هذا يمكن فتح المجال لعدة بحوث مستقبلية منها:

- مدى تأثير مهنة المراجعة القانونية على الوضعية المالية للشركة؛
- دور المراجعة القانونية في تحسين جودة القوائم المالية؛
- دور المراجع القانوني في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- دور المراجعة الجبائية في دعم تسيير الشركة الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً - باللغة العربية:

- الكتب:

- 1- البديوي منصور أحمد، شحاته السيد شحاته، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.
- 2- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 3- التهامي طواهر محمد، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 4- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد - وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 5- الرماحي نواف محمد عباس، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 6- سليمان محمد مصطفى، الصبان محمد سمير، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005/2004.
- 7- سواد زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 8- الصبان محمد سمير، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 9- الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003/2002.
- 10- الصحن عبد الفتاح وآخرون، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، دار النشر للثقافة، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 11- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012.

- 12- عبد الله خالد أمين، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.
- 13- علي عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 14- كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2011/2010.
- 15- نظمي إيهاب، العزب هاني، تدقيق الحسابات - الإطار النظري-، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
- 16- نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996.
- أطروحات الدكتوراه ورسائل جامعية:
- 1- أبو سرعة عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.
- 2- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر1، الجزائر، 2014/2013.
- 3- بن غمادي الميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون عام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2018/2017.
- 4- بوشن ياسمين، دور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، تخصص محاسبة تدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، الجزائر، 2021 - 2020.
- 5- بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

- 6- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010.
- 7- شراد سمير، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2013-2014.
- 8- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2012/2011.
- 9- عز الدين محمد نجيب، تأثير النظام المحاسبي المالي على فعالية الرقابة الجبائية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2021/2020.
- 10- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019/2018.
- 11- عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2018/2017.
- 12- العطافي هاجر، مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015/2014.
- 13- فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
- 14- قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، الجزائر، 2019/2018.

15- قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010.

- المجالات والمقالات:

1- الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد5، العدد5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

2- بن ساسي حيزية، قريشي محمد، مرتكزات الطعن في الوعاء الضريبي الخاص بالرسم على القيمة المضافة، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 13، العدد 2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2021.

3- بوزيان فيصل، محي الدين محمود عمو، عصنة الإدارة الجبائية في الجزائر ودورها في تحصين العلاقات مع المكلفين بالضريبة، مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 1، جامعة بن يحيى النونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، 2021.

4- بوعبيدة محمد وآخرون، تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد8، العدد2، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2019.

5- بوقرن دليلة، شعباني لطفى، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد4، العدد1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021.

6- الجوزي جميلة، عبد اللاوي مفيد، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد5، العدد5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

7- حمادي مليكة، موسى نصيرة، دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب والغش الضريبي، مجلة المشكاة في الإقتصاد والتنمية والقانون، المجلد1، العدد6، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، 2017.

8- حموش حولة، بزارية احمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد12، العدد1، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2021.

- 9- خديري صبرينة، جنينة عمر، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم تجارية، المجلد 12، العدد 2، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019.
- 10- خضراوي الهادي، سعيداني محمد العيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 2، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 2015.
- 11- زوهري جليلة، أثر إصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 4، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، الجزائر، 2015.
- 12- سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الإقتصادية، مجلة دراسات وأبحاث إقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 6، العدد 2، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019.
- 13- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012.
- 14- شيخي سلمى، رياض مريم، مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 9، العدد 2، المركز الجامعي مرسللي عبد الله، تيبازة، الجزائر، 2021.
- 15- صاري إسماعيل، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد 1، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2014.
- 16- ضيف الله محمد الهادي، سباع أحمد الصالح، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، العدد 3، المركز الجامعي الونشريسي، تسميلت، الجزائر، 2018.
- 17- عباد سهام، سولم صلاح الدين، دراسة تحليلية لمساهمة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 3، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.
- 18- عبود ميلود، برباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المقار للدراسات الإقتصادية، المجلد 2، العدد 1، جامعة علي كافي، تندوف، الجزائر، 2018.

- 19- عوادي مصطفى، رحال نصر، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة الإقتصاد المال والأعمال، المجلد1، العدد1، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016.
- 20- غزال مريم، الرقابة الجبائية كأداة لقمع التهرب الضريبي، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد4، العدد2، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2019.
- 21- قلي محمد، بلول فهيمة، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد7، العدد6، المركز الجامعي تمنغاست، الجزائر، 2018/2017.
- 22- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد2، جامعة البليدة، الجزائر، 2013.
- 23- مقالتي مونة، بوليفة توفيق، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد4، العدد1، المركز الجامعي سي الحواس، بركة، الجزائر، 2021.

- المؤتمرات والملتقيات:

- 1- وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

- القوانين والمراسيم:

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المؤرخ في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010م.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد20، المؤرخ في 02 ربيع الثاني 1430 هـ الموافق لـ 28 مارس 2009م.

- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، العدد59، المؤرخ في 01 رمضان 1427هـ الموافق لـ 24 سبتمبر 2006م.
- 4- قانون الإجراءات الجبائية، 2015.
- 5- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.
- ثانيا- باللغة الأجنبية:

- Les Revue :

1-Fatima Zohra laib, Nacer charfi, **Etude analytique sue le contrôle fiscal des groupes de sociétés**, les cahiers du créaid, vol 34, N°04, univblida2, Algérie, 2018.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة القانونية في تفعيل عملية الرقابة الجبائية، وذلك من خلال تجسيد آلية هذه الأخيرة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وهذا بالاعتماد على المراجعة القانونية في إطار الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية، يقوم بها المراجع القانوني للتأكد والتحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات المحاسبية والجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

ولتحقيق هذا الهدف تمت دراسة حالة الرقابة الجبائية للشركات الممثلة في الجمعية وبعد تحليل عملية الرقابة الجبائية لها خلصت دراستنا إلى أن الغموض الموجود في النصوص القانونية يتسبب في عرقلة نشاط الجمعيات، ولهذا يجب تقديم عدة توضيحات لتجنب التسوية الجبائية لهذه الشركات الممثلة.

إضافة إلى ما نتج عن هذه الدراسة توصلنا إلى أن المراجعة القانونية لها دور فعال في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القانونية، الرقابة الجبائية.

Summary:

This study aims to highlight the role of legal review in activating the tax control process, by embodying the latter's mechanism for being a preventive and punitive method at the same time to combat the phenomenon of fraud and tax evasion, and this is based on legal review within the framework of collection as a means of fiscal control, carried out by the legal auditor. To ascertain and verify the correctness and credibility of the accounting and tax statements written by taxpayers.

To achieve this goal, the case of the tax control of the consolidated companies was studied, and after analyzing the tax control process for them, our study concluded that the ambiguity in the legal texts hinders the activity of the pools, and for this, several clarifications must be provided to avoid the tax settlement of these consolidated companies.

In addition to the results of this study, we concluded that the legal review has an effective role in activating the fiscal control process.

Keywords: legal review, fiscal control.