الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر * سعيدة *

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

الشعبة : العلوم الاقتصادية

التخصص : محاسبة وجباية

بعنوان

# التسيير والتدقيق الجبائي للمؤسسة
# مركز الضرائب سعيدة

من إعداد الطالبان :

* عداد جمال الدين
* حمداني لخضر

تحت إشراف
الأستاذ: بدري عبد المجيد

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ نزعي عزالدين — رئيسا
الأستاذ: بدري عبد المجيد — مشرفا ومقررا
الاستاذ : مهدي عمر — عضوا

السنة الجامعية: 2016 - 2017

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

بسم الله الرحمان الرحيم

« الذي علّم بالقلم علم الانسان ما لم يعلم »

سورة العلق

كلما أدّبني الدهر أراني نقص عقلي

وإذا ما ازددت علما زادني علما بجهلي

الإمام الشافعي رضي الله عنه

# الإهداء

الحمد لله الذي هداني ويسر لي أمري وأنار لي دربي ووفقني لإنجاز هذا العمل بكل حب واحترام،أنحني تواضعاً لأهدي ثمرة جهدي:

إلى من أعدل في تربيتي وكان وراء نجاحي،إلى من علمني الصبر ومعنى التحدي وغرس في نفسي وقلبي الأمل والثقة "والدي العزيز" أطال الله عمره.

إلى من تقف كلمات الحب خاشعة أمامها،إلى مدرسة الإيمان وبحر الأمان ونبع الحنان ووصية الرحمان "أمي الحبيبة" أطال الله في عمرها.

إلى من أشعر بروعة الحياة معهم وقضيت معهم أجلى الأيام حلوها ومرها إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه السطور لذكرهم.

يا ربي إذا أعطيتني نجاحاً فلا تأخذ تواضعي،وإذا أعطيتني تواضعاً فلا تأخذ اعتزازي وكرامتي.

يا ربي لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا باليأس إذا فشلت.

جمال الدين

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

أهدي ثمرة جهدي ونجاحي إلى:

أعز ما املك في الوجود، إلى الزهرة التي تلوح بأريجها في كل اتجاه، لتملأ دنياي بريحانها وطيب حنانها، إلى من أنارت كلماتها وقلبها الدافئ درب حياتي، إلى من بعثت في نفسي روح الجد، إلى من شفتني بأديم آهاتها وأحاسيسها، القمر الذي يضيء عتمة حياتي ... إلى من سهرت بقلبها وصلواتها ودعواتها بكرة وعشيا، من رضاها يشفع لي يوم ألقى الهي.. إلى التي الجنة تحت أقدامها، إلى التي مهما قدمت لها فلن أستطيع أن أقدم لها من شكر...

إلى أمي الغالية أطال الله عمرها.

إلى الذي رباني وكبرني وعلمني والذي كان لي القدوة الحسنة وعلمني أن ركبت الحياة والإخلاص، إلى الذي لم يبخل بتقديم إعانته المادية والمعنوية، إلى من تحلى معه الحياة...إلى أبي الغالي أطال الله عمره، أطلب من الله تعالى أن يحفظهما لي.

والى اخوتي والى جميع الأصدقاء الذين اعرفهم.

لخضر

# شكر وعرفان

في الحديث القدسي: "عبد لم تشكرني، ما لم تشكر من قدمت لك الخير على يديه"

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم :"من اصطنع إليكم

معروفا فجازوه فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا

أنكم قد شكرتم،فإن الشاكر يحب الشاكرين"رواه الطبري

الحمد لله نحمده وهو المستحق للحمد والثناء، الحمد لله عدد ما خلق، الحمد لله عدد ما في السماوات والأرض، الحمد لله عدد ما أحصى كتابه وعلى ما أحصى كتابه، الحمد لله عدد كل شيء وملئ كل شيء، فله سبحانه وتعالى كل الحمد والشكر إن وفقنا لإتمام هذا العمل، وله الحمد أن جمعنا مع الأساتذة، فنسأله سبحانه وتعالى التوفيق والسداد، والصلاة والسلام على أفضل الخلق المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه ومن اتبع هديه إلى يوم الدين.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من علمنا أن الخطأ طريق الناجحين والذين كانوا سندا لنا في رحلتنا هذه بتوجيهاتهم ونصائحهم وأفادونا تفكيرا وتذكيرا، الأستاذ المؤطر دكتور " بدري عبد المجيد "

كما يسرني أن أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة قسم الاقتصاد، كما لا يفوتني أن أتقدم

بالشكر للجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة و تقييم هذه المذكرة

كما نشكر كل طلبة ماستر 2 محاسبة وجباية دفعة 2017

# الملخص

الملخص:

يعتبر التدقيق الجبائي من أدوات مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الجبائي التي تواجهها معظم دول العالم حيث تعكس هذه الأخيرة تشوهات على مستوى المؤسسة الاقتصادية والدولة، نظرا لعوامل إقتصادية و إجتماعية،وعليه فإن التدقيق الجبائي كان محل مذكرتنا حيث تم قياس مدى نجاعة أدوات التدقيق الجبائي من خلال التطرق للجوانب النظرية للموضوع ، ودراسة حالة لمقاولة الأشغال العمومية في الجانب التطبيقي لقياس أثر التدقيق الجبائي للمؤسسة.

تم التوصل من خلال هذه الدراسة التطبيقية إلى نتائج منها أن الجباية لاتقتصر بالنسبة للمؤسسة على كونها عبء ثقيلا، بل أنها يمكن أن تتسبب في تعرضها إلى عقوبات ناجمة عن عدم احترام القواعد الشكلية أو الزمنية أو قواعد المضمون وهذا ما يسمى بالخطر الجبائي، وتمكن الخيارات الجبائية المتعددة للمؤسسة من تصميم وضعيتها الجبائية، من خلال انتهاج الطرق الأقل خضوعا للضرائب، و هذا ما يسمى بالتسيير الجبائي.

*الكلمات المفتاحية*: التدقيق الجبائي،التهرب الضريبي ،الجباية، التحقيق المحاسبي.

**Résumé:**

L'audit fiscal considéré parmi les moyens de la lutte contre le phénomène d'évasion fiscale et le fraude que plusieurs pays du monde doivent faire face. Leur conséquence se reflète dans la déformation provoquée au niveau des entreprises économiques sur le plan socio-économique.

Et pour cela l'audit fiscal est le thème que nous avons étudié comme l'objet de notre mémoire en essayant d'établir une comparaison entre l'efficacité des outils fiscaux d'une part, et d 'autre part par l'évocation des parties théoriques du thème, et l'étude d'un cas pratique de l 'entreprise de travaux publics pour essayer de mesurer pratiquement l'influence de l'audit fiscal de l'entreprise .D 'après ce cas pratique , nous avons conclus des résultats importants parmi eux:

La fiscalité n'est pas seulement un lourd fardeau pour l'entreprise mais elle peut aussi provoquer des pénalités en plus par le non respect des principes de formalité, de temps ou de contenu, et cela s'appelle le risque fiscal.

Mots clés: l'audit fiscal- l'évasion fiscale- fiscalité- l'audit comptable.

# الفهرس العام

# قائمة الجداول

# قائمة الأشكال

# المقدمة العامة

# المقدمة العامة

## 1- توطئة:

تمثل الجباية العامة في أي نظام اقتصادي أداة لتغذية خزينة الدولة بالمال اللازم و الكافي لمباشرة أعمالها المختلفة في كل المجالات ، و لتغطية مختلف نفقاتها خلال مدة زمنية تمثل عادة سنة واحدة ، و الجزائر تحصل على إيراداتها من الجباية البترولية و المتمثلة في عائدات قطاع المحروقات ، إضافة إلى الجباية العادية و المتمثلة عادة في الضرائب و الرسوم بمختلف أنواعها و كذا الإتاوات .

وقد تزايد اهتمام الدولة بالجباية العادية و أصبحت تسعى لمضاعفة هذه الإيرادات منذ نهاية الثمانينات و بداية التسعينات نظرا للتذبذب الملحوظ في أسعار البترول آنذاك ، هذا ما أدى إلى إعادة النظر في جانبي الجباية العادية و البترولية و البحث عن سبل إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، هذا ما أوجب عليها القيام بإصلاح جبائي مس بشكل كبير السياسة الجبائية ، حيث فعلت دور الضريبة في تمويل ميزانية الدولة ، و قد أضفت هذه الإصلاحات تغيرات كبيرة على مختلف الضرائب و الرسوم من حيث النوع و الكم.

و تضمن الإصلاح الجبائي فرض ضرائب و رسوم جديدة تتماشى و التطورات الاقتصادية و كانت الدولة تطمح من وراء هذا الإصلاح إلى التحكم أكثر في كل العمليات و النشاطات التي يمارسها الأشخاص و كذا زيادة نسبة إيراداتها .

وبما أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يصرح ويدفع مستحقاته الجبائية لدى القابض الضرائب ولا يسأل لماذا أو كيف ؟ فكان من المنطقي أن تكون هناك تدقيق وتفحص لهذه التصريحات وتكون هذه المرحلة بعدية أي تتم بعد اكتتاب كل التصريحات .

ويعتبر التدقيق من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي ويعمل على الحد من انتشارهما وغايته تتمثل في فحص مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلفين

تهدف عملية التدقيق الجبائي إلى تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بقيمة من الايرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة وتطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا.

فالتدقيق الجبائي هو عبارة عن وسيلة أو آلية من آليات الرقابة الجبائية فهو يهدف إلى الكشف عن كل عمليات الغش والتحايل وهذا عن طريق التحقيق في محاسبة المكلفين.

غير أن هذا الأخير يتطلب وجود وسائل وأدوات وطرق خاصة للوقوف على مختلف الممارسات غير الشرعية المقصودة منها وغير المقصودة والتي تصب في خانة الغش والتهرب الضريبي.

## 2- الإشكالية:

وعليه فمن أجل دراسة هذا الموضوع ارتأينا طرح التساؤل التالي:

**ما مدى قدرة الأدوات و الإجراءات التي تستعملها الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق المحاسبي؟**

وضمن سياق الإجابة عن هذا التساؤل الرئيسي سنقوم بالإجابة عن التساؤلات الفرعية التي يثيرها الموضوع وأهمها :

*تعد الضريبة من أهم الموارد لإيرادات الدولة. ما المقصود بالضريبة؟

*لتدقيق دور وأهمية كبيرة في تقيم المؤسسات. مالمقصود بالتدقيق ؟

* ما هي الإجراءات المتبعة أثناء التدقيق الجبائي؟

## 3- الفرضيات:

لإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها ارتأينا إلى اقتراح بعض الفرضيات والتي تكون بمثابة رد أولي على هذه التساؤلات

* – يعود تطور النظام الضريبي إلى تطور مفهوم الدولة وحجمها في الحياة الاقتصادية من جهة ، ومن جهة أخرى إلى موقع الجباية العادية ضمن الهيكل الضريبي

* التدقيق المحاسبي يشمل مجمل العمليات التي تهدف إلى الفحص النقدي لمحاسبة المكلفين ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال من اجل مراقبة صحة التصريحات المقدمة من طرفهم

إن تحقيق فعالية التحقيق المحاسبي يتم من خلال تفعيلها على مستوى الهيئات المختصة بتنفيذها وذلك بتزويدها بأعوان مؤهلين للقيام به.

* إن المشرع الجبائي الجزائري منح للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق التي تدخل في إطار مهامهم وبالمقابل منح للمكلفين مجموعة من الواجبات والضمانات التي تحميهم من أي تجاوز أو تعسف قد يصدر عن أعوان الإدارة الجبائية إلا إنها تبقى غير كافية لتفعيل عملية التدقيق.

## 4- أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في تمويل نفقات الميزانية ، وبالتالي المساهمة في عملية التنمية، خاصة وأن الجزائر تمر بمرحلة انتقالية ، وبظروف تدفعها إلى تسخير كل

طاقاتها للاستفادة من هذه الموارد ، والتي غالبا ما تغير وجهتها عن المسار المسطر لها ، فضلا عن استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، ضرورة إيجاد وسائل مناسبة لمكافحتها والتصدي لها ، وبالتالي إحداث ذلك التوازن المنشود لمساهمة الجباية العادية وعدم الإتكال فقط على الجباية البترولية ، وبالتالي ضرورة تهيئة الظروف المناسبة حتى تكون هذه

الضريبة أداة فاعلة بيد الدولة تستغلها لإعادة توزيع الثروات وإحداث التوازن في تحمل العبء الضريبي بين المكلفين .

## 5- أهداف الدراسة:

- محاولة فهم مكانة الضريبة كأداة فعالة للتنمية
- محاولة إدراك الإختلالات المتواجدة داخل النظام الضريبي ومعالجتها عن طريق تكثيف حملات الرقابة .
- محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية ، وهل هي أداة وقائية و ردعية من جهة ومن جهة أخرى أدواتها وآفاقها المستقبلية .

## 6- دوافع اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا البحث أملته مجموعة من الدوافع أهمها:

- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع.
- التعمق في دراسة التدقيق الجبائي من حيث الإطار التنظيمي، والإجرائي المعتمد في علاج ظاهرة الغش والمساهمة في تدعيم إجراءاته.
- أهمية الموضوع من حيث تعرضه لآلية هامة وحساسة في ضمان موارد الضريبة، خاصة في ظل نظام جبائي تصريحي .

## 7- حدود الدراسة:

### الحدود المكانية:

يقتصر البحث على بيان وعرض أدوات التدقيق الجبائي للمؤسسة، وكذا طرق محاربته للغش و التهرب الضريبي ، كما نشير إلى أن دراستنا التطبيقية تمت على المستوى المحلي

بولاية سعيدة بالتحديد في مقاولة الأشغال العمومية.

**الحدود الزمنية:**

تمت معالجة الإشكالية العامة للبحث بما يتوافق ونصوص القانونية الجزائرية حسب القانون إجراءات الجبائية 2017

**8- منهج الدراسة :**

من أجل تحليل الموضوع تحليلا جيدا و الإلمام بمختلف جوانبه اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي مستعينين في ذلك بمختلف المراجع من مذكرات و كتب و رسائل و قوانين المالية و ملتقيات ...

حيث وصفنا و عرضنا ماهية الضريبة والتدقيق و تطرقنا الى اجراءات التدقيق الجبائي أليات المتعلقة بهذه الجوانب

**9- صعوبات الدراسة:**

لقد واجهتنا العديد من الصعوبات أثناء القيام بهذه الدراسة سواء في الجانب النظري أو حتى الجانب التطبيقي نوجزها فيما يلي:

- صعوبة إيجاد مؤسسات تتعامل مع الإدارة الضريبية بإمكانها منحنا معلومات تخص الجباية.
- قلة المراجع وخاصة الكتب بسبب ندرة الكتابات في مجال الجبائي

**10- الدراسات السابقة:**

- القري عمار،باشا كمال،المراجعة الجبائية،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم التجارية ،المدرسة العليا للتجارة2005/2004
- طالب محمد الرقابة الجبائية في النظام الضريبي للجزائر 99/95 رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر سنة 2002/2001
- تومي كريمة،بوسهو نصيرة،مناهج قياس التهرب الضريبي الجبائي،مذكرة نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير تخصص مالية،المركز الجامعي يحي فارس المدية،2006/2005

**11- تقسيمات البحث :**

بدأنا أولا بمقدمة عامة عرضنا فيها أهم ما يميز الجباية العامة في بلادنا و تقسيماتها المختلفة و تطرقنا إلى الإصلاحات الجبائية و أشرنا إلى التدقيق الجبائي .

# الفصل الاول :

# تقديم عام حول الضريبة والتدقيق

# الفصل الأول:تقديم عام حول الضريبة والتدقيق

## تمهيد الفصل:

إن التدقيق ميدان واسع،عرف تطورات كبيرة متواصلة،صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها،مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأخطاء والانحرافات، بل و التلاعبات أحيانا.

ومنه فإن التدقيق ينطلق من فرضيات و أسس حتى يحقق بذلك وظيفته التي قام من أجلها و للقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص الجوانب الشخصية ، المرتبطة بالمدقق و إجراءات العمل لميداني بهدف الوصول إلى إبداء رأي محايد فني و مستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية يصاغ في تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية.

لدراسة أكثر تفصيل ، وانطلاقا مما سبق ، سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى المفاهيم الأساسية للضريبة والتدقيق،وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل طرح مايلي:

- **المبحث الأول :** الإطار المفاهيمي الضريبة.
- **المبحث الثاني :** الإطار المفاهيمي للتدقيق.
- **المبحث الثالث :** التدقيق الداخلي و الخارجي.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة

إن الدور الذي تلعبه الضرائب بخصائصها الهامة في السياسة المالية و الاقتصادية لأي دولة تجعل هذه الأخيرة تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة وعليه فإنها تقوم بوضع أسس وقواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف مسطرة وتنفيذ برامج محددة مسبقا.

### المطلب الأول: تعريف الضريبة

**مفهوم الضريبة:** هناك العديد من التعاريف للضريبة ، وقد اختلفت هذه التعاريف باختلاف كتاب المالية.

**تعريف الأول:**

تتمثل الضريبة في مساهمة تأخذ بصورة نقدية بجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين) على تقديمها للدولة بغرض النظر عن ما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقا لأغراض مالية أو إقتصادية أو سياسية أو إجتماعية[1]

**تعريف الثاني:**

على العموم تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين الاعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية ومن ثم رفع المستوى الرفاهية في المجتمع[2] .فالضريبة إذن :

**أولا:** مقدار من النقود وليس بمقدار عيني من السلع معينة يدفع إلى الدولة كضريبة ،والضريبة التي تدفع عينا تعرف بالضريبة العينية .وهذا مكان متبعا قبل شيوع استخدام النقود.

**ثانيا:** تعتبر الضريبة فريضة إجبارية . أي أن الدولة تقوم بفرض معدل الضريبة أو سعرها، أو مقدار الضريبة الإجمالي وتحديد الوعاء الذي تفرض عليه .كما تحدد الدولة موعد دفع الضريبة إلى السلطات الضريبية وكيفية تحصيلها .

**ثالثا:** أن دافع لا يحصل على منعة خاصة مقابل ما دفعه من نقود كضريبة ،ولكنه يحصل على منفعة عامة بصفته فردا ضمنا الجماعة .إذن يحصل مثلا على منافع من السلع والخدامات العامة و ينعم

---

[1] ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة شهادة ماجستير ، جامعة تلمسان، 2011 /2012

[2] طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء ، الأردن، 1999، طبعة1ص 47

بالأمن والاستقرار و العدالة التي توفرها الدولة ،وعليه يجب على الشخص دفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع الذي يرتبط به، وذلك بهدف تغطية النفقات العامة اللازمة لاستمرار المجتمع و رفع مستوى الرفاهية ،فلا وجود لصلة مباشرة بين دافع الضريبة والحصول على منفعة خاصة بالمقابل،ولا ضمان يقدم إلى دافع الضريبة بأن الإيرادات الضريبية لن يساء استخدامها أو أن الإنفاق على السلع والخدمات العامة سيكون أمثلا.

## المطلب الثاني: أهداف الضريبة

من المؤكد أن للضريبة أعراضا وأهدافا متعددة، من ناحية تاريخية كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت، أن تبقى في أدنى حد لها، حتى إن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة " ان الضريبة شر لابد منه" وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأعراض اقتصادية واجتماعية، غير أن مبدأ الحياد الضريبة قد اختفى شيئا فشيئا، وحل محله مبدأ "الضريبة التدخلية" حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية[1].

### الأهداف السياسية:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر لمخططات التنمية الاقتصادية الاجتماعية ففرض رسوم جمركية تدفعه على المنتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالا الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة ( الصين، اليانان، الولايات المتحدة الامريكية مثلا)[2].

### 1- الأهداف المالية للضريبة:

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة لها تضمن الوفاء باتجاه الاتفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الاستثمارات الحكومية[3].

كما يعتبر الهدف المالي من احد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة تأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، احد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة " وفرة

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية أسس المالية العامة دار وائل النشر طبعة الأولى 2003 ص 152

[2] http://www.ainfekka.com/forums/showthread.php?tid=7354

[3] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2007 ، ص 10 .

حصيلة الضرائب" أي اتساع مفهوم الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع ومستوى التطور الاقتصادي[1].

### 2- الأهداف الاجتماعية للضريبة:

كثيرة ومتنوعة، خاصة بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخول.

فالضريبة العصرية، وسيلة لإعادة توزيع الدخول والثروات والدور الاجتماعي للضريبة، نادى به كل من جان جاك روسو في كتابه " العقد الاجتماعي " وألح عليه حتى الأديب الفرنسي فولتير، والمفكر الاشتراكي كارل ماكس، أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل.

ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهم هذه الغايات مايلي:

#### *أ- منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع:*

ويتم ذلك بطرائق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا، وفرض ضرائب عالية على السلع الكمالية وذلك عن طريق التصاعد في معدل الضريبة.

#### *ب- معالجة أزمة السكن:*

يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر.

وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت على المساكن غير المشغولة شغلا كاملا مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو إشغالها تفاديا من أداء ضريبة عالية[2].

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية أسس المالية العامة ، مرجع سابق الذكر،ص 152

[2] نفس المرجع السابق،ص 153

### ج- تشجيع النسل:

في الدول التي ترغب في زيادة عدد سكانها كالدول الأوربية فقد تلجأ هذه الدول لسن قوانين ضريبية تتضمن تخفيضات الضريبة كما هو الحال بالنسبة إلى فرنسا وقد لجأت ألمانيا إلى التخفيضات الضريبية قصد زيادة عدد سكانها وبعد خسارتها في الحرب العالمية الثانية وعدلته عام 1946[1] والعكس قد تستعمل في تحديد النسل من خلال رفع معدلات الضريبة كما هو الحال في الصين والهند.

### *د- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة:*

هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسيء إلى الصحة العامة وصحة الأفراد، ومنها الدخان والكحول، يمكن للسلطات العامة محاربة هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها، وينطبق الأمر إجازات ألعابه وأرباحه المختلفة[2].

### 3- الأهداف الاقتصادية:

تستخدم الضرائب لتحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش الاقتصادي وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد في حالة التضخم. أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نتيجة النشاط أو إعفاء المواد الأولية اللازمة للقيام بهذا النشاط، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال، كما في حالة تشجيع اندماج المشروعات بإعفائها من الضريبة أو تخفيض الضريبة عليها[3].

ومن أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار لذلك تقوم الحكومات الضريبية لتوجيه سياستها الاقتصادية لحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الإنتاجية وذلك على النحو التالي[4]:

### *أ- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:*

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشرع الأردني

---

[1] زغدود علي المالية العامة الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2006 ص177.

[2] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق الذكر، ص 154

[3] عقيف عبد الحميد،فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية،مذكرة نيل شهادة الماجستير،جامعة سطيف 1،سنة 2014/2013، ص8

[4] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق الذكر،ص 154

والسوري بإعفاء الإيراد الزراعي من أي ضريبة ، وكما يفعل المشرع الفرنسي عندما يعفي جزءا من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة.

ولقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأسمال الأجنبي لديها فتعفي الإستثمار المالي الأجنبي لديها من الضرائب مثال ذلك سنغافورة وحتى سويسرا.

### *ب- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي*[1].

الدورات الإقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الإقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيئ على الإقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والإنكماش: حيث يقل الشراء و الإستهلاك وتتكدس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخول المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجيات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته.

وحتى في فترة الأزدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الانفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخول وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

### *ج- استخدام الضريبة لمنع التمركز في المشاريع الاقتصادية:*

الاتجاه إلى التمركز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الرأسمالية، وما ظهور الشركات متعددة الجنسيات إلا مظهر من مظاهر التمركز الإقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة هذا التمركز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمركز، وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحد بالتالي من ظاهرة التمركز والتكتل في النشاط الاقتصادي[2].

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق الذكر،ص 155

[2] نفس المرجع السابق ص 156

***د- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار[1]:***

ويتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

## المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للضريبة

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد تعتمد عليه السلطات في تغذية خزانة الدولة.

ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية، فقد وضع لها، ومن فترة طويلة، قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي[2].

وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أن بعضهم قد عبر عنها بأنها "إعلان حقوق المكلفين" وواضع هذه القواعد الاقتصادي الانكليزي آدم سميث. في كتابه الشهير "ثروة الأمم" وجوهر هذه القواعد مايلي:

### 1- قاعدة العدالة، أو المساواة في المقدرة:

إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة ويبقى مفهوم العدالة، مفهوم نسبي وتتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية[3].

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هما: **مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية.**

---

[1] نفس المرجع السابق ص157

[2] نفس المرجع السابق ص 158

[3] حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر، جامعة المسيلة، سنة2005/2006، ص 24

**العدالة العمودية:** ونقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

**تطبيق الضريبة التصاعدية:** تعمل الضريبة التصاعدية على تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض على المادة الخاضعة فتزداد كلما ازدادت هذه الأخيرة

تفرض على المادة الخاضعة فتزداد كلما ازدادت هذه الأخيرة

- **تطبيق الضريبة الشخصية:** تراعي هذه الضريبة التفاوت في الظروف الشخصية واجتماعية والمالية لأفراد المجتمع. فمثلا الشخص الذي يكون أعزب يدفع ضريبة تفوق الضريبة التي يدفعها الشخص المتزوج[1].

كما أنها تنطلق من قدرة المالية التكليفية لدافع الضريبة (المكلف) في المساهمة في الأعباء العامة. بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر أوفر، مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلا:" يجب أن يسهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة[2]."

## 2- قاعدة الوضوح واليقين:

لقد رأى آدم سميث أن يبتكر هذه القاعدة في محاولة لسد الطريق على جامعي الضرائب وحماية المواطن من شرورهم وفسادهم وتعسفهم وذلك عن طريق تقنين الضريبة، وإضافة مزيد من الوضوح واليقين فيما يتعلق بربطها ومواعيد الوفاء بها وطرق جمعها دون أن يترك ذلك لإجتهاد الإداريين كما كان عليه الحال سابقا[3].

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها، ومكان دفعها، معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية وتؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلفين، ويجب عدم دفعها.

---

[1] نفس المرجع السابق ص158

[2] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق الذكر، ص 154

[3] http://research-ready.blogspot.com/2012/06/tax-system.html

ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين، ونلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في كثير من البلدان، إن أي ضريبة يجب أن تكون محدد في مطارحها وموعد فرضها، وتاريخ و اساليب جبايتها[1].

### 3- قاعدة الملائمة:

وتعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة.

أي أن يتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين أي يتم اختيار الوقت المناسب للمكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب. مثال عند حصول المكلف على المرتب أو عند انتهاء السنة المالية بالنسبة للشركات[2].

فالقاعدة الملائمة من أكثر القواعد احتراما في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء أكانت الضريبة مفروضة على الدخول أم مفروضة على الاستهلاك.

### 4- قاعدة الإقتصاد:

المقصود بها، الاقتصاد بنفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزانة العامة في أقل مبلغ ممكن، وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها.

إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوما تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عددا كبرا من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة[3].

### 5- قاعدة المرونة:

قصد بها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيلة الضريبة كلما زاد الدخل القومي وبالعكس, بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيلة الضرائب.

أي أن يتكيف النظام الضريبي مع تغير الظروف الاقتصادية فتزيد الحصيلة في فترات التضخم وتنخفض في فترات الانكماش[4].

---

[1] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق الذكر،ص 159

[2] http://samabook.blogspot.com/2012/08/blog-post_6407.html

[3] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق الذكر، ص 159

[4] http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page_gallery_id=257&pid=38&&tg=3

## المبحث الثاني:عموميات حول التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فضلا عن الجهات الأخرى عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة و صائبة ومناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يرتكز على معلومات موثوق منها وصادقة، ولاشك أن التدقيق يلعب دور هام ومؤشر في عملية اتخاذ القرار، ويعتبر صورة حقيقية لمدى مصداقية وموضوعية نتائج العمل في نهاية فترة مالية معينة.

### المطلب الأول: تعريف التدقيق وأهدافه

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي و الهيئات والمجالس المهنية إلا أنها تصب في نفس الهدف،نذكر منها:

**1- تعاريف:**

**تعريف الأول:**

تدقيق الحسابات عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذالك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها،والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع ،ويدل على مدى تصور تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة وذلك خلال فترة زمنية معينة تلك التي تمثلها القوائم المالية. من هنا يتضح أن عملية تدقيق الحسابات تعني بالضرورة[1]:

- ✓ **الفحص:** ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمؤسسة ،وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت.
- ✓ ***التحقيق:*** ويقصد بالتحقيق مدى إمكانية الحكم على مدى ملائمة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة،لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المؤسسة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها .
- ✓ ***التقرير:*** يقصد بالتقرير هنا، أنه وبناء على الفحص الذي تم مدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ،ومن ثم التحقيق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقيق بحيث يمكن للغير

[1] زهير الخدرب علم تدقيق الحسابات دار البداية الاردن ص9

من الحكم على الوضع المالي للمؤسسة ،وعلى هذا التقرير أن يكون معبرا عن العمليات المؤسسة ،وعن مدى مطابقة سجلاتها وما تم تدوينه فيها لمتطلبات المحاسبة المحلية والدولية.

**تعريف الثاني:**

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لأعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة[1].

كذلك عرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية تمثل بصورة عادلة وصحيحة للمركز المالي.

نلاحظ أن هذا التعريف للتدقيق يؤكد على أن[2]:

أ- المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.

ب- يجب أن تكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.

ج- لا يكفي أن يكون الشخص معين ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

**تعريف الثالث[3]:**

كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث ، و تقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"

**2- أهداف التدقيق:**

بانفصال الإدارة عن الملكية والاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى[4]:

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بوره،التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية،اطروحة مقدمة لنيل دكتوراه،جامعة تلمسان،السنة2015/2014،ص 12

[2] ، نفس المرجع السابق ،ص 12

[3] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص19.

[4] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات ،مرجع سابق الذكر، ص14

- ✓ التأكد من أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية التي نص عليها المشرع.
- ✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر و السجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة.
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في في الأرقام المدونة.
- ✓ تقيم نتائج أعمال المؤسسة ومطابقتها للأهداف المرسومة سابقا من قبل المالكين أو مجالس الإدارات.
- ✓ التأكد من الكفاية الإنتاجية وذلك من خلال الإقلال من المصروفات الغير مبررة

## المطلب الثاني: أهمية التدقيق ومعاييره

سنتعرض في هذا المطلب إلى أهمية التدقيق بالنسبة لعدة جهات وكذلك إلى معاييره.

### أولا:أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في خدمة مجموعة من المتعاملين مع المؤسسة حيث يعتمد عليها في رسم الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات انطلاقا من البيانات المحاسبية خاصة إذا تم اعتماد هذه الأخيرة من قبل جهة محايدة ومستقلة عن المؤسسة ويمكن تقديم الجبهات التي تعتمد التدقيق كما يلي[1]:

### 1- أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة

### 2- أهميته بالنسبة للمستخدمين:

بالنسبة للدائنين أو الموردين فيعتمدون على تقدير مدقق لصحة وسلامة القوائم المالية المعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل المشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، أما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض الأخرى فيعتمدون على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

### 3- أهميته بالنسبة للملاك:

تهتم هذه الفئة بمعرفة المركز المالي لوحدات اقتصادية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية.

---

[1] علوات امينة ،الرقابة والتدقيق على منح وتسيير القروض البنكية ،مركز الجامعي بحي قارس 2006ص11

### 4- الزبائن:

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الإقتصادية ،وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ،وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية[1].

### 5- أهميته بالنسبة لرجال الاقتصاد:

يعتمدون عليه من خلال دقة البيانات المحاسبية في تقدير الدخل القومي والناتج الدخل الخام في رسم برامج الخطط الاقتصادية.

### 6- أهميته بالنسبة لنقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على المركز المالي الصحيح والنتائج المحققة والمصححة في مفاوضتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

### 7- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة الأغراض ، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة . وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في[2]:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

---

[1] مخلوفي عبد الهادي،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي،مذكرة لنيل شهادة ماستر،جامعة بسكرة،السنة 2016/2015

[2] محمد أمين المازون،التدقيق المحاسبي من منظورالمعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة لنيل الماجستير،جامعة الجزائر 3،السنة2011/2010،ص 11

**ثانيا: معايير التدقيق**

يرتكز التدقيق على معايير عامة مقبولة ومتعارف عليها وتعتبر هذه المعايير الإطار العام الذي يعتمد عليه المدقق لقيامه بعمله وذلك في جميع مراحل عملية التدقيق ابتداء من الأعداد إلى غاية تقديم ويمكننا تلخيص هذه المعايير فيما يلي[1]:

*أ/: معايير عامة أو شخصية:* وتتمثل فيما يلي:

1- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزين على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة لتدقيق الحسابات.

2- على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تخص المهنة المنوطة به.

3- على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير.

*ب/: معايير العمل الميداني:* أما معايير العمل الميداني فتتمثل في[2]:

1- ينبغي وضع خطة وافية بصورة كافية لعمل المدقق وان يكون هناك إشراف جدي ودقيق على أعمال مساعديه.

2- يجب دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة والمطبقة لتقدير مدى الاعتماد عليها ومدى الاختبارات اللازمة.

3- يجب الحصول على أدلة وقرائن إثبات بقدر كاف ونوعية جيدة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي و الإنتقادي والملاحظات والمصادقات والاستفسارات لتوفير أساس يعتمد عليه لإبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص.

*ج/: معايير إبداء الرأي:*

بعد القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية والقيام بالعمل الميداني يبقى على المدقق أن ينهي عمله بإعداد التقرير النهائي حول مدى صحة وسلامة ومصداقية القوائم المالية.

**وأهم المعايير المعتمدة في إعداد التقرير ما يلي:**

1- يجب أن ينص التقرير على مدى الالتزام والاعتماد في إعداد القوائم المالية ومختلف الوثائق الأخرى على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

---

[1] عليوات أمينة الرقابة والتدقيق على منح وتسيير القروض البنكية،مرجع سابق الذكر، ص12

[2] نفس المرجع السابق، ص12

2- ينبغي أن ينص التقرير على ما إذاكانت الطرق المحاسبية المعتمدة عليها في إعداد التقرير والقوائم المحاسبية هي نفسها التي تم الاعتماد عليها في الدورات السابقة كطرق تقييم المخزون والإهتلاك.

3- يجب أن يحتوي التقرير على الرأي الذي يبديه المدقق حول القوائم المالية وتحمله مسؤوليته في هذا التقرير أمام كل الهيئات المعنية

## المطلب الثالث: أنواع لتدقيق

هناك أنواع متعددة ومختلفة من التدقيق وذلك من جلا ل احتلاف المنظور ،ويصف تدقيق الحسابات حسب الهدف أو الغرض حسب الأقسام التالية:

### أولا:التدقيق حسب الهدف[1]

### 1- التدقيق المالي:

ويتعلق هذا لنوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة في المؤسسة بالإضافة لفحص السجلات المحاسبية والمستندات من أجل الوصول إلى رأي مستقل ومحايد مبينا مدى دلالة البيانات المالية المختلفة للمركز المالي وأعمال المؤسسة خلال تلك الفترة المالية التي خضعت فيها للتدقيق .

### 2- التدقيق الإداري:

أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة ،أي أن أموال المؤسسة يتم صرفها بشكل اقتصادي ،بحيث يتم الحصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة ،ويتضمن هذا التدقيق أيضا التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها.

### 3- تدقيق تحقيق الأهداف :

ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف فيما إذا كان المؤسسة قد حققت الأهداف التي قامت من أجلها.

### 4- التدقيق القانوني:

ونعني بالتدقيق القانوني هو أن يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تشرعها الدولة ، وكذالك المؤسسة بأنظمة الداخلية وعقد تأسيسها.

---

[1] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات،مرجع سابق الذكر ص21

### 5- التدقيق الاجتماعي:

وهذا النوع من التدقيق يسعى للتأكد من أنظمة المؤسسة قد حقق الأهداف الخاصة والعامة فمثلا شركة المساهمة تسعى لتحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصحية للمجتمع الذي تعمل به.

## ثانيا: التدقيق من حيث النطاق[1] Scope of Audit

### 1- تدقيق كامل Complete Audit:

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

### 2- تدقيق جزئي Partial Audit:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل . ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب اليه تقصير في الأداء.

## ثالثا: التدقيق من حيث التوقيت Timing of Audit

### 1-التدقيق النهائي:

يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

---

[1] نفس المرجع السابق ص21

- تخفيض إحتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ، حيث أن جميع الحسابات، تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال.
- تضعف من إحتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .
- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة لمالية ، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق.
- إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
- قد يؤدي إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

### 1- التدقيق المستمر[1]:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها .
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة .

---

[1] محمد أمين المازون،التدقيق المحاسبي من منظورالمعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر،مرجع سابق الذكر، ص 12

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي :

*أ- مزايا التدقيق المستمر:*

- ✓ يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة .
- ✓ كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب .
- ✓ تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .
- ✓ تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة ، ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل .
- ✓ انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق ، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

*ب/ عيوب التدقيق المستمر:*

- ✓ هناك إحتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- ✓ عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .
- ✓ ترهق المدقق ومساعديه نظرا لإمتدادها لوقت طويل وإحتمال دخول المدقق في الروتين .
- ✓ التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة إكتشافه للخطأ.

**رابعا: التدقيق من حيث الجهة التي تقوم به[1]**

**1- تدقيق داخلي Audit Internal:**

وعبارة عن نشاط تقييمي يتمن خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، ويتم من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى المؤسسة، ويشتمل التدقيق الداخلي أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية والضبط داخلي. وقد ظهر التدقيق الداخلي وتطور من خلال:

- ➢ تحويل التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري.
- ➢ اعتماد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية كوسيلة رقابة إدارية وحاجتها للتأكد من دقة وصحة هذه البيانات.

---

[1] زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق الذكر ص27

- حاجة الإدارة لتقييم وتحليل عمليات المؤسسة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة بأقل ضياع أو تلف ممكن.
- مسؤولية إدارة المؤسسة تجاه الغير من هيئات رقابة حكومية والتزامها بتنفيذ تعليماتها وقراراتها وتزويدها بالبيانات المطلوبة، مما أدى بالأدارة إلى الاعتماد على التدقيق الداخلي للتأكد من صحة ودقة البيانات والتقارير.

## 2- التدقيق الخارجي[1] Audit External:

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية ( الميزانية العمومية والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل. وهنا يجب ملاحظة أنه ومهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لا يغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي، ولأسباب عدة منها:

- لوجود إختلافات عدة بين ما يقوم به المدقق الداخلي وما يقوم به المدقق الخارجي من حيث الأنشطة والأمور التي يقوم بفحصها كل منها.
- عدم حيادية المدقق الداخلي ومهما بلغت درجة احترافية، فإنه يبقى موظفا وتابعا لإدارة المؤسسة، في حين تبقى حيادية المدقق الخارجي فوق الشبهات حيث أنه عبارة عن موظف لدى مساهمي المؤسسة وليس موظفا لدى إدارة تلك المؤسسة.

## **<u>المبحث الثالث: التدقيق الداخلي والخارجي</u>**

ان استمرار ونجاح لأي مؤسسة اقتصادية مرتبط بمدى تحقيقها وكفائتها في تنفيذ سياستها ولأجل تجنب أي انحراف تلجأ إلى طرق محايدة، لتقويمه ويتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية. ويقوم بالوظيفة التدقيق الداخلي مجموعة من العمال داخل المنشأة يعينون للقيام بالمراقبة الداخلية من أجل حماية أموال المنشأة والوصول إلى أهدافها بأقصى سرعة ممكنة للوصول إلى أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والتزام بالخطط والسياسات الإدارية. أما التدقيق الخارجي يقوم به مدقق من خارج المنشأة تقوم هذه الأخيرة بتعيينه من أجل تدقيق حساباتها وهذا المدقق يكون له رأي محايد ليس له صلة بأي من العاملين والإداريين.

---

[1] نفس المرجع السابق ص27

## المطلب الأول: الرقابة الداخلية

### أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

**التعريف الأول:**

لقد عرفت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الرقابة الداخلية (تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها[1] )

**التعريف الثاني:**

اصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلتر اتعريفاللرقابة الداخلية كالتالي:" تشير المراقبة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة[2]. و تشمل الرقابة الداخلية على:

***أولا:*** نظام الضبط الداخلي.

***ثانيا:*** نظام المراجعةالداخلية.

***ثالثا:*** رقابة الموازنة.

***رابعا:*** وسائل أخرى كالتكاليف المعيارية و التقارير الدورية".

**التعريف الثالث:**

هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية[3].

### ثانيا: الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية[4]:

1- حماية المشروع من الاختلاس والتلاعب للمحافظة على حقوق الغير.

2- التأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرارات.

---

[1] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق الذكر، ص135

[2] لومي لزهار،دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات،مذكرة نيل شهادة ماستر،جامعة بسكرة،سنة2013/2014،ص49

[3] مريم عبد القوي،المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية،مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي،جامعة الوادي،السنة2014/2015،ص36

[4] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق الذكر، ص135

3- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

4- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية.

## ثالثا: أقسام الرقابة الداخلية:

تنقسم الرقابة الداخلية إلى:

### 1- الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل :

الكشوفات الإحصائية، ودراسة الوقت والحركة، وتقارير الأداء، ورقابة الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية[1].

### 2- الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام: القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين[2].

### 3- الضبط الداخلي:

كل خطط التنظيم والطرق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والغش. العوامل التي ساعدت على تطور الرقابة الداخلية[3]:

أ- كبر حجم المشروع وتعدد عملياتجعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي.

ب- انفصال الإدارة عن الملكية أدى إلى تفويض السلطة والمسؤوليات بالمشروع.

---

[1] مريم عبد القوي،المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية،مرجع سابق الذكر ، ص42

[2] نفس المرجع السابق، ص42

[3] زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق الذكر ، ص136

ج- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة من أجل التخطيط والتنفيذ واتخاذ القرارات.

د- حاجة إدارة المشروع إلى حماية وصيانة أموال المشروع لتخلي نفسها عن المسؤولية.

و- حاجة الحكومة إلى بيانات دقيقة لفرض الضريبة وترشيد الاستهلاك وتوجيه القتصاد وحصره.

هـ- تطور إجراءات التدقيق حيث تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى اختيارية.

### رابعا:المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة:

1- هيكل تنظيمي إداري موضحا تسلسل الاختصاصات وتحديد السلطات والمسؤوليات بدقة تامة.

2- نظام محاسبي سليم يحتوي مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية.

3- إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات، يجب تقييم الواجبات بين الدوائر المختصة حتى لا يكون التسلط الإداري.

4- اختيار الموظفين الأكفاء للمراكز المناسبة( الفرد المناسب في المكان المناسب).

5- رقابة الأداء في مراحله المختلفة وإذا وجد أي انحراف فيجب دراسته وتصحيحه.

6- استخدام الوسائل الآلية ليكفل صحة ودقة البيانات المحاسبية.

### خامسا:الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية[1]:

#### 1/: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتشمل النواحي التالية:

أ- تحيد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.

ب- توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد بالعملية من البداية للنهاية.

ج- توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ.

د- توزيع الواجبات بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

---

[1] نفس المرجع السابق ص136

- ✓ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة.
- ✓ وظيفة تنفيذ العمليات.
- ✓ وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
- ✓ وظيفة القيد والمحاسبة.

**هـ-** تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.

**و-** إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل.

**ز-** منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات.

**ح-** استخراج المستندات من أصل وعدة صور تخص كل جهة صورة.

**ط-** محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر.

**ي-** ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة.

### 2/: إجراءات محاسبية

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم سن إجراءات تكمن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال[1]:

*أ- تسجيل فوري للعمليات* :

يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون :

- ✓ شطب.
- ✓ تسجيل فوق تسجيل آخر .
- ✓ لا يلغي تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح .

*ب- التأكد من صحة المستندات :*

تسهل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات :

---

[1] مريم عبد القوي،المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية،مرجع سابق الذكر ، ص42

- ✓ البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته
- ✓ عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ✓ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها، وتوضيح خطوات سيرها .

*ج-إجراءات المطابقات الدورية :*

جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف عن مدى صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي،كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، و ترتبط فعالية هذه المقارنة بالشروط التالية:

- ✓ يجب إجراء المقارنة على الأقل مرة في الشهر.
- ✓ الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك.
- ✓ الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المساعدة للبنك.
- ✓ إتباع طريقة واضحة في إجراء المقارنة

3- **إجراءات عامة:** وتشمل النواحي التالية[1]:

- ➢ التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.
- ➢ التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية.
- ➢ وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- ➢ استخدام وسيلة الرقابة الحدية.
- ➢ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل توقيع الشيكات.
- ➢ استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.

## 4- درجة الإلزام القانوني

*أ- تدقيق إلزامي:*

وهو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد، ويكون مقرونا في الحال عدم إجرائه بعقوبات، مثل تدقيق الشركات المساهمة العامة وشركات التوصية، وهذا النوع من إلزامية التدقيق يأتي حفاظا على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين.

---

[1] زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات مرجع سابق الذكر ص137

*ب –التدقيق الاختياري:*

ويقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يتم بطلب من أصحاب المؤسسة، من غير إلزام قانوني، ويكون ذلك في المؤسسات الفردية.

### 5– درجة الشمولية التدقيق

*أ– تدقيق عادي:*

وهو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية ويقصد به فحص البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومدى دلالة البيانات المالية والمركز المالي للمؤسسة لأعمالها خلال تلك الفترة، وبالتالي إصدار رأي فني محايد يبين مدى عدالة تلك البيانات والقوائم.

*ج– تدقيق لغرض معين:*

وهو التدقيق الذي يتم من أجل هدف معين مثل، فحص مستندات عملية معينة، أو فحص نظام الرقابة والضبط في المؤسسة.

## المطلب الثاني: التدقيق الخارجي[1]

إن التدقيق الخارجي وبخلاف مع الرقابة الداخلية لا يمثل وظيفة إدارية ولكنها تعتبر حق لبعض الأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعة ولا شك إن هذه الإطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة وسوف تتعرض فيما يلي إلى فروض التدقيق الخارجي وإجراءاته والتعرف على الشخص القائم بعملية المراجعة.

### أولا: فروض التدقيق الخارجي

في مجال التدقيق الخارجي يجب توفر مجموعة من الافتراضات ليكون التدقيق ممكنا ومفهوما وتشمل:

### 1– قابلية البيانات للفحص وعدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق والمؤسسة:

*أ– قابلية البيانات للفحص:* هذا الفحص يعتمد على معايير تقييم البيانات المحاسبية والمتمثلة فيما يلي:

---

[1] طيوات أمينة الرقابة والتدقيق على منح وتسيير القروض البنكية، مرجع سابق الذكر

***الملائمة:*** أي أن تكون المعلومات التي يطلبها المدقق ويتحصل عليها ملائمة لاحتياجاته واستخداماته فلا تكون هذه المعلومات خارجة عن نطاق العمل أو الإختصاص.

***القابلية للفحص:*** وتعني إمكانية القيام بفحص هذه لبيانات والوصول إلى نتيجة واحدة بالرغم من اختلاف الشخص القائم بعملية الفحص وبالتالي هذا المعيار يضمن صدق المعلومات لمستخدميها.

**البعد عن التحيز:** وهذا بالنسبة للعمليات حيث يتم تسجيلها دون زيادة أو نقصان لأنها تعبر عن ما يجري داخل المؤسسة.

**القابلية للقياس الكمي:** لكي تكون البيانات المحاسبية مفيدة لمستعمليها يجب أن تكون قابلة للحسابات والعد.

**ب- عدم وجود تعارض بين مصلحة المدقق ومصلحة المؤسسة:**

إن هذا الفرض يعتبر مهم جدا لسير عملية التدقيق الخارجي جاء لخدمة أهداف المؤسسة من خلال التوجيهات التي يقدمها وكذلك الاقتراحات وهذا لتحسين التسيير وتصحيح الانحرافات لزيادة المردودية وبالتالي إلى وجود ثقة بين الإدارة والمدقق مما يسهل عمله من خلال اعتماده على تدقيق إختباري.

- أما في حالة غياب الثقة في الإدارة فإن المدقق يعتمد في عمله على فحص تفصيلي مما يستغرق وقت أكثر.

**2- خلو القوائم المالية أو أي معلومات أخرى من أية أخطاء غير عادية ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية[1]:**

***أ- خلو القوائم المالية أو معلومات أخرى من أي أخطاء عادية أو تواطئية:***

إن عدم وجود هذا الفرض يتطلب من المدقق القيام بعمل إضافي وذلك من خلال إعداد برنامج موسع للتأكد من عدم وجود أخطاء , وهنا تبرز مسؤولية المدقق الخارجي فباكتشاف الأخطاء والتبليغ عنها إذا كانت تواطئية وواضحة وذلك من خلال الفحص المقام.

***ب- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود أخطاء:***

يقوم هذا الفرض على وجود نظام سليم للرقابة يحدد من حدوث أخطاء، فإن قيام كل مسئول بمراقبة موظفيه يؤدي إلى اكتشاف أخطاء في وقتها وعدم تفاقمها، كما أن هذا الغرض يدعو إلى القيام بالتدقيق الاختباري بدلا من التدقيق الشامل مما يجعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

---

[1] نفس المرجع السابق

### 3- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية، والبيانات التي تكون صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

#### أ- *التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:*

من خلال هذا الفرض فالمدقق يعتمد على تقييم مدى صحة القوائم المالية على درجة تطبيق المؤسسة للمحاسبة وفقا للمبادئ المتعارف عليها حيث أن الكثير من الأخطاء تكون نتيجة عدم التطبيق الجيد والصحيح لهذه المبادئ.

#### ب- *البيانات التي تكون صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:*

يمكن حسب هذا الفرض الحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية مما يسهل عملية التدقيق، وغياب هذا الفرض يجعل من هذه العملية صعبة أو مستحيلة بسبب ترك المجال للإدارة بالتلاعب في ممتلكات المؤسسة.

### 4- المراجع الخارجي يزاول نشاطه كمراجع فقط ومركزه المهني يفرض عليه التزامات تتناسب مع هذه المركز:

#### أ- *المراجع يزاول عمله كمراجع فقط:*

يجب أن لا يتعدى عمل المدقق فحص حسابات المؤسسة لإبداء رأيه والمصادقة على الحسابات إلى أعمال أخرى خارجة عن نطاق العمل الذي كلف به وهذا العمل يتطلب استقلال المراجع الخارجي للمؤسسة.

#### ب- *يفرض المركز المهني على المدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز:*

تعتبر وظيفة المدقق الخارجي وظيفة حساسة مقارنة مع الوظائف الأخرى لذا يجب توفر بعض الالتزامات نذكر منها الأمانة والمحافظة على أسرار المهنة، توفره على المهنة والخبرة وتقديمه لرأي محايد عن حقيقة ما توصل إليه.

### ثانيا: إجراءات التدقيق الخارجي[1]

لابد من وضع مجموعة من الإجراءات يقوم من خلالها المدقق الخارجي بتنفيذ عمله وتحدد هذه الإجراءات بتقدير منه فيختار ما يراه ضروريا لتحقيق أهداف التدقيق وسنحاول أن نتطرق إليها.

---

[1] نفس المرجع السابق

## 1- إجراءات التحقق من الأصول:

تتكون الأصول من أصول ثابتة ومخزون سلعي وحسابات المدينين لذا فإن إجراءات التحقق من الأصول يجب الأخذ بإجراءات تحقق لكل عنصر من هذه العناصر:

*أ- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة:* تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- ✓ **التحقق من الوجود:** يتم هذا الإجراء من خلال الملاحظة والوجود الفعلي على أن يتم ذلك من وجود الكيان المادي للأصل بغض النظر عن مكان تواجده، أما بالنسبة للأصول غير الملموسة فيتم ذلك بالرجوع إلى وثائق المؤسسة لتلك الأصول.
- ✓ **التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الثابت:** يتم ذلك من خلال فحص وثائق الشراء وعقود الملكية على أن يتم توفر الشروط القانونية في هذه الوثائق.

*ب- التحقق من سلامة القيمة:*

حسب المبادئ المحاسبية يتم تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية للأصل بعد استبعاد الإهلاك المتراكم المحسوب على تكلفته منذ تاريخ استعماله حتى تاريخ نهاية السنة محل الفحص وعلى المدقق الخارجي التحقق من سلامة هذا التحديد للقيمة.

*د- التحقق من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت:*

إن الحصول على القروض طويلة الأجل يستلزم تقديم ضمانات وتعتبر الأصول الثابتة أكثر ملائمة لتقديمها كضمان لذا يجب على المدقق الخارجي التحقق من عدم وجود حقوق للغير على تلك الأصول، لما لذلك من منفعة على المعلومات التي تظهرها القوائم المالية ويتم هذا التحقق من خلال الإطلاع على عقد الحقوق ونشرات إصدار السندات.

*هـ- التحقق من الدقة المحاسبية:*

يتضمن هذا الإجراء ضرورة مطابقة مجموع مفردات الأصول الثابتة مع الحسابات الإجمالية لها بدفتر الأستاذ.

*و- التحقق من سلامة العرض في الميزانية العمومية:* وذلك عن طريق:

- ✓ التحقق من ظهور الأصول الثابتة في الميزانية في مجموعة مستقلة.
- ✓ التأكد من كفاية غطاء التامين لتلك الأصول لمواجهة الأخطار المعتمدة.

*ز- التحقق من استمرار منفعة الأصل:*

وذلك من خلال التأكد من أن كل الأصول الثابتة مازالت تستخدم في عملية الإنتاج أي خدماتها المتوقعة ما زالت على نفس القدر من النوعية والكفاءة.

*ح- التحقق من الأصول:*

التي حازت عليها المؤسسة خلال السنة محل الفحص والأصول الثابتة التي تم التنازل عنها.

**2- إجراءات التحقق من المخزون السلعي: من هذه الإجراءات نذكر ما يلي:**

أ- مراجعة الجرد الفعلي للمخزون واختيار الكميات والأسعار.

ب- فحص جودة الأصناف ومقارنة أرقام الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقة المخزون.

ج- مقارنة المخزون السلعي لهذا العام مع مخزون العام الماضي.

د- مراجعة نقطة المشتريات ونقطة المبيعات.

هـ- التحقق من أن البضاعة في المخازن العمومية وحساب معدل دوران المخزون.

و- مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة للجرد.

ز- فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعيرة والحصول على شهادة المخزون من إدارة المؤسسة.

**3- إجراءات التحقق من أرصدة الحسابات: وتشتمل على ما يلي**

**أ- التحقق من صحة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية:**

في هذه الحالة يتم مطابقة أرصدة ميزان المراجعة لدفتر الأستاذ مع أرصدة الحسابات الشخصية للزبائن ويمكن أن يتم ذلك عن طريق الاختيار.

*ب- التحقق من قانونية وخدمة ارصده حسابات الزبائن:*

يتم ذلك عن طريق المصادقات من التأكد من أن الأرصدة الظاهرة بالدفاتر تمثل زبائن حقيقيين.

*ج- تحديد مدى إمكانية تحصيل هذه الديون:*

وهذا من خلال إطلاع المدقق على جدول الديون التي لم تستحق بعد، والديون التي استحقت ولم تسدد بعد بالإضافة إلى الإطلاع على مخصص الديون المشكوك فيها.

### 3- إجراءات التحقق من الخصوم:

يمكن أن نوضح هذه الإجراءات من خلال التحقق من الالتزامات والتحقق من حقوق أصحاب المؤسسة[1].

**إجراءات التحقق من الالتزامات:** وتنقسم إلى نوعين هما:

**أ- إجراءات التحقق من الالتزامات قصيرة الأجل:** وتظم الإجراءات التالية:

**✓ التحقق من أرصدة الموردين:**

وذلك بقيام المدقق بمقارنة أرصدة الموردين مع الكشوفات المحاسبية مع أرصدتهم في ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ مع ملاحظة تاريخ حدوث الدين والاهتمام بالأرصدة التي لم تسدد بعد رغم مرور فترة طويلة على استحقاقها وان تحدد أسباب عدم التسديد.

**✓ التحقق من أوراق الدفع:**

إن الدين في حالة وجود أوراق الدفع يكون مثبت بورقة تجارية فقط، وعلى المدقق أن يتحقق من أرصدة أوراق الدفع من خلال كشف تحليلي يتضمن أرصدة أول الفترة، الأرصدة الجديدة، أوراق مسددة، أرصدة آخر المدة والنواحي الشكلية للورقة. ويقوم بمقارنة أرصدة آخر المدة مع ما هو مسجل في ميزان المراجعة للسنة الماضية ومطابقة الأوراق المسددة مع دفتر المدفوعات , وفي حالة إلغاء إحدى الأوراق يجب على المدقق أن يتأكد من إلغائها عن طريق ختمها.

**✓ التحقق من أرصدة السحب المكشوف:**

هي حسابات البنك الدائنة والتحقق من هذه الأرصدة يجب على المدقق أن يقوم بفحص مذكرة تسوية للبنك والتأكد من هذا الرصيد الدائن وتتبع مختلف الشيكات المحررة التي لم تقدم للبنك وكذا الشيكات المرسلة إليه والتي لم تحصل بعد والتحقق من عدم وجود حسابات دائنة غير مفصح عنها في الميزانية نتيجة لإجراء مقاصة بين حسابات البنك المدينة والدائنة.

**✓ التحقق من المصروفات المستحقة:**

تتمثل في الأجور والضرائب والفوائد المستحقة وللتحقق منها يجب على المدقق الحصول على كشف تحليلي من المؤسسة يحتوي على كل المصروفات المستحقة ثم القيام

---

[1] نفس المرجع السابق

بفحصه من خلال مطابقة الأرصدة أول المدة مع أرصدة آخر المدة للسنة الماضية وكذلك التحقق من المدفوعات بالرجوع إلى دفتر المدفوعات النقدية بالإضافة إلى التأكد من سلامة التسويات والأرصدة وعدم أي مستحقات غير مثبتة أو وهمية في نهاية السنة المالية.

**ب- إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل:** تتناول الإجراءات التي ينبغي على المدقق إتباعها من خلال التحقق من السندات والقروض طويلة الأجل.

✓ **التحقق من السندات:**

وذلك من خلال التحقق من صحة الإجراءات التي اتبعتها الشركة بشأن إصدار السندات كما يتعين على المدقق الخارجي التحقق من ملائمة بيانات شهادة السندات المتمثلة في: اسم وعنوان الشركة، رقم القيد في السجل التجاري، أجال الشركة، قيمة رأس مالها ومجموع قيم السندات المصدرة، اسم مالك السند، قيمته الاسمية، سعر الفائدة، مواعيد وشروط استهلاك السند وكذا الضمانات الخاصة بالدين الذي يمثل السند في حالة وجود الضمانات والمبالغ التي يتم استهلاكها من إصدار السندات السابقة على الإصدار الحالي. إذا كانت السندات قابلة للتحويل إلى أسهم تذكر المواعيد المقررة لأستعمل صاحب السند لحقه في التحويل والأسس التي يتم التحويل بناء عليها.

- إجراءات التحقق من القروض طويلة الأجل: تتمثل القروض طويلة الأجل في القروض التي لم يتم سدادها إلا أكثر من سنة وللتحقق من هذا الالتزام على المدقق إتباع الخطوات التالية:
- الحصول على كشف تفصيلي بالقروض طويلة الأجل يتضمن معلومات تفصيلية عن قيمة القرض، طريقة سداده تواريخ استحقاق هذه الفوائد والجهة المقرضة.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالموافقة على العقود الخاصة.
- التأكد من عدم وجود قروض طويلة الأجل غير مسجلة بدفاتر المؤسسة.
- إجراءات التحقق من الخصوم الداخلية: يهتم المدقق عند تحققه من الخصوم الداخلية بعناصر رأس المال، لأرباح القابلة للتوزيع والاحتياطات ونوجزها في:

✓ **التحقق من رأس المال:**

للتحقق من رأس مال الشركة على المدقق مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية، بما هو وارد في عقد تأسيس الشركة وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق المدقق من عملية الزيادة والطرق التي تمت بها، وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل، بالإضافة إلى ذلك التحقق من إستفاء سجل ملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمتها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل ملكية الأسهم كما يقوم المدقق من تحقق صحة الإفصاح على بيانات رأس المال.

✓ **التحقق من الأرباح القابلة للتوزيع:**

يتحقق المدقق من الارباح القابلة للتوزيع عن طريق التحقق من سلامة الإجراءات التي اتخذتها الشركة بشان هذه الأرباح ومن خلال الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.

✓ **التحقق من الإحتياطات:**

على المدقق عند دراسة الاحتياطات أن يتحقق من أن الاحتياطي القانوني كحد أدنى يمثل النسبة التي نص عليها القانون من صافي الأرباح وذلك بالرجوع إلى قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين كما يتعين على المدقق التحقق من سلامة الإفصاح على الاحتياطات بالميزانية وأن يتم الإفصاح عن هذه الإحتياطات بصورة تفصيلية لكل نوع منه

**المطلب الثالث: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأوجه التشابه:**[1]

**التدقيق الداخلي:**

1- يقوم بعملية التدقيق الداخلي موظفو المؤسسة أنفسهم.
2- عملية التدقيق الداخلي تتم تلبية لاحتياجات إدارة المؤسسة.
3- تهتم عملية التدقيق غالبا بمدى تطبيق الأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة.
4- يعنى التدقيق الداخلي بكشف الأخطاء والغش والتزوير أثناء الفترة المالية.
5- تتم على العمليات الجارية نفسها في السنة المالية الحالية.
6- تتم عملية التدقيق بشكل مستمر لأنشطة المؤسسة.

**التدقيق الخارجي[2]:**

1- تتم عملية التدقيق الخارجي من قبل مدقق محترف مستقل عن إدارة المؤسسة.
2- عملية التدقيق الخارجي عبارة عن حراسة على مصلحة مساهمي الشركة أو المؤسسة.
3- تهدف إلى التأكد من سلامة وعدالة حسابات المؤسسة.
4- يتم إنجاز عمليتها على ضوء البيانات المالية المقدمة من قبل المؤسسة.
5- التدقيق الخارجي معني بصورة أساسية بالتأكد من سلامة الحسابات المالية، وتأتي مرحلة اكتشاف الغش والتزوير لاحقا.
6- المدقق الخارجي ينجز عمله بصورة دورية وعادة ما تكون سنة.

---

[1] زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات مرجع سابق الذكر ص144

[2] نفس المرجع السابق ص145

**7-الجدول رقم (1-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

| البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| الهدف | خدمة الادارة عن طريق التأكد من ان نظام المحاسبي كفئ و يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة،ويكون الهدفكشف ومنع الأخطاء و الانحراف عن السياسات الموضوعة | - خدمة ا والملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي |
| نوعية القائم | موظف داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة يعين بواسطة الإدارة | شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين من طرف الملاك |
| درجة الاستقلال | يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض مثل ادارة الحسابات و المالية الادارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الادارات جميعها | يتمتع باستقلال كامل عن الادارة في عملية فحص و تقييم و ابداء الرأي |
| المسؤولية | مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص و الدراسة الى مستويات الادارة العليا | مسؤول أمام الملاك و ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني في القوائم المالية اليهم |
| نطاق العمل | تحدد الادارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي يكون نطاق العمل | يحدد ذلك أمر التعيين و الأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين و الأنظمة |
| توقيت الأداء | يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية | يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون خلال فترات متقطعة من السنة |

المصدر: حسني أحمد دحدوح و حسني يوسف القاضي، مراجعة احلسابات المتقدمة، الاطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى

الجدول(2–1): أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

| البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| الاهداف الرئيسية | خدمة الادارة عن طريق التأكد من ان نظام المعلومات المحاسبي فعال و يقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة،وسلامة نظام الرقابة الداخلية،وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة و العمل على الحد منها،<br>-تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم الحلول المناسبة | – خدمة المساهمين والملاك عن طريق ابداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال و المركز المالي.<br>– اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية.<br>– المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة |
| نوعية من يقوم بالتدقيق | شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة | شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين |
| درجة الاستقلال | يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الادارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات الادارة الاخرى | يتميع باستقلال كامل عن الادارة في عملية فحص و تقييم و ابداء الرأي |
| المسؤولية | مسؤول أمام الإدارة ومستويات الادارة العليا التي تستلم منه تقرير بنتائج الفحص و الدراسة | مسؤول أمام الملاك و المساهمين و يقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية |
| نطاق العمل | تحدد الادارة نطاق عمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تقدم اليه | يحدد بمقتضى أمر التعيين و العرف السائد معايير التدقيق المتعارف عليها و نصوص القوانين المنظمة لها |
| توقيت الأداء | يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة | غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية أو على فترات متقطعة أحيانا |

محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص43

## خلاصة الفصل:

يشكل التدقيق المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة و يعطي حكما بشأنها ، و لقد شهد هذا المفهوم تطورا مستمرا لتطور مفهوم الدولة و لأشكال الملكية السائدة على مر العصور .

ونتيجة لهذا التطور تعددت وظائف المؤسسة ، و تنوعت أهدافها من خلال إيجاد الحلول الملائمة للتشوهات الموجودة و رفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة .

# الفصل الثاني: إجراءات التدقيق الجبائي

# الفصل الثاني: إجراءات التدقيق الجبائي

## تمهيد

من خلال دراستنا في هذا البحث تبين أن ظاهرة التهرب الضريبي تضفي إلزامية التحكم في المادة الجبائية و بالتالي لا بد من اتخاذ أساليب قانونية مقنعة خاصة و أننا نقف أحيانا بين المكلفين جد متمرسين فيما يخص المعاملات التجارية ، و التحايل على الإدارة الجبائية .

ذلك أن التدقيق الجبائية يعتبر من جهة وسيلة لكشف وسائل التدليس ، ووسيلة لمكافحة العمليات الغير قانونية التي تلحق ضررا بالخزينة العامة و المكلفين النزهاء ، ولأجل ضمان المساواة بين المكلفين أمام تحمل العبء الضريبي و إثبات حضور الإدارة الجبائية دون تمييز بين المكلفين يجب تحديد معايير انتقاء المكلفين من طرف الإدارة الجبائية مثل حجم المؤسسات ، القرائن المبررة للتهرب و العلامات الخارجية للثروة، و بالتالي إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة على أساس مقاييس واضحة

ولهذا سوف نحاول ومن خلال هذا الفصل طرح ما يلي :

- **المبحث الأول:** الأعمال التحضيرية للتدقيق الجبائي.
- **المبحث الثاني:** الفحص النقدي لمحاسبة المكلف.
- **المبحث الثالث:** إعادة تشكيل الأساس الخاضع و إشعار المكلف

## المبحث الأول: الأعمال التحضيرية للتدقيق الجبائي

### المطلب الأول: سحب وفحص الملفات الجبائية للمكلف والإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية.

### أولا: دراسة الملفات[1]

الملف هو عبارة عن مجموعة من الوثائق الضرورية المتعلقة بالمؤسسة، يحمل كل التصريحات والإتصالات، الإشعارات والمراسلات الموجهة إلى المكلف من قبل الإدارة الجبائية.

ينبغي على المراقب الجبائي أن يفحص بصورة دقيقة كل التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة فيما يتعلق بـ: الرسم على رقم الأعمال، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي (أرباح صناعية وتجارية، أرباح غير تجارية)، الرسم على القيمة المضافة.

ويجب على المراقب أن يتأكد من انتظام مختلف التصريحات الجبائية من خلال فحص الملفات التالية على وجه الخصوص.

#### *1- دراسة ملف الضرائب المباشرة:*

يحقق العون في مختلف التصريحات السنوية خصوصا تواريخ تقديمها، حيث يمكن أن يصل إلى ثلاثة حالات:

- ➢ تصريحات منتظمة.
- ➢ تصريحات متأخرة ينجر عنها عملية التسوية.
- ➢ انعدام التصريح، في هذه الحالة يتم تأجيل عملية التسوية حتى يتم التحقيق بعين المكان من الوثائق المحاسبية المقدمة.
- ○ في هذا الإطار أيضا، على المحقق أن يتأكد من أن كل الحقوق المستحقة تم تحصيلها فعلا.

كما يقوم كذلك، بفحص الملف الشخصي (IRG) للمستغل أو الشركاء أو المسيرين الرئيسين للشركة حتى يتمكن من معرفة:

---

[1] بن اعمارة منصور اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية دار الهومة ،الجزائر 2011ص22

- ✓ الدخل الإجمالي المصرح به.
- ✓ عناصر نمط المعيشة وانسجامها مع المداخيل المصرح بها.
- ✓ الحيازة العقارية خلال الفترة المعينة بالتحقيق.
- ✓ عدد الأفراد تحت الكفالة.
- ✓ الإقراضات المتعاقد عليها بصفة فردية لتحديد الفوائد المدفوعة والمخصوصة كتكلفة.

### 2- الرسم على رقم الأعمال:

يقوم المراقب الجبائي بتلخيص كشوف رقم الأعمال المتعلقة لمدة التحقيق، وذلك على شكل جدول يقيد فيه المعلومات الخاصة بكل سنة كما يلي:

- ➢ فحص التصريحات الخاصة بالأشهر المعينة بالتحقيق.
- ➢ رقم الأعمال الإجمالي والموزع إلى رقم أعمال خاص بالتصدير، ورقم أعمال معفى، إضافة إلى أسس الرسم على القيمة المضافة وكذا رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال.
- ➢ حسم المبالغ ويكون مجزأ كما يلي: (حسم مؤجل، حسم شهري، مجموع الحسومات).
- ➢ الرسم على القيمة المضافة الصافي الواجب الدفع.

### 3- دراسة ملف الضرائب المتعلقة بالمستخدمين:

يمكن فحص الملفات أو التصريحات المقدمة من طرف المستخدمين، وذلك بكون الضرائب المتعلقة بالدفع الجزافي والدخل الإجمالي تم حسابها على أساس كل الكتلة الأجرية الحقيقية. على المحقق أن يتأكد فيما إذا كان هناك المستغل الفردي أو عضو من شركة أشخاص لا يستفيد من أجر، وهذا معناه يسمح بخصمه من الأساس الخاضع إلا إذا اختار هذا الشخص نظام الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات.

- ○ على المحقق أن يقوم بمقارنة بين مبلغ الدفع الجزافي المدفوع وبين ما هو مصرح به في التصريح السنوي.

وعليه فالمحقق يقوم بفحص دقيق لمختلف الوثائق المتعلقة بالمكلف وكل المراسلات الموجهة له، ثم يقوم بعد دراستها بملأ الاستمارات التالية:

### أ- جدول مقارنة لميزانية المؤسسة[1]:

وهي وثيقة تبين عناصر الميزانية من أصول وخصوم وذلك لأربع سنوات الخاصة للتحقيق، بإضافة سنة واحدة، مثلا يتم التحقيق في أربع سنوات 2001، 2002، 2003، 2004 بالإضافة إلى سنة 2000، يقوم المعني بالتأكد ، الآلات، المعدات والأدوات...، مدونة فعلا ويدرس تغيراتها واهتلاكها والمؤونات المشكلة وكذا دارسة تغيرات حساب الصندوق والبنك، كأن يفحص مثلا التغيرات التي تطرأ على حسابات الاستثمار من سنة إلى أخري والمسجلة في تشكل جدول مرفقة بالتصريح السنوي.

على المحقق التأكد من أن الأرباح المعاد استثمارها تستوفي الشروط المطلوبة من أجل الإستفادة من التخفيضات في الرسم كما يفحص التغيرات الحاصلة في نتجة الدورة

كما يمكن للمحقق متابعة تغيرات الحسابات خلال السنوات غير متقادمة حيث يفحص الحسابات الملغية والحديثة النشأة، ويفحص تغيرات مخزون السلع والتأكد من قيمتها مقارنة بالزيادة العامة للأسعار.

### ب- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج:

وهو عبارة عن بيان محاسبي لأربع سنوات ماضية حيث يوضح تطور رقم الأعمال والهامش الإجمالي والقيمة المضافة والربح الصافي لكل سنة مالية، وفي هذا الإطار يمكن للمحقق أن يطلب كل التفسيرات التي يراها ملائمة من رئيس المؤسسة. (مبالغة في المصاريف العامة، مبالغة في الربح الصافي مقارنة بالمؤسسة المماثلة).

### ثانيا: الإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية[2]:

من خلال دراسة مختلف الملفات المتعلقة بكل أنواع الضرائب المراد إجراء الرقابة بشأنها يمكن الوقوف على بعض الإختلالات والنقائص التي تستدعي إجراء المزيد من عمليات التحقيق وهذا باللجوء إلى دراسة كل الوثائق المتعلقة بالنشاط الذي يمارسه المكلفون ذلك بدراسة الوثائق التقنية، وحتى باللجوء الى اعتماد على حق الإطلاع إلى مختلف الهيئات والمؤسسات:

---

[1] بن اعمارة منصور مرجع سابق ص47

[2] Guide de Vérificatieur, Edition Print, 2001, P 34.

### 1- دراسة الوثائق التقنية:

إن الوثائق التقنية المهنية تلعب دورا أساسيا، باعتبارها مصدرا جيد للمعلومات التي يمكن أن يستغلها المحقق، حتى وإن كانت قديمة، فالمعلومات التي تقدمها المصالح التقنية يمكن أن تمثل مصدرا هاما لوضع برنامج التحقيق وتحديد أهم النقاط التي يجب أن يأخذها المراقب بعين الاعتبار أثناء وجوده داخل المؤسسة.

اتخاذ القرار بشأن إعادة التقييم ومن بين أهم هذه المعلومات المتضمنة في الوثائق التقنية نجد:

- أساليب الإنتاج
- الآلات المستخدمة
- التكنولوجيا المستعملة
- معدلات الخسائر المسموح بها وكذا الأرباح العادية

### 2- البحوث المسبقة:

غالبا ما يكون الملف الجبائي المراد مراقبته منقوصا من بعض المعلومات والتي بدونها لا يصل التحقيق إلى تحقيق فعاليته، وحيال ذلك أعطى التشريع الجبائي للمراقب جملة من الصلاحيات تمكنه من الحصول على مختلف المعلومات الضرورية لقيامه بمهامه على أحسن وجه وذلك بالتقريب والحصول من مختلف الهيئات والإدارات على كل البيانات اللازمة لاستكمال عملية التحقيق تطبيقا لحق الإطلاع.

### 3- الممولين:

يعد هذا الإجراء ضروريا للتأكد من تطابق المعلومات المصرح بها للواقع ويحق لعون الإدارة إرسال وثيقة طلب معلومات إلى من تتعامل معهم الإدارة من ممولين من أجل الحصول على بعض الاستفسارات والتوضيحات لكي يتسنى له مقارنة قيمة المشتريات الحقيقية تلك المصرح بها، كما يجب على الممول إفادة العون المحقق بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.

### 4- الزبائن:

نفس الشيء فإن زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق ثمن شراء بعض المواد مع الكميات المشترات من هذه الشركة، وهذا ما يعمل على مساعدة العون المحقق في عمله

حيث يستطيع تحديد سعر البيع، لبعض المواد وكذلك الكميات المقدمة من طرف الشركة إلى الزبائن.

### 5- البنوك والمصارف:

يجب على كل المؤسسات البنكية، أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي يطلبها العون الجبائي المحقق، والتي تخص كشوف المؤسسة أو الأشخاص المعينين وحركات الأموال (العمليات المالية المنجزة)

### 6- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

يتعين على كل إدارة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية والخاصة، وكل الهيئات أيا كان نوعها، أن توافي مراقبي الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمعلومات التي توجد بحوزتها دون ان تحتج بالسر المهني ومن بين هذه الهيئات نجد على سبيل المثال:

- هيئات الضمان الإجتماعي.
- السلطات القضائية.
- مصالح الجمارك.
- الموثقين، المحضرين القضائيين، كتاب الضبط...إلخ.

وعليه فالإدارة الجبائية يمكنها ممارسة حق الإطلاع على الوثائق المنصوص عليها قانونا والتي تعد ضرورية في عملية التحقيق، غير أنه يجب أن نشير على أنه في بعض الأحيان قد يجد العون المحقق صعوبة في الحصول على المعلومات الكافية من قبل المؤسسات العامة أو الخاصة، قد تصله أحيانا المعلومات المطلوبة متأخرة.

## المطلب الثاني: الإشعار بالتحقيق والرقابة المفاجئة:

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية والفحص الجيد للملفات الجبائية فإنه يبدأ في مرحلة التحقيق الفعلية وذلك بإرسال أول وثيقة للمكلف وهي وثيقة الإشعار بالتحقيق خاصة عند خطورة الأمر بالرقابة المفاجئة وهذا ما نتطرق إليه فيما يلي:

### أولا: الإشعار بالتحقيق[1]

لايمكن الشروع في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة وذلك مسبقا عن طريق إرسال اوتسليم إشعار بالتحقيق، مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ،على أن يستفيد المعني من أجل أدنى للتحضير ،مدته 10 أيام بالنسبة للتحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب و15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ،إبتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار

- ○ يعتبر الإشعار بالتحقيق و منظما حتى في الحالات التالية:
  - ➢ رفض الملف بالضريبة استلام الإشعار من قبل موزع البريد.
  - ➢ تغيير المكلف لعنوانه دون إشعار إدارة الضرائب بذلك.
- ○ ويجب أن يكون مرفقا بالمعلومات التالية:
  - ➢ تاريخ اليوم بساعة أو تدخل في عين المكان.
  - ➢ نوع الضرائب والرسوم التي يشملها التحقيق.
  - ➢ إشعار المكلف بحقه في اختيار مستشار للاستعانة به خلال فترة التحقيق.
  - ➢ السنوات أو الدوريات المالية التي يشملها التحقيق.
  - ➢ العنوان الكامل وختم مصلحة التحقيق وإمضاء المحقق مع تسجيل لقبه و رتبته.

### ثانيا: الرقابة المفاجئة

هي الرقابة المستخدمة عند ثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية و تدليسية حيث تتم عند تسليم الإشعار بالتحقيق، إذا تسمح للمحقق التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.

## المطلب الثالث: التحقيق بعين المكان

### أولا: بداية التدخل[2]

تعد مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق والتي بموجبها دراسة الملفات والفحص المحاسبي لها بنوعية، وهذا للتنسيق بين المراقبة على مستوى المكاتب والمراقبة المادية أي على مستوى المخازن و ورشات الإنتاج لمقارنة ومطابقة بين التصرفات و واقع المؤسسة. "يجب أن يتم التحقيق في

---

[1] قانون الإجراءات الجبائية ،المادة 20، الفقرة 4،السنة2017

[2] ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة ص35

الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة."

○ كما تبدأ هذه المرحلة بالاتصال مع مسيري المؤسسات، زيارة المكان وجمع المعلومات الأولية.

### 1- النقاش الحضوري:

يشكل اللقاء مع مسيري المؤسسات أو أصحابها، أو الممثلين أهميته قصوى، بحيث ينشأ جو من الثقة كي يتسنى للمحققين بإجراء أعمالهم الضرورية، وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة وتشكيل عدة ملاحظات.

هذا اللقاء التحاوري قد يظهر إيجابيا مستقبلا، بحيث يصرح المكلف بصفة عفوية عن المشاكل الجبائية والصعوبات العديدة التي يواجهها، وعلى المحقق الوضع في الحساب أهم معلومات النقاش دون تدوينها في الحين بل تلخيصها مستقبلا، وعدم إبلاغ الممول عن الأخطاء المكتشفة أثناء الدراسات الأولية، لغرض مقارنتها مع تلك المتوصل إليها خلال بحوثه التحضيرية واستغلالها عند دراسته لمحاسبة المؤسسة.

كما تعد الزيادات للمقرات الصناعة مفيدة، وتسمح للمحقق بجميع المعلومات التي تفيده خلال قيامه بعمليات التحقيق في الملفات المحاسبية.

### 2- تحصيل المعلومات[1]:

للتقدير الحسن لوضعية المكلف من جهة والقدرة على إجابة بمجموع شروط تقرير التحقيق من جهة ثانية، وجب جمع بعض المعلومات لتساهم بدرجة كبيرة في عملية التحقيق في الدفاتر المحاسبة والمتمثل في:

أ- *الموضوع:* وفيه يبين النشاط الرئيسي، والملاحق الحقيقية لمطابقتها مع تلك المصرحة.

ب- **شروط الاستغلال:** هي تلك الشروط الواجب إتباعها والالتزام بها ضمان السير الحسن لعملية الاستغلال وتتمثل في:

✓ عدد الموردون والزبائن وتوزيعهم الجغرافي.
✓ طرق الدفع.

---

[1] بن اعمارة منصور مرجع سابق ص47

***ج- وسائل الإنتاج المستخدمة:*** هي مجموع الآلات المستخدمة من قبل المؤسسة في أعمالها الإنتاجية وهي:

- ✓ الآلات والمعدات.
- ✓ التكنولوجيا المستخدمة.

***د- المحلات:*** تتمثل في مجموع العقارات التي يمارس فيها المكلف نشاطه، وقد تكون:

- ✓ مسجلة في أصول ميزانية المؤسسة.
- ✓ ملك المؤسسة وغير مسجلة في أصول الميزانية.
- ✓ مؤجرة.

***هـ- العاملين:*** هم مجموع الأشخاص المستخدمين في المؤسسة ويجب مراعاة.

- ✓ تحديد عددهم ورتبهم.
- ✓ عضو في عملية الاستغلال أو مسير.

***و- العلاقات مع المؤسسات الأخرى:***

- ✓ الوصايا الممارسة "الفروع".
- ✓ تحمل الوصايا "الشركة الأم".

***ز- الإخضاع:*** التأكد من صحة الضرائب خلال الفترة غير الخاضعة للتقادم وكذلك التأكد من القيم المعفاة من الضرائب.

***ح- الشكل المحاسبي:*** وجب وضع شرح مفصل للشكل المحاسبي للمحقق حسب:

- ✓ النظام المحاسبي المطبق واليوميات المساعدة الممسوكة.
- ✓ طرق تسجيل العمليات الرئيسية.
- ✓ العلاقة بين المصالح المحاسبة والتجارة " وجود أو انعدام المحاسبة التحليلية".
- ✓ المراقبة الداخلية.

### 3- مركز الميزانيات:[1]

هو بمثابة بنك المعلومات والمعطيات المهمة لكل النشاطات والقطاعات المختلفة من حيث رقم الأعمال، نسبة هامش الربح وهذا من أجل مساعدة المحقق، كما يعمل على اختيار المكلفين الواجب مراقبتهم، من خلال المعلومات المحاسبية والجبائية، وتلك الخاضعة للنظام الحقيقي، ونظرا لأهميته والمعلومات التي يقدمها، بدأ العمل التجريبي به سنة 1995 كما سخرت المديرية العامة للضرائب كل الإمكانيات له.

### ثالثا: نهاية عملية التحقيق بعين المكان[2]

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبة أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:

**1-** مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

**2-** كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

**3-** يمدد هذا الأجل إلى سنة 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج، 10000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

**4-** يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة" عند وشك إنهاء عملية التحقيق، وجب على المحقق إعادة النظر في كل النقاط لضمان أنه يملك الوسائل التي تسمح بحساب إضافات الضرائب المتابعة عند التحقيق.

## المبحث الثاني: الفحص النقدي لمحاسبة المكلف

يعرف التحقيق المحاسبي بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة، وذلك من خلال الدراسة النقدية لمختلف الدفاتر المحاسبة وهذا من حيث الشكل والمضمون في ضوابط منظمة لهذا الإجراء.

---

(1) MF/DGI/DRV. Note N° 328, du 07/07/1995

[2] قانون الاجراءات الجبائية، المادة20،فقرة5،السنة2017

## المطلب الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل

قبل مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية الشكلية للمحاسبة، فإنه يتوقف على المراقب إلقاء نظرة عامة على الدفاتر المحاسبية، حيث يتأكد من أن كل العمليات مسجلة يوما بيوم، وليست مدونة انطلاق التحقيق وهنا يلاحظ أيضا ما يلي:(1)

- تاريخ التأشير على الدفاتر الإجبارية ومقارنتها مع تاريخ تسجيل العمليات المحاسبية.
- تاريخ مسك الدفاتر الإجبارية (مقارنتها مع فواتير الشراء).
- نسق الدفاتر (ملاحظة إن كانت الكتابة حديثة ومتعلقة بسنوات قديمة عمليات محاسبة مسجلة في غير وقتها).

○ وإثر ذلك يقوم المراقب بالتحقيق من توفر الشروط الأساسية التالية في محاسبة المكلف:

### 1: المحاسبة تامة ومنظمة[2]:

حتى تكون المحاسبة تامة ومنتظمة يجب أن تحتوي على كافة الدفاتر المحاسبة والوثائق الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 6 إلى12.

- الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري هي دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد.
- الوثائق الإجبارية تشمل كل أشكال الوثائق الثبوتية خاصة النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من طرف المؤسسة وكذلك نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات الواردة أو الصادرة من المؤسسة.

○ كما يتجلى انتظام المحاسبة من خلال التزامها بأحكام وشروط تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي تتمثل في:

أ- المحاسبة يجب أن تكون مفصلة بشكل كافي يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة، وكذلك تقديم الوثائق الشاملة المحددة بنفس القرار.

ب- المحاسبة تكون مقيمة بالعملة الوطنية، ووفقا للطريقة المسماة بالقيد المزدوج.

ج-كل كتابة يجب أن تكون مدعمةبوثيقة إثبات مؤرخة وتحمل ختم وإمضاء المسؤول عن العملية.

د- العمليات يجب أن تسجل بدون مقاصة بينها، وفي حسابات مطابقة لطبيعتها.

---

(1) MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P51.

[2] المواد من6 إلى12 من القانون التجاري 2017

و- المحاسبة يجب أن تكون صحيحة فيما يخص المجاميع، وترحيل الحسابات، وكذلك ما بين اليومية العامة واليوميات الملحقة الثانوية.

هـ- الاحتفاظ بالوثائق الإجبارية والمستندات التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل من تاريخ إقفال الدورة.

### 2: المحاسبة دقيقة حسابيا:

في هذه المرحلة لا يتعلق الأمر بالتأكد من مصداقية المحاسبة، بل فقط من الدقة الحسابية لكل المؤشرات التي تتضمنها، حيث يتحقق المرقب من صحة العمليات المحاسبية وكذا صحة المجاميع والمجاميع المرحلة ومطابقتها للوثائق التبريرية، إضافة إلى قيامه لمقارنة محتويات اليومية العامة مع المعلومات التي تحتويها الدفاتر المساعدة.

### 3: المحاسبة مقنعة:(1)

فالمحاسبة لا تكون مقنعة إذا لم تبرر المؤسسة جميع الكتابات المسجلة داخل دفاترها من حيث مبدئها وكميتها، كما يشترط أيضا أن تكون العمليات منفردة.

إن هذه التبريرات تختلف حسب طبيعة العمليات والمتمثلة في:

### أ- المبيعات، الخدمات، الأشغال:

على المكلف تبرير كل عملياته، سوى تعلق الأمر بمبيعات بضائع، مواد أولية على حالها أو بعد تحويلها، وكذا تقديم الخدمات بفاتورة.

- ○ فالمورد ملزم بإعداد الفاتورة عند البيع أو الانتهاء من تقديم الخدمات ويسجل عليها ما يلي:
  - ✓ الاسم، اللقب، أو المقر الاجتماعي.
  - ✓ المنتج، الموزع أو مؤدي الخدمات.
  - ✓ الهيئة القانونية للمؤسسة، المقر وطبيعة النشاط الممارسة.
  - ✓ رأس المال الاجتماعي للشركات ذات مسؤولية محدودة وذات مساهمة.
  - ✓ العنوان كما هو معرف قانونيا، ومرتبطا بطبيعة النشاط أو الشكل القانوني لعملها الممارس.
  - ✓ رقم وتاريخ التسجيل أو الترقيم المذكور من طرف التشريع أو القوانين الموضوعة لكل نشاط.

---

(1) Guide de VC,(op.cit), P 54, 55

- ✓ يجب أن تسمح الفواتير بإظهار طبيعة المبيعات أو الخدمات المنجزة، كما يجب أن يجمع أصل ونسخ الفواتير في رزم حسب الترتيب الزمني ويحفظ الأصل من طرف الزبون ويحتفظ المورد نسخة.
- ✓ المندوب الجبائي

**ب- مشتريات، أعباء، مصاريف:**

تبرر المشتريات بنسخة من الفواتير المحررة من طرف المورد، فالدفاتر المساعدة للمشتريات الغير مستندة على فواتير لا تحمل الصفة المقنعة، كما يجب إسناد الأعباء والمصاريف إلى التبريرات التالية:

- ✓ الفواتير الأصلية.
- ✓ مستندات الصندوق.
- ✓ إيصالات.
- ✓ دفتر الأجور.

**ج- المخزونات وأشغال قيد التنفيذ:**

حسب المادة 10 من القانون التجاري، على كل تاجر القيام بعملية الجرد السنوي لعناصر لأصول وخصوم مؤسسة بطريقة مفصلة واضحة، وليست بطريقة تقديرية، ولا تكون المحاسبة كاملة إذا لم تحتوي على جرد للبضائع المنتجات وأشغال قيد التنفيذ.

يجب أن يقام الجرد في تاريخ أقرب لغلق الفحص، وأن تبين المستندات التبريرية المحفوظة من قبل المؤسسة المواد الأولية والمنتوجات بالمخزن عند تاريخ الغلق، كما يجب أن يسمح أيضا بمعرفة الأسعار المفصلة المتعلقة بكل منتوج ومادة.

- ○ يجب تقييم الأشغال الجارية بالتفصيل وذلك بـ:[1]
- ✓ تحديد المنتوجات المستعملة (الطبيعة، الكمية وسعر البيع الوحدوي).
- ✓ مجموع التكاليف المباشرة لليد العاملة.
- ✓ تقسيم التكاليف الغير مباشرة.

ومن جانب آخر، فإن المؤسسة غير ملزمة بتحويل جرد المخزونات إلى دفتر الجرد وأن الدفاتر المشكلة لجرد المواد والمنتوجات بالمخزن وحب مطابقتها لتعليم القانون التجاري وحفظها لإظهارها عند طلب الأعوان.

---

[1] MF/DGI/DRV. Guide de Vérificateur,(op.cit), P56.

## المطلب الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

يتم هذا الفحص من خلال دراسة المعطيات التي تقدمها المحاسبة وهذا ما يسمى بالرقابة الداخلية ومن خلال البحث عن العمليات التي من الممكن أن تكون قد أغلقت كليا أو جزئيا، بقصد أو غير قصد..⁽¹⁾ وهذا ما يسمي بالرقابة الخارجية.

وعليه يعتمد المحقق في فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل من المشتريات، والمبيعات والتكاليف والمخزونات، لكونها أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض الأوعية الضرورية والتي تعتبر بمثابة معطيات بالنسبة للمحاسبة.

### أولا: المراقبة من خلال المعطيات المحاسبة[2]:

المراقبة الداخلية يجب أن تنص أساسا على العناصر التي تساهم في تكوين الربح الخام (الهامش الخام أو القيمة المضافة) لا سيما في المؤسسات المتوسطة والصغيرة وهذا يعني فحص ما يلي:

**1– مراقبة المشتريات:** فالمخالفات التي يمكن أن يظهرها التحقيق في هذا الحساب يمكن تصنيفها إلى قسمين:

***أ– الزيادة في المشتريات:***

يظهر هذا الأسلوب بصورة خاصة لدى مقاولي الأشغال العمومية، حيث يعملون كل ما في وسعهم من أجل زيادة المشتريات حتى يخفضون من مقدار النتيجة الخاضعة الضريبة، وأهم الأساليب المعتمدة لتضخيم المشتريات ما يلي:

- ✓ تسجيل نفس الفاتورة بتاريخين مختلفين.
- ✓ تسجيل مشتريات وهمية دون فواتير.
- ✓ تسجيل فواتير قديمة بعد تزوير تواريخها.
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في (دفترين) يوميين مساعدتين مختلفتين يومية المشتريات ويومية العمليات المختلفة.

---

⁽¹⁾ Guide de V.C.(op.cit), P 56.

[2] طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي مرجع سابق94

وعليه فالمراقب حتى يتمكن من اكتشاف هذه المخالفات يجب أن يقوم بالفحص الدقيق للفواتير، و وصل إلى الطلبيات، و مختلف المراسلات و الحسابات البنكية و خاصة أيضا من خلال مقابلة هذه المشتريات مع معطيات البطاقات الشخصية للموردين المعنيين

وإذا قام المحقق باكتشاف تضخيم المشتريات المستهلكة ، فإن التعديلات التي يقوم بها تؤدي إلى تضخيم الربح الخام وبالتالي الناتج الصافي الخاضع للضريبة.

### 2- تخفيض المشتريات: [1]

قد تظهر العملية عديمة الجدوى بالنسبة للمكلف لأنها ترفع من الربح و تخفضه، و في الحقيقة فإن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات.

وفي الواقع إذا قامت المؤسسة بتخفيض جزء من مبيعاتها و سجلت كل مشترياتها في المحاسبة فإن نسبة الربح الخام المستخرجة في المحاسبة تظهر غير عادية و هو الشيء الذي يجلب انتباه المحقق، هذا لنوع من الغش يستعمل بكثرة في الوقت الحالي"

- إهمال تسجيل فاتورة مودعة بصفة دورية من طرف الموردين.
- مشتريات مقنعة على شكل مصاريف عامة و تقييدها في حساب الأعباء.
- مشتريات بدون فواتير.
- خطأ مادي متعمد (ترحيل أو جمع خاطىء).
- مشتريات معرفة عن طريق تعريف جبائي خاطىء.

يعتبر الغش في المشتريات، باستثناء المشتريات بدون فاتورة، سهل الاكتشاف و ذلك إما عن طريق فحص بسيط للفواتير، لوصل الطلبيات، لمختلف الإرساليات، للبطاقات الموردين المسجل في محاسبتهم و بالمقابل فإن المشتريات بدون فاتورة فهي الأكثر صعوبة للاكتشاف عن طريق فحص المحاسبة.

### 3- مراقبة المشتريات فيما يتعلق بالرسم على رقم الأعمال:

على المحقق عند مراقبته للمشتريات أن يتأكد من أن عملية خصم الرسم على المشتريات كانت صحيحة وكذا في حالة الخصم الجزئي عليه أن يتأكد من تطبيق **"قاعدة النسبية"** وبطريقة صحيحة.

---

[1] طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي،مرجع سابق ص91.

### 4- مراقبة المخزونات:

إن رقابة المخزونات تؤدي إلى إظهار حالات غير قانونية مختلفة يمكن أن تظهر في ثلاث صور أساسية:

- احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزونة، ولكن مقيمة بأسعار أدنى من قيمتها الفعلية وهو ما يعرف بالتخفيض في القيمة.
- لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزونات وهو ما يعرف بالتخفيض في الكمية.
- التخفيض في القيمة والكمية معا.

فبالنسبة للحالة الأخيرة، فإن المحقق يجد نفسه ملزم بإجراء تخفيضين في نفس الوقت فتخفيض المخزونات يؤدي بالضرورة إلى التخفيض المتلازم للنتائج المرتبطة مع تخفيض التحصيلات، وهو ما يؤدي إلى ظهور نسبة من الربح الخام العادل وعلى العكس فإنه في حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة بصفة إرادية برفع مخزوناتها وذلك لإظهار نسبة من الربح الخام تتقارب مع مقاييس نشاطها وأما لنقدية، صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الإظهار مؤقتا لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل أكثر قدما.

### 5- مراقبة الأشغال قيد التنفيذ:

وهي الأشغال قيد التنفيذ عند نهاية السنة والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقة يوم القيام بعملية الجرد.[1]

وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات، فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد تنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاصة للضريبة.

- وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط الآتية:
  - بالتخفيض نسبيا (إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ)
  - التخفيض للقيمة (تحديد التكلفة بمبلغ أقل من القيمة الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له).
  - بالخلط بين "الأشغال قيد التنفيذ" أو "الحقوق المستحقة" هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع.

---

[1] طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي،مرجع سابق ص93

○ ومراقبة هذه الأشغال يتم عن طريق:

- البحث الخارجي وفي الحالة العكسية (الإبقاء على المواد السهلة التعرف عليها والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة)
- فحص حسابات ورشات الأشغال إذا كانت موجودة.

### 6- مراقبة المبيعات:

من أهم المخالفات التي يمكن اكتشافها على مستوى المبيعات:

أ- عدم تسجيل الإيرادات النقدية الناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.

**ب-** تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات (فواتير جزئية).

**ج-** إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء ومن البيع للفضلات ومن المنتجات نصف المصنعة. التسجيل في الجانب المدين لحسابات المبيعات مردودات وهمية للبضائع أو اقتطاع مبالغ فيه

**د-** عدم تسجيل الاقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة وكذا حاجيات عائلته.

**و-** التسجيل المحاسبي لعلمية البيع ضمن جهة الدائن في حساب من حسابات الميزانية.

وبعد القيام بكل التحقيقات الممكنة، يستطيع العون المحقق أن يقوم بإصدار حكم حول مصداقية وصحة لمحاسبة ولكن افتراض صحة هذه الأخيرة فقط، لهذا السبب يجب مواصلة عملية الفحص لكي تمتد إلى الحسابات الأخرى قبل استخراج الإستنتاجات النهائية والمتمثلة في حسابات الميزانية.

## المطلب الثالث: نتائج الفحص الشكلي و المضموني للمحاسبة

### أولا: نتائج الفحص الشكلي:

يمكن التفرقة بين حالتين:(1)

### الحالة 01:

تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل و بذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.

---

(1) زروق زغيمي حسن الرقابة الجبائية ومحاربة الغش الضريبي مذكرة شهادة ليسانس جامعة البليدة 2004ص93

**الحالة 02:**

فتتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلا و بالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية و هذا لا يمنع من البحث عن القرائن لتأسيس القرار النهائي الخاص بمسك المحاسبة ككل و لا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق التقييم التلقائي.

### ثانيا: نتائج الفحص المضموني

في إطار وضع هيكل ملائم يسمح بالفعالية للتحقيق المحاسبي فإن القانون وضح بشكل دقيق الحالات التي لا تقبل فيها المحاسبة هي موضحة كما يلي:

### 1- حالة رفض المحاسبة:

في هذه الحالة و عند الإطلاع على المحاسبة المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قد يحدث أن ترفض الإدارة الجبائية المحاسبة، و هذا عقب إجراء تحقيق في التصريح الجبائي لا يطابق التصريح الحضوري.

و لا يمكن رفض المحاسبة إلا في الحالات الآتية:

**أ- الحالة الأولى**[1]: المحاسبة ليست ممسوكة بالشكل المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي و القانون التجاري.

- ✓ غياب الدفاتر المحاسبية.
- ✓ الدفاتر المحاسبية مؤشرة و ممضى عليها و لكن غير مسجلة.
- ✓ الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة و غير ممضى عليها.
- ✓ الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض – تشطيبات و تحشيرات.
- ✓ في حالة المحاسبة بالإعلام الآلي، فإن جميع قوائم الإعلام الآلي على الدفاتر الإجبارية تكون سبب الرفض.
- ✓ الكتابات ناقصة و غير مفصلة (استعمال أرقام محاسبية غير مناسبة).
- ✓ المقاصة بين الكتابات المحاسبية (الحقوق و الديون).
- ✓ تسجيلات محاسبية على دفتر اليومية العام بطريقة مركزة و لكن ليس يوم بيوم في غياب الدفاتر الثانوية.

---

[1] قانون الإجراءات الجبائية ،المادة 43، 2017

**ب- الحالة الثانية**[1]: المحاسبة ليس لها أية أهمية مقدمة و هذا في غياب وثائق الإثبات، (الفواتير، الدفاتر الثانوية، الشيكات،....إلخ).

**ج- الحالة الثالثة:** أخطاء، إغفالات، نقائص خطيرة و متكررة: نذكر منها:

- ✓ رصيد الصندوق دائن و بشكل متكرر.
- ✓ الموازنة غير صحيحة.
- ✓ عدم تجانس الميزانية الافتتاحية مع الميزانية الختامية.
- ✓ عدم تقييد فواتير الشراء أو البيع أو بقية العمليات.
- ✓ التسجيل الكلي للتحصيلات بدون إظهار التفاصيل على بقية الوثائق مثل السجل الخاص بالصندوق.

وعليه في نفس هذا الإطار فإن رفض المحاسبة يعد مرادف لإجراء التقدير التلقائي الذي يحرم المحقق من حق الإجراءات التحاورية، لتقدم ملاحظاته حول عملية التقويم، فهو يمثل حالة خاصة، عكس الإجراءات التناقضية التي تمثل الحالة العامة في عملية التحقيق.

## المبحث الثالث: إعادة تشكيل الأساس الخاضع و إشعار المكلف

بعد انتهاء المحقق من فحص المحاسبة شكلا و مضمونا، و الوصول إلى القرارات بشأن هذه الأخيرة "رفض أو قبول" تأتي مجموعة من المراحل و ذلك لأجل إقفال و إنهاء عملية التحقيق.

### المطلب الأول: طرق إعادة تشكيل الأساس الخاضع

إن إعادة تكوين الأساس الخاضع للضريبة، يتم اعتماده في الطريقة الجبائية حسب طبيعة النشاط الممارس من جهة و من جهة ثانية على المعطيات المتوفرة لدى المصلحة أثناء إجراء التحقيق، و على المعلومات المقدمة من طرف المكلف و بقية المصالح التي بحوزتها المعلومات التي تخص هذا المكلف.

وبهذا يعتمد تحديد الأساس الخاضع للضريبة على عدة مؤشرات أهمها:

---

[1] زروق زغيمي، حسن الرقابة الجبائية ومحاربة الغش الضريبي،مرجع سابق ص93

## 1- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية [1] Le Compte Matière:

يلجأ المحققون إلى هذه الطريقة لسهولتها، كما أنها تتلاءم مع معظم النشاطات الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية و التجارية الشراء لأجل البيع، إلا أن بعضها لا تتعلق إطلاقا مع هذه الطريقة كالمهن الحرة.

كذلك يصعب تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات الكبرى التي تملك مجموعة من المنتجات و التي تتجدد بسرعة، كما يعتمد إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الطريقة على المخزون المشتريات و الاستهلاكات.

### أ- مؤسسة تجارية[2]:

*الشكل رقم (1-2): يمثل عملية إعادة تكوين رقم الأعمال*

| |
|---|
| مخزون أول مدة |
| (+) المشتريات |
| (−) المخزون النهائي |
| = الاستهلاك المشكل |
| (−) الاستهلاك المصرح |
| الفرق في الاستهلاك |

**المصدر**: Guide du vérificateur 2001 p 12

* استخراج معامل الإخفاء و هو النسبة بين الفرق في الاستهلاك و الاستهلاك المصرح

$$\text{معامل الإخفاء} = \frac{\text{الاستهلاك المشكل}}{\text{الاستهلاك المصرح}}$$

---

[1] Guide du vérificateur 2001 p 122

واستخراج رقم الأعمال المخفض لإيجاد رقم الأعمال المشكل و حساب مختلف الضرائب المشكلة للتبليغ المرسلة بالتقويم المرسل للمكلف و يكون هذا كما يلي:

**رقم الأعمال المخفض = رقم الأعمال المصرح في معامل الإخفاء.**

**رقم الأعمال المشكل = رقم الأعمال المصرح + رقم الأعمال المخفض.**

**ب– المؤسسة الإنتاجية[1]:**

إعادة تكوين رقم الأعمال تلخص كمل يلي:

*الشكل (2-2): يمثل عملية إعادة تكوين رقم الأعمال*

| |
|---|
| مخزون أول مدة |
| (+) مشتريات |
| (–) مخزون نهائي |
| = الاستهلاك المشكل |
| (–) الفضلات |
| = الاستهلاك الصافي |
| (+) مخزون أولي للمنتوج النهائي |
| (–) مخزون نهائي للمنتوج النهائي |
| = الاستهلاك المشكل |
| (–) الاستهلاك المصرح |
| = فرق الاستهلاك |

**المصدر:** Guide du vérificateur de comptabilité 2001 p 123

---

[1] Guide du vérificateur de comptabilité 2001 p 123

**ملاحظة:** بالنسبة للفضلات أو الخسارة يمكن أن تتحدد على إثر تصريح الممول أو دراسة تقنية أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب المحقق و بحضور المكلف.

## 2- إعادة تشكيل رقم الأعمال من الإيرادات و الفوترة:

تعتمد هذه الطريقة على الحسابات البنكية، البريدية، الصندوق و كذا تسبيقات الزبائن و تطبق على المؤسسات التي تستعمل الفواتير.

### *أ- إعادة تشكيل الأعمال انطلاقا من الإيرادات :*

من أجل الإحاطة بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة موضوع التحقيق يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق و كذلك الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة أو المستغل في حالة مؤسسة أحادية مع أخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن و أرصدة بداية المدة و نهاية السنة، فالحساب المالي يظهر بالشكل التالي:

الشكل (3-2): يمثل عملية – *إعادة تشكيل الأعمال انطلاقا من الإيرادات*

| |
|---|
| الصندوق (مجموع المبالغ المدينة) |
| (+) الحسابات البنكية (المبالغ المدينة للمؤسسة أو الدائنة لدى البنك |
| = المجموع |
| (+) تسبيقات الزبائن في 01 جانفي |
| (-) تسبقيات الزبائن في 31 ديسمبر |
| (-) رصيد الزبائن في 01 جانفي |
| (+) رصيد الزبائن في 31 ديسمبر |
| = رقم الأعمال المشكل |

المصدر: Guide du vérificateur 2001 p 125

ويقارن رقم الأعمال المشكل مع رقم الأعمال المصرح به لمعرفة التخفيض الذي قام به المكلف، و في هذا الصدد يجب أخذ كل الاحتياطات في إعداد الحساب المالي و ذلك بطلب كل التوضيحات من الممول حول الاختلاف في الكشوفات المصرفية و التي تمثل أحيانا عمليات تحويل داخلية أو عودة الشيكات.

### ب- *إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الفواتير:*

في المؤسسات العمومية تشكل الفوترة قاعدة التأسيس في مجال الضرائب المباشرة فبإعادة تشكيل الفوترة تؤدي إلى مراجعة الأرصدة و تسبيقات الزبائن من جهة، و من جهة ثانية الفواتيرو التحصيلات المصرح بها.

### ج- أعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس أعباء الإنتاج[1]:

يمكن للمحقق انطلاقا من بعض الأعباء المتعلقة بالإنتاج، إعادة تشكيل رقم الأعمال بالنسبة لمؤسسة إنتاجية ما، فالقوة الحركة أو الأجور الموزعة للعاملين في عملية إنتاج السلع و الخدمات تعتبر الوسيلة الناجعة لإعادة تشكيل رقم الأعمال.

وفي هذا الإطار تقوم بعملية المقارنة للكتلة الأجرية بالنسبة إلى رقم الأعمال و إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة لأربع سنوات المحقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا في حالة تغيير الإنتاج و الحالة العكسية تكون صعبة التبرير من طرف المكلف.

○ وتستعمل هذه الطريقة فقط في المؤسسات للطاقة الكهربائية فقط، وتلك التي تستعمل يد عاملة كبيرة.

كذلك فإن استهلاك الغاز، الزيت و المازوت يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير الإيرادات خاصة بالنسبة لمؤسسات نقل البضائع و المسافرين، و يجب التأكد أن مجموع هذه المحروقات قد استعملت للمحركات و ليس للتصليح و الصيانة.

---

[1] Guide du vérificateur 2001 p 125

### د- إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس النسب[1]:

يوجد في العديد من المؤسسات علاقة ثابتة بين العناصر المكونة لسعر العائد و بمقارنة هذه العلاقة فالقيمة و الكمية مع تلك الناتجة عن المعطيات المحاسبة، يمن إعادة تشكيل الكميات المخفات.

فالإعارة تقدير الإيرادات المحققة يكفي ضرب كمية المواد الأولية المستعملة مع أخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي الموجود في سعر بيع الوحدة.

غير أن هذه الطريقة لا تستعمل في تجارة التجزئة، حيث يفضل استعمال في هذا النوع طريقة نسب الاستغلال التي تعتمد على مقارنة النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فرز الأوراق الثبوتية.

### هـ- إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس دراسة السعر[2]:

يمكن تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من المشتريات، التغيرات في المخزون و زيادة الربح الخام، و ذلك وفق المعادلة التالية:

---

[1] Guide du vérificateur 2001 p 125

[2] Guide du vérificateur 2001 p 126

الشكل (4-2): يمثل عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس دراسة السعر

| |
|---|
| مخزون أول مدة |
| (+) المشتريات |
| (−) مخزون آخر مدة |
| = مشتريات مباعة |
| (+) الربح الخام |
| = رقم الأعمال خارج الرسم |
| رسم على القيمة المضافة |
| رقم الأعمال بكامل الرسوم |

المصدر: Guide du vérificateur 2001 p 128

إن تحصيل المعلومات من الموردين يستعمل كأداة للتأكد من أن كل المشتريات تم تسجيلها محاسبيا، و في حالة اكتشاف المحققون لمواد أولية غير مسجلة عند التحصيل، وجب تقديرها كإنتاج مباع باستعمال العلاقة التالية:

$$\text{س} = \frac{\text{إنتاج السنة}}{\text{مواد و لوازم مستهلكة}}$$

- وقيمة المواد واللوازم الغير مصرحة مضروبة في النسبة "س" تسمح بتحديد مقدار و رقم الأعمال المطابق للكميات الغير المصرحة.

**س = فرق رقم الأعمال x مواد و لوازم غير مصرحة**

كما يؤخذ بعين الاعتبار أعلى نسبة ربح خام للأربع سنوات المعنية بالتحقيق.

### هـ- إعادة تشكيل رقم الأعمال على مؤشرات أخرى[1]:

يتوفر لدى المحقق مؤشرات تسمح له بإعادة تشكيل رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات، فمثلا يمكن لمشتريات المشروبات الغازية أو الكحولية أن تساهم في إعادة تشكيل الإيرادات المحققة، و كذلك المغاسل و عدد الغرف و كذلك سجل الأشرطة الذي يحتوي على أسماء الأشخاص الذين أقاموا بالفندق يمكن أن تستعمل كوسيلة لتقدير الإيرادات في مجال الفندقة.

وفي الأخير فإن للمحقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط.

## المطلب الثاني: إجراءات التقويم [2]

يتم اختيار طرق التصحيح أو التقويم وفقا لمدى احترام المكلف لواجباته الضريبية وهي في كل الأحوال توجد طريقتان و هما:

### أولا: التقويم التناقضي:

وتعتمد هذه الطريقة في حالة المكلفين الذين يلتزمون بواجباتهم المحاسبية و الجبائية و في هذه الحالة يجب على المراقب إشعار المكلف بنتائج المراقبة و بموجب هذا الإشعار المفصل و المحلل، يمكن للمكلف أن يقدم اقتراحاته و ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله لنتائج الرقابة.

ويجب على المراقب أن يحدد طرق التقويم التي أدت إلى التعديلات المزمع القيام بها، إلى جانب إمكانية المكلف في الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة و الرد عليه

### 1- التبليغ بإعادة التقييم:

يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة ، بواسطة إشعار بإعادة التقييم وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة.

يجب إبلاغ بالإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلا بواسطة رسالة موصى بها مع إشعار بالاستلام.. كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا و مبررا بكيفية تسمح لكم بإعادة تشكيل الأسس فرض الضريبة.

---

[1] Guide du vérificateur 2001 p 128

[2] المديرية العامة للضرائب، دليل إجراءات الرقابة الجبائية2017

يجب إبلاغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم بان لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذيحقق معه الاستدعاء للحضور إلى احتماع اختتام أشغال التحقيق.

○ وعلاوة على ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره .جدول التسوية

### 3– حق الرد[1]:

***أ– فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة:***

- ✓ الحصول على أجل مدتها أربعين ( 40 ) يوما لإبداء ملاحظات أو موافقة.
- ✓ قبل إنقضاء أجل الرد ، يمكنكم طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ والإشعار.
- ✓ إمكانية التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة من مدير
- ✓ كبريات المؤسسات من مدير الولائي للضرائب أو من رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصالح التدقيق و المراجعات.
- ✓ بعد إنقضاء هذا الأجل ، يمكن أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية

***ب– فيما يتعلق بالتحقيق المصوب:***

الحصول على أجل مدتها ثلاثون ( 30 ) يوما لإبداء ملاحظات أو موافق

- **في حالة إبداء موافقة:** يتم تأسيس الضريبة بناءا على الأساس الذي تم تبليغها و تصبح هذه الضريبة نهائية و لا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة.

---

[1] المديرية العامة للضرائب، دليل إجراءات الرقابة الجبائية2017

- **في حالة إبداء الملاحظات:** هناك حالتين ينبغي أخذها بعين الإعتبار:

إذا اعتبرت ملاحظات مؤسسة ومقبولة كليا أو جزئيا، تتراجع الإدارة،عن إعادة التقيم او تقوم بتعديلها. إذا تم رفض ملاحظات ، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة ، إبلاغ بذلك بواسطة رد مفصل و مبرر.

وإذا أظهرت هذه الأخيرة سببا أخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذهاسابقا عبر الإشعار الأصلي ، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين ( 40 ) يوما ، ليرسل ملاحظاته.

## 4- إمكانية مراسلة المسؤول الإداري[1]:

إمكانية الطلب في رد التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون من المسؤول الإداري أو المحقق حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من المدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق المراجعات.

ويجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ و الساعة و يرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه الإستدعاء للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق و علاوة على ذلك يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.

يمكن أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلفين قانونا ، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعدّه الإدارة ، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة . وفي حالة رفض التوقيع ، يذكر ذلك في المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى ا لمكلف بالضريبة المعني الذي حرّر بشأنه المحضر.

كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية و المالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المتساب و ذلك حتى بالنسبة للمرحلة التيلا تنتـهي فيـها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

---

[1] نفس المرجع السابق

### 5- أثار المترتبة عن إجراء التلبس الجبائي:

أ- يترتب عن إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي و إجراءات الرقابة وحق الإستيراد لاسيما إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.

ب- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الأنظمة الإستثنائية.

ج- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.

د- إمكانية تمديد أجال التحقيق في عين المكان.

هـ- تمديد في أجل التقادم بسنتين2

و- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 % و جدول الدفع بالتقسيط

ز- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش

### ثانيا: التقويم التلقائي[1]

في هذه الحالة تقوم الإدارة و بصورة منفردة بتصحيح الأسس الضريبية، و ذلك بالنظر لعدم احترام المكلف لواجباته الجبائية، و مع هذا يجب على الإدارة أن تعلم المكلف بسبب لجوءها إلى هذا التصحيح و بطرق تحديد الأسس الضريبية.

وعليه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف، في الحالات التالية:

1- عدم إمكانية إجراء المراقبة، و التحقيق أو المعاينة بسبب الملف أو الغير.

2- عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

3- عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بعد شهر واحد على الأقل من إعذار الإدارة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته.

4- امتناع المكلف عن الإجابة على الطلبات المتعلقة بالتوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها.

---

[1] القانون الإجراءات الجبائية، المادة 2017، 44

5- المكلف الذي تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة، و مداخيله العينية على المجموع المعفى، و لم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به، بعد خصم الأعباء يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل الغير مصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية.

6- كل شركة أجنبية غير متوفرة على منشآت سهمية بالجزائر، و تخضع للضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات، و تمتنع عن الرد على طلب الإدارة الضريبية بتعين ممثل لها بالجزائر.

### المطلب الثالث: إقفال عملية التحقيق و تحرير التقرير

بعد استلام أجوبة المكلفين و معرفة ملاحظاتهم سواء كان كذلك خلال المدة المحددة أو خارجها، هنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو المحققين في القيام بعملية تحرير التبليغ النهائي.

يقوم المحققون بعد ذلك بإصدار الأوردة التي تبين وضعية المكلف من ناحية حقوق و الغرامات الواقعة على عاتقه، و بعد ذلك إعداد التقرير النهائي و الذي يعتبر المرحلة الأخيرة للمحقق.

#### 1- إرسال التبليغ النهائي[1]:

"يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف، كما يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، و يلزم المحققون في التبليغ إعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف و دراسة ملاحظاته و اعتراضاته".

إذا كان رد المكلف إيجابي أي قبول التعديلات و الأس الضريبية الجديدة المرسلة من قبل المحققين، تصبح التصريحات نهائية و تضع هذه العملية حد لأعمال التحقيق، و هو ما يعرف بإصدار الأوردة.

#### 2- إصدار الأوردة و تحرير التقرير النهائي:

**أ- إصدار الأوردة:** بعد إقفال عملية التحقيق، يتوجب على أعوان الإدارة الجبائية إصدار بطاقة المتابعة، التي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق و الغرامات الواقعة على عاتق المكلف، و التي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، و تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف و إجراءات التحصيل.

---

[1] BERRAHAL Belkacem, La Vérification de Comptabilité, P 94, INF, 1995

**ب- كتابة التقرير النهائي:** عادة بانتهاء التحقيق و بعد قبول الأسس الخاضعة من طرف المكلف، و حتى في حالة الاعتراض، المحققون يقومون بتحرير التقرير النهائي.

## الخاتمة

مما سبق وجدنا أن المشرع وضع عدة إجراءات متعلقة بعملية التدقيق الجبائي و هذا لضمان السير الحسن لها، و لتساعد كل من المكلف و الإدارة الجبائية من القيام بمهامهم على أحسن حال، حيث تساعد المكلف على عدم قبول أي نتائج قبل التأكد منها و تحليلها في الآجال التي حددها القانون، و الرد عليها.

والتدقيق الجبائي في النهاية و من خلال نتائجه، إما أن يبرئ المكلف، و إما أن يدينه و بالتالي يلزمه باسترجاع موارد الدولة الضائعة مع توقيع العقوبات المختلفة.

# الفصل الثالث: دراسة تطبيقية CDI

**تمهيد:**

بعد تطرقنا إلى الجوانب النظرية للموضوع و التي رأينا أنها تمس العناصر الأساسية لموضوع دراستنا وهو التسيير والتدقيق الجبائي للمؤسسة، وكما هو معمول به في البحوث العلمية و ذلك باختيار موقع الدراسة الميدانية لمعرفة واقع المؤسسة محل الدراسة و لذلك حاولنا اسقاط ما تطرقنا اليه في الجانب النظري و على ارض الواقع لذلك وقع اختيارنا على مؤسسة تنشط في مجال الأشغال العمومية و التي من خلالها حاولنا التعرف على التسيير والتدقيق الجبائي. وبناءا على تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** تعريف المكلف و تقديم وضعيته الجبائية
- **المبحث الثاني:** اجراءات عملية التحقيق
- **المبحث الثالث:** إجراءات التقييم

## المبحث الأول: : تعريف المكلف و تقديم وضعيته الجبائية

### المطلب الأول:التعريف بالمؤسسة

**تعريف بالشركة موضوع التحقيق:**

قدمت لنا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ملفا جبائيا خاصا بشخص طبيعي ليكون موضوعا لدراستنا. حيث يتمثل نشاطه في مجال الأشغال العمومية. حيث حدد مقرها بولاية سعيدة

### المطلب الثاني: الوضعية الجبائية

1 /- التصريح بالوجود بتاريخ :2005/06/05 بالنسبة للتجارة بالجملة و 2001/06/03 للمقاولة يمارس هذا المكلف نشاط صناعي و تجاري :

-النشاط الصناعي مقاولة أشغال عمومية

-النشاط التجاري بيع بالجملة لمواد البناء.

2/-يخضع المكلف للضرائب والرسوم التالية :

أ/- الرسم على النشاط المهني المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ب/- الضريبة على الدخل الإجمالي : الأرباح الصناعية و التجارية (المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)

ج/- الضريبة على الدخل الإجمالي: مرتبات وأجور ( المادة 66 من ق ض م )

د/- الرسم على القيمة المضافة ( المادة 2 الفقرة 04 و 12 من قانون الرسم على رقم الأعمال )

3/- تخضعون لنظام الربح الحقيقي وفقا لأحكام المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

## المبحث الثاني: اجراءات عملية التحقيق

### المطلب الأول: فحص الملف الجبائي

**فحص الملف الجبائي :**

يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي من المفتشية المختصة إقليميا حيث يقوم بدراسة تحليلية للوثائق الموجودة في هذا الملف، وهذا قصد تكوين صورة جيدة وعامة على نشاط المكلف ومختلف التعديلات.

**1- الضرائب المباشرة:**

فحص الملف الجبائي للمكلف الذي يكون خاضع للتحقيق المحاسبي، يسمح باكتشاف مدى احترام المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة، أي هل كانت في أجالها القانونية أم لا.

**2- الرسم على رقم الأعمال:**

مراجعة ملف الرسم على رقم الأعمال للمكلف يسمح بمعرفة التدليسات، بمعنى تصريحات هذا المكلف كانت في الآجال وكذلك دفع الحقوق المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.

### المطلب الثاني :فتح عملية التحقيق

تم تحقيق في محاسبة المكلف وفق للمواد 19و20من قانون الاجراءات الجبائية وذلك نظرا لنقص في تصريحات المقدمة من طرف المكلف و لقد تمت عملية المراقبة حسب الإجراءات القانونية بدءا بجمع المعلومات حول المؤسسة و دراسة ملفها الجبائي ، و إشعار المكلف بالتحقيق و هذا ما سنعرضه من خلال هذه الدراسة.

**1- الإشعار بالتحقيق:**

يتم إشعار الشركة محل التحقيق و هذا بوثيقة تحمل البيانات التالية: اسم الشركة، عنوان مقرها الاجتماعي، حساباتها البنكية، مع رتبهم و توقيعهم، إضافة إلى اسم و لقب و إمضاء رئيس فرقة التحقيق. و يكون الإشعار حسب الشكل التالي:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

وزارة المالية

مديرية الضرائب .

ولاية سعيدة.

رقم:

إلى السيد: × الأشغال العمومية

**إشعار بالتحقيق.**

السيد: "ع"

لنا الشرف إعلامكم أننا سوف نتقدم إلى مقر شركتكم في2015/04/20 على الساعة 10 سا صباحا و هذا من أجل مراقبة التصريحات:

-أرباحكم المتعلقة بنشاطات السنوات :2011-2012-2013-2014 .

- رقم أعمالكم المتعلق بالسنوات: 2011-2012-2013-2014 .

- المداخيل المهنية لنشاطات السنوات: 2011-2012-2013-2014 .

و لذا فإنكم ملزمون بوضع ، تحت التصرف، مختلف الوثائق الخاصة بالمحاسبة من أجل فحصها و مراقبتها ، و خاصة منها : دفتر الأستاذ- دفتر اليومية- دفتر الجرد- و الوثائق المبررة....الخ.

مع الإشارة أنه لكم الحق في إحضار مستشار من اختياركم خلال عملية التحقيق.

و إذا لم يتم التحقيق بسبب اعتراضكم الشخصي فإننا ملزمون بتطبيق الإجراء المتعلق بقرارات المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي ينص على فرض تلقائي للقواعد الضريبية دون إبلاغ مسبق و دون مناقشة للعقوبات.

تقبل منا سيدي فائق الاحترام و التقدير.

صدرت بسعيدة في: 2015/04/20 رئيس فرقة التحقيق.

العون المحقق. السيد: ب مفتش رئيسي. السيد س مفتش.

## المطلب الثالث: بداية عملية التحقيق

### التحقيق في شكل المحاسبة:

إن عملية فحص ومراقبة محاسبة لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014 أظهرت النقائص التالية:

- **الدفاتير المحاسبية** : الجرد واليومية المركزية الممضاة والمرقمة بتاريخ 2015/04/20 من طرف محكمة سعيدة والتي تحمل التسجيلات المحاسبية شهريا دون مسك الدفاتير الثانوية.

-دفتر الأجور ممضى ومرقم بتاريخ: 2015/04/09 لا يحمل أي تسجيلات.

- غياب دفتر الأستاذ لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- غياب االدفاتير الثانوية لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- غياب كلي لفواتير الشراء لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- غياب كلي لتبريرات المصاريف المصرح بها خلال السنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- عدم التصريح و التسديد للمستحقات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

التحقيق في مضمون المحاسبة:

- عدم إيداع التصريحات السنوية نموذج 301Bis الخاصة بالأجور لسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- وجود فرق في أرقام الأعمال غير مصرح به في الميزانية الخاصة بالسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014.

- عدم وجود التصريح بالاقتناء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة رخصة الإعفاءات F20 الخاصة بالسنوات: 2011، 2012، 2013 و 2014 للأشخاص التالية :

سنة 2011 : السيد : A المبلغ المقدر ب 3.260.581,00 خارج الرسم

سنة 2012 : السيدة :B المبلغ المقدر ب 2.254.751,00 خارج الرسم

سنة 2013: السيد: C المبلغ المقدر ب 4.146.207,00 خارج الرسم

سنة 2014 – السيدة: D المبلغ المقدر ب 4.532.280,00 خارج الرسم

- السيد : **E** المبلغ : 3.000.000,00 خارج الرسم

عدم تبرير الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة الناتج عن فرق رقم الأعمال المتحصل عليه من فواتير البيع و التصريحات بالاعفاء F20 للسنوات: 2011، 2012, 2013 و 2014:

كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي لإثبات النقائص المؤرخ في 2015/04/21 موقع من طرفكم و محضر رسمي تبعا لتحقيق جبائي موقع هو الآخر من طرفكم بتاريخ: 2015/12/21

## المبحث الثالث:إجراءات التقييم

بناءا على النقائص المذكورة أعلاه، فقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية تلقائيا طبقا لنص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

### المطلب الأول:حساب رقم الأعمال:

تم حساب رقم الأعمال بالاعتماد على المعلومات المستقاة من الهيئات العامة والخاصة، وكذا من حسابكم البنكي التالي:

- بنك الفلاحة والتنمية الريفية رقم: 72- 018 102 300 725 وكالة سعيدة.

كما يبينه الجدول التالي:

**جدول 03-01:جدول حساب رقم الأعمال الإجمالي:**

| السنة | رقم الاعمال الحصل عليه بعد التحقيق | رقم العمال المصرح به في الميزانية الجبائية | الفرق المطلب به | معامل الاخفاء |
|---|---|---|---|---|
| 2011 | 13.596.469,00 | 7.665.695,00 | 5.930.774,00 | 1.77 |
| 2012 | 26.467.804,00 | 24.145.253,00 | 2.322.551,00 | 1.09 |
| 2013 | 26.869.207,00 | لا شيء | 26.869.207,00 | / |
| 2014 | 33.832.280,00 | 28.062.015,00 | 5.770.265,00 | 1.2 |

**المصدر:مركز الضرائب سعيدة**

الملاحظة: نلاحظ تطور في تصريحات المكلف بالضريبة حيث انخفض معامل لإخفاءلحساب رقم الاعمال الجمالي من 1.77 إلى 1.2

**الجدول 03-02:جدول رقم الأعمال المعفى ورقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة:**

| السنة<br>التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق | 3.260.581,00 | 2.254.751,00 | 4.146.207,00 | 7.532.280,00 |
| رقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق | 10.335.888,00 | 24.213.053,00 | 22.723.000,00 | 26.300.000,00 |
| المجموع | 13.596.469,00 | 26.467.804,00 | 26,869.207,00 | 33.832.280,00 |
| رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة قبل التحقيق | لا شيء | 24.142.253,00 | 6.120.000,00 | لا شيء |
| رقم الأعمال المعفى من الرسم على القيمة المضافة قبل التحقيق | 7.665.695,00 | لا شيء | لا شيء | لا شيء |
| المجموع | 7.665.695,00 | 24.142.253,00 | 6.120.000,00 | لا شيء |
| الفرق | 5.930.774,00 | 2.325.551,00 | 20.749.207,00 | 33.832.280,00 |

المصدر:مركز الضرائب سعيدة

**الملاحظة:**نلاحظ ان المكلف بالضريبة تحصل اعفاء من الرسم على قيمة المضافة لكن لم يصرح بها قبل التحقيق وهذا نتجة لنقص الوعي الضريبي للمكلف

الجدول 03-03 جدول إجمالي المستحقات للرسم على القيمة المضافة:

| السنة<br>التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق | 3.260.581,00 | 2.322.551,00 | 4.146.207,00 | 7.532.280,00 |
| رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة قبل التحقيق | لا شيء | 24.145.253,00 | 6.120.000,00 | لا شيء |
| رقم الأعمال فرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة | 3.260.581,00 | لا شيء | لا شيء | 7.532.280,00 |
| نسبة الرسم | %17 | لا شيء | لا شيء | %17 |
| الحقوق الصافية | 554.299,00 | لا شيء | لا شيء | 1.280.488,00 |
| نسبة الغرامة | %25 | لا شيء | لا شيء | %25 |
| مبلغ الغرامة | 138.575,00 | لا شيء | لا شيء | 320.112,00 |
| مجموع المستحقات | 692.874,00 | لا شيء | لا شيء | 1.600.610,00 |

المصدر: مركز الضرائب سعيدة

**ملاحظة**: تم تطبيق الغرامات الجبائية المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال بمعدل 25%

- تم الاحتفاظ بالقواعد الخاصة للرسم على القيمة المضافة لسنتي 2012 و 2013 و التي تم تحديدها منطرف مفتشية الضرائب سعيدة تخيل

المطلب الثاني:الضرائب المباشرة

الجدول رقم: 03- 04 الرسم على النشاط المهني:

| السنة / التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| رقم الأعمال الخاضع للرسم المهني بعد على النشاط التحقيق | 13.596.469,00 | 26.467.804,00 | 26.869.207,00 | 33.832.280,00 |
| رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني قبل التحقيق | 7.665.695,00 | 24.145.253,00 | 6.120.000,00 | لا شيء |
| فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني | 5.930.774,00 | 2.322.551,00 | 20.749.207,00 | 33.832.280,00 |
| معدل الرسم | % 2 | % 2 | % 2 | % 2 |
| الحقوق الصافية | 118.615,00 | 46.451,00 | 414.984,00 | 676.646,00 |
| نسبة الغرامة | %25 | %25 | %25 | %25 |
| قيمة الغرامة | 29.654,00 | 11.613,00 | 103.746,00 | 169.162,00 |
| المجموع المستحق | 148.269,00 | 58.064,00 | 518.713,00 | 845.808,00 |

المصدر:مركز الضرائب سعيدة

تم تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

**للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية :**

سيتم تطبيق ربح صافي ب 15% على رقم الأعمال المحقق الخاص بالسنوات: 2011، 2012، 2013 و2014 .

**الجدول رقم: 03-05 الجدول الإجمالي للمستحقات للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية:**

| السنة<br>التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| الربح المصرح به في الميزانية الجبائية | 550.000,00 | 1.200.000,00 | لا شيء | 295.468,00 |
| الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق | 2.039.470,00 | 3.970.171,00 | 4.030.381,00 | 5.074.842,00 |
| الربح الخاضع للضريبة قبل التحقيق | 1.148.354,00 | 3.621.787,00 | 918.000,00 | لا شيء |
| الخاضع للضريبة على الفرق الدخل الإجمالي | 891.116,00 | 348.384,00 | 3.112.381,00 | 5.074.842,00 |
| نسبة الضريبة | جدول التصاعدي بالشرائح | %20 | %20 | جدول التصاعدي بالشرائح |
| مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق | 581.815,00 | 794.034,00 | 806.076,00 | 1.644.195,00 |
| مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق | 229.670,00 | 724.357,00 | 183.600,00 | لا شيء |
| الحقوق الصافية | 352.145,00 | 69.677,00 | 622.476,00 | 1.644.195,00 |
| نسبة الغرامة | %25 | %25 | %25 | %25 |
| مبلغ الغرامة | 88.036,00 | 17.419,00 | 155.619,00 | 411.049,00 |
| مجموع المستحقات | 440.181,00 | 87.096,00 | 778.095,00 | 2.055.244,00 |

**المصدر:** مركز الضرائب سعيدة

**ملاحظة:** تم تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدل25%

تم الاعتماد على جدول التصاعدي بالشرائح لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنتي 2011 و 2014 و نسبة 20 % لسنتي 2012 و 2013

**الجدول رقم : 03-06 جدول الأرباح المصرح بها في نموذجG1:**

| السنة / التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| G1الأرباح المصرح بها | 550.000,00 | 1.200.000,00 | لا شيء | 295.468,00 |

**المصدر:مركز الضرائب سعيدة**

**الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور:**

بعد الاطلاع على ملفكم الجبائي و فحص الشق الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور الخاص بالسنوات: 2011، 2012، 2013 و2014 بما أن نشاطكم يستلزم اللجوء لليد العاملة تم تحديد القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور تلقائيا بالاعتماد على عامل واحد 01 بمتوسط الأجر المضمون

زائد 150 %:

**سنة 2011:** 450.000,00 = 1.50 x 12 x 15000

**سنة 2012:** 540.000,00 = 1.50 x 12 x 18000

**سنة 2013:** 540.000,00 = 1.50x 12 x 18000

**سنة 2014:** 540.000,00 = 1.50 x 12 x 18000

**الجدول رقم 03-07 جدول حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والحقوق المستحقة:**

| السنة<br>التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |
| القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق | 450.000,00 | 540.000,00 | 540.000,00 | 540.000,00 |
| القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |
| الفرق الخاضع للضريبة | 450.000,00 | 540.000,00 | 540.000,00 | 540.000,00 |
| نسبة الضريبة | %20 | %20 | %20 | %20 |
| الحقوق الصافية | 90.000,00 | 108.000,00 | 108.000,00 | 108.000,00 |
| غرامة التأخير25% | 22.500,00 | 27.000,00 | 27.000,00 | 27.000,00 |
| عقوبة التأخير25% | 22.500,00 | 27.000,00 | 27.000,00 | 27.000,00 |
| المجموع المستحق | 135.000,00 | 162.000,00 | 162.000,00 | 162.000,00 |

المصدر: مركز الضرائب سعيدة

**ملاحظة:** تم تطبيق الغرامات والعقوبات التأخير بمعدل 25%على الضريبة على الدخل لإجمالي

الجدول 03-08 جدول الأرباح المصرح بها في نموذجG1:

| السنة / التعيين | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---|---|---|
| الرسم شبه الضريبي | لا شيء | لا شيء | 500,00 | 500,00 |

المصدر:مركز الضرائب سعيدة

**المطلب الثالث: التقويم التلقائي و تحرير التقرير النهائي**

**أولا: التقويم التلقائي**

في هذه الحالة تقوم الإدارة و بصورة منفردة بتصحيح الأسس الضريبية، و ذلك بالنظر لعدم احترام المكلف لواجباته الجبائية، و مع هذا يجب على الإدارة أن تعلم المكلف بسبب لجوءها إلى هذا التصحيح و بطرق تحديد الأسس الضريبية.

و عليه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف، في الحالات التالية

- عدم إمكانية إجراء المراقبة، و التحقيق أو المعاينة بسبب الملف أو الغير.

- عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادتين 76 و 77 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بعد شهر واحد على الأقل من إعذار الإدارة بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته.

- امتناع المكلف عن الإجابة على الطلبات المتعلقة بالتوضيحات و الإثباتات الواجبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب
المديرية الولائية للضرائب

المرجع رقم : 427 /م.ض.و.ن/م.ف.ر.ج/م.م.ج/..... سعيدة في : .....

إلـى السيـد:
مقاولـة أشغـال و بيع بالجملة لمواد البناء.
ولايـة سعيدة.

تبعـا لإرسـال الإشـعار بـالتحقيق رقـم 166 المـؤرخ فـي..... كنـتم موضـوع تحقيـق فـي المحاسبة من.....إلـى..... و ذلـك لسنة ..... المتعلقـة بالضـرائب والحقـوق و الرسـوم التاليـة: الرسـم علـى النشـاط المهنـي، الرسـم علـى القيمـة المضـافة، الضـريبة علـى الـدخل الإجمـالي/ أربـاح صـناعية و تجاريـة و مرتبـات و أجـور، حقـوق الطـابع و ضرائب و رسوم أخرى.

نتيجـة لـذلك,لنا الشـرف أن نعلمكـم أنـه اتضـح لـلإدارة الجبائيـة تغييـر عناصـر الأسـس التـي تحسـب عليهـا بعـض الضـرائب و الرسـوم كمـا تطـالبكم بتكملـة الضـرائب و ذلك للأسباب المعروضة في هذا التبليغ.

تتمتعـون بأجـل أربعـون ( 40) يومـا إبتـداءا مـن تـاريخ اسـتلامكم هـذا التبليـغ لـلإدلاء بملاحظـاتكم ,قبـولكم أو رفضـكم لهـذه التسـوية .يعـد عـدم ردكـم فـي هـذه الأجال بمثابة قبول ضمني .

كمـا نلفـت انتبـاهكم علـى أن الحقـوق المطالـب بهـا فـي هـذا الإطـار خاضـعة للعقوبات الجبائية المنصوص عليها قانونا.

لكـم الحـق فـي طلـب التفسـيرات الشـفهية التـي ترونهـا مفيـدة حـول مضـمون التبليغ و ذلك قبل انقضاء أجل الرد.

كمـا يمكـنكم الاسـتعانة بمستشـار مـن اختيـاركم مـن أجـل مناقشـة الاقتراحـات أو من أجل الإجابة.

لـديكم إمكانيـة طلـب فـي ردكـم التحكـيم بالنسـبة للأسـئلة المتعلقـة بالوقـائع أو بالقانون من مدير الضرائب.

( المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية ).

تقبلوا مني سيدي فائق التقدير و الاحترام.

رئيس فرقة التحقيق/ب ن إسم و رتبة المحقق

### ثانيا: تحرير التقرير النهائي وإصدار الاوردة

بعد إرسال التبليغ النهائي بنتائج التحقيق للمكلف تأتي عملية غلق التحقيق وذلك بتحرير التقرير النهائي وإصدار الورود

بالنسبة للتقرير النهائي يعرض جميع مراحل التحقيق و كذلك جميع المعلومات الخاصة بالمكلف

إضافة إلى ذلك فان التقرير النهائي ينهي عملية التحقيق بتقدير موضوعي للسلوك الجبائي للمكلف وتصرفاته خلال عملية التحقيق.

وفي الأخير يتم إرسال نسخة من هذا التقرير إلى المديرية الجهوية والتي بدورها إلى الإدارة المركزية.

بعد غلق عملية التحقيق وتحرير التقرير تبقى المرحلة الأخيرة وهي إصدار الأوراد وذلك من اجل تحصيل قيمها.

## خاتمة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية لمختلف مراحل التدقيق الجبائي، رأينا أن التحقيق الجبائي و من خلال اعتماده على المحاسبة في التأكد و مراجعة الحسابات،لذا رأينا أنه يجب تكوين المحققين خاصة في الجانب المحاسبي مع تعريفهم بمختلف القواعد القانونية الواجب عليهم تطبيقها و العمل بها لتجنب الوقوع في أخطاء قد يستفيد منها المكلف ؛ لإعطاء صبغة قانونية و موضوعية لعملية التحقيق الجبائي لإضفاء العدالة الضريبية بين المكلفين لتحصيل أفضل لموارد الدولة في هذا المجال من أجل المصلحة العامة للمجتمع ككل.

# الخاتمة العامة

# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة:

من خلال هذا البحث و عبر فصوله المتنوعة، تم التطرق لموضوع يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة، ذلك انه يبحث في مدى فاعلية إجراءات التدقيق الجبائي الذي تستعمله الإدارة الجبائية، للحفاظ على المورد الضريبي و على هذا الأساس فلقد حاولنا في بحثنا المتواضع، هذا تبيان الدور الذي أصبح يلعبه التدقيق الجبائي بصفة خاصة في إحداث التوازن بين المكلفين، فيما يخص تحمل العبء الضريبي وكذا تحقيق العدل والمساواة وكذلك استرجاع الموارد الضائعة للخزينة، بسبب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وهذا كله من أجل دفع عجلة التنمية.

وتعمل الدولة حاليا من خلال مختلف الأنظمة الجبائية على مكافحة الظاهرة التهرب والغش الضريبي و تجنب عواقبها من خلال معالجة أسبابها ، خاصة في السنوات الأخيرة حيث حظي هذا الموضوع باهتمام واسع رغم مجيئه متأخرا ، وبما أن هذه الظاهرة ليست جديدة على بلادنا وذلك لتوفر المناخ المناسب لها من تدهور في مختلف المجالات خاصة سياسيا ، هذا ما ولد صعوبة في التحكم ومراقبة في هذا المجال ، مما أدى إلى انتشار السوق الموازية وحركة خفية غير قانونية للأموال ، هذا ما نتج عنه حرمان الخزينة العمومية منها.

والاهتمام بدراسة وتحليل هذه الظاهرة ، ومحاولة القضاء عليها لا يعد أمرا اختياريا للإدارة الجبائية بل حتمية أملتها هذه الأسباب ، ومن هنا توجب عليها تجنيد كل الوسائل و الطاقات التي تملكها إذا ما أرادت التحكم في الظاهرة المذكورة والقضاء عليها والتي تزداد استفحالا يوما بعد يوم وإذا كانت التدقيق الجبائي الذي يعتبر نتيجة طبيعية للنظام التصريحي من أنجع الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظرا للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية لذا وجب تعزيزها بهذه الوسائل بما يكفل للإدارة التمكن من مراقبة كل المكلفين ، بحيث يجب التركيز خاصة على الوسائل البشرية ذات الكفاءة والتكوين العالي في الميدان المحاسبي والقانوني .

## نتائج البحث:

- انحصار مهام التحقيق المحاسبي في نشاط مديرية فرعية معينة وبوسائل مادية وبشرية محدودة أمام الكم الهائل من الحالات المحتملة للغش والتهرب وهذا ما يؤثر سلبا على مردودية وجدوى التحقيق المحاسبي.
- بقاء نتائج التحقيق المحققة بعيدة عن الأهداف المرجوة منها بالنظر إلى عدم متابعة برامجها وتقييمها من اجل معرفة ميادين الغش و كيفية تفعيل أداء الجهاز الرقابي من حيث الإطار التنظيمي الإجرائي والمادي.

# المراجع

# قائمة المراجع

**قائمة المراجع باللغة العربية:**

**أولا:قائمة الكتب والمطبوعات:**


1- بن اعماره منصور اجراء ت الرقابة المحاسبية والجبائية دار الهومة ،الجزئر 2011

2- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006

3- زهير الحدرب علم تدقيق الحسابات دار البداية الاردن، طبعة الأولى،السنة2010

4- زغدود علي المالية العامة الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2006

5- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2007

6- حسني أحمد دحدوح و حسني يوسف القاضي، مراجعة احلسابات المتقدمة، الاطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى

7- طارق الحاج ، المالية العامة . دار الصفاء ، الأردن . 1999 .

8- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

9- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية أسس المالية العامة دار وائل للنشر طبعة الأولى 2003


**ثانيا:المذكرات والرسائل والأطروحات:**


11- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة شهادة ماجستير، جامعة تلمسان،2011 /2012

12- زروق زغيمي حسن الرقابة الجبائية ومحاربة الغش الضريبي مذكرة شهادة ليسانس جامعة البليدة 2004

13- حجار مبروكة،أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الإستثمار في المؤسسة،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر،جامعة المسيلة،سنة2006/2005

14- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائر 99/98، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2001- 2002

15- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة،التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية،اطروحة مقدمة لنيل دكتوراه،جامعة تلمسان،السنة2015/2014،

16- محمد أمين المازون،التدقيق المحاسبي من منظورالمعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة لنيل الماجستير،جامعة الجزائر3،السنة2011/2010

17- مخلوفي عبد الهادي،دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي،مذكرة لنيل شهادة ماستر،جامعة بسكرة،السنة 2016/2015

18- مريم عبد القوي،المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية،مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي،جامعة الوادي،السنة2015/2014،

18- عليوات أمينة الرقابة والتدقيق على منح وتسيير القروض البنكية،مركز الجامعي يحي فارس 2006

20- عفيف عبد الحميد،فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الإقتصادية،مذكرة نيل شهادة الماجستير،جامعة سطيف 1،سنة 2014/2013

21- تومي نريمان،دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات،مذكرة نيل شهادة ماستر،جامعة بسكرة،سنة2014/2013

**قائمة القوانين والتشريعات:**

22- المديرية العامة للضرائب ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة

23- المديرية العامة للضرائب قانون الإجراءات الجبائية

25- القانون التجاري الجزائري

25- MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001

26- MF/DGI/DRV, Note N° 328, du 07/07/1995

**قائمة مواقع بالأنترنت:**

27- http://www.ainfekka.com/forums/showthread.php?tid=7354
28- http://research-ready.blogspot.com/2012/06/tax-system.html
29- http://samabook.blogspot.com/2012/08/blog-post_6407.html
30- http://esyria.sy/eafkar/index.php?inid=4&page_gallery_id=257&pid=38&&tg=3

**قائمة المراجع باللغة الأجنبية:**

31- BERRAHAL Belkacem, La Vérification de Comptabilité, P 94, INF, 1995

# الملاحق

مديرية الضرائب بالولاية
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE : .....

مفتشية الضرائب
INSPECTION DES IMPOTS DE : .....

قباضة الضرائب
RECETTE DES IMPOTS DE : .....

COMMUNE DE : ..... بلدية

S. I. S.

ARTICLE D'IMPOSITION

F. J.

CODE ..... 200 .....
..... TRIMESTRE 200 .....

للتذكير إجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

# SIMPOTS ET TAXES PROPRES AU CONTRIBUABLE
# DEVANT FIGURER SUR LE DEPOT A LA RECETTE
## DES IMPOTS DIRECTS ET DES DROITS ASSIMILES DE VERSEMENT

M ..... (2) السيد
(Nom et Prénom - raison sociale)
Activité/Profession ..... النشاط أو المهنة
Adresse ..... العنوان

DETAIL DES

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS

رمز النشاط
CODE ACTIVITE

| طبيعة الضرائب Nature des impôts | الرمز Code | العمليات الخاضعة للضريبة Opérations imposables | رقم الأعمال Chiffre d'affaires brut | Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables | النسبة Taux | المبلغ المستحق (د.ج) Montant à payer (en D.A.) | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرسم على النشاط المهني T.A.P. | C 1 A 12 | Affaires bénéficiant d'une réfaction de (..... %) | | | 2 % | | |
| | C 1 A 13 | Affaires sans réfaction | | | " | | |
| | C 1 A 14 | Affaires exonérées | | | | | |
| | C 1 A 20 | Recettes professionnelles (Professions libérales) | | | " | | |
| 1 | | Préciser le taux de réfaction le cas échéant — TOTAL | | | | | 1 |

| | | Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire | Revenus nets imposables | Taux | Montant à payer (en D.A.) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الدفع الجزافي VF | C 1 C 10 | Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses | | 5 % | | |
| 3 | | TOTAL | | | | 3 |

| | | Catégories de revenus soumis à une retenue à la source I.R.G. ou I.B.S. | Revenus imposables | Taux | Montant à payer (en D.A.) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الاقتطاعات من المصدر IRG/Salaires | E 1 L 20 | IRG/Traitements salaires, pensions et rentes viagères | | Barème | | |
| ضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور Autres Retenues à la source I.R.G. | E 1 L 30 | IRG/ Autres retenues à la source | | | | |
| الاقتطاعات من المصدر الضريبة على أرباح الشركات Retenues à la source I.B.S. | E 1 M 20 | IBS/Revenus des Entreprises Etrangères non Installées en Algérie (Prest. de services) (1) | | 24% | | |
| 4 | | (1) Indiquer autant d'IBS des retenues à la source par Entreprise. — TOTAL | | | | 4 |

RECAPITULATION (EN DA) — المجموع (د.ج)

| | | | |
|---|---|---|---|
| 1 | TAP | C/500026/A | |
| 3 | VF | C/500026/C | |
| 4.1 | IRG/Salaires | C/201001/100 | |
| 4.2 | IRG/Autres Ret. Source | C/201001/101/A/B | |
| 4.3 | IBS/Retenues à la source | C/201001/102/1 | |

MONTANT TOTAL A PAYER

إطار خاص بالمكلف بالضريبة
Cadre réservé au contribuable

بإثبات صحة وصدق هذه التصريح بالإطلاع مع الإقرار الجبائي
Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conformes aux documents comptables.

A ..... le .....

CACHET — SIGNATURE

إطار خاص بقابض الضرائب
Cadre réservé à la recette des impôts

Reçu — ce jour la présente déclaration enregistrée sous le numéro : .....
Payée — par chèque bancaire N° ..... du : ..... 200 .....
tiré sur l'agence : .....
par Chèque Postal N° ..... du .....
en numéraire : .....
Reçu en recette par quittance N° ..... du ..... en date du
A ..... le .....

Le Receveur des Impôts,

CACHET — SIGNATURE

إطار خاص بمفتش الضرائب
Cadre réservé à l'inspection des impôts

Déclaration enregistrée le : ..... تسجيل

Observations éventuelles : .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية .....

DIRECTION .....

مفتشية الضرائب .....

INSPECTION DES IMPOTS DE .....

قباضة الضرائب .....

RECEPTE DES IMPOTS DE .....

COMMUNE DE ..... بلدية

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | | | |

NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition : | | | | | | | | | | | | | | | | | |

F. J. | | |

200 ..... الفترة

200 ..... الى

Mois de ..... 200

..... Trimestre 200

مكتوم اجباري

A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

# IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

## DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANTE

طبقا للمرسوم رقم 90-36 المؤرخ في 27 يناير سنة 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1990

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

M ..... السيد (ة) :

(nom et prénom - raison sociale) (الاسم واللقب - اسم الشركة)

Activité / Profession : ..... النشاط أو المهنة :

Adresse : ..... العنوان :

رمز النشاط

CODE ACTIVITE

| | | | | | | | |

Série G. n° 50

### Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

| Code | Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة | Chiffre d'affaires رقم الأعمال | Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables | Montant à payer (en DA) |
|---|---|---|---|---|
| C 1 A 11 | Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50% ..... | | | |
| C 1 A 12 | Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30% ..... | | | |
| C 1 A 13 | Affaires sans réfaction ..... | | | |
| C 1 A 14 | Affaires exonérées ..... | | | |
| C 1 A 20 | Recettes professionnelles (Professions libérales) ..... | | | |
| 1 | Préciser autres taux de réfaction le cas échéant | TOTAL | | |

### Acomptes IBS التسبيقات على الحساب المفروضة على أرباح الشركات

| Code | Acomptes IBS | Détermination des acomptes provisionnels | Montant à payer (en DA) |
|---|---|---|---|
| E 1 M 10 | ..... Acompte provisionnel ..... | | |
| 2 | | | |
| | | TOTAL | |

### IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS

| Code | Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS | Revenus nets imposables | Taux | Montant à payer (en DA) |
|---|---|---|---|---|
| E 1 L 20 | IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères ..... | | Barème | |
| E 1 L 30 | IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements ..... | | 10 % | |
| E 1 L 40 | IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire ..... | | 15 % | |
| E 1 L 60 | IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes ..... | | 50 % | |
| E 1 L 80 | IRG/ Autres retenues à la source ..... | | ..... | |
| E 1 M 30 | IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1) | | 24 % | |
| E 1 M 40 | IBS/ Autres retenues à la source ..... | | ..... | |
| 3 | (1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise. | TOTAL | | |

[illegible]

Détail des droits ci-dessus [illegible]

| Code | Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة | Chiffre d'affaires imposable | Taux | Montant à payer (en DA) |
|---|---|---|---|---|
| F 2 1 : 00 | ..... | ..... | ..... | |
| | ..... | ..... | ..... | |
| | ..... | ..... | ..... | |
| 4 | TOTAL | | | |

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الرسوم غير المدرجة أعلاه

| Code | Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة | Chiffre d'affaires imposable | Taux | Montant à payer (en DA) |
|---|---|---|---|---|
| | ..... | ..... | ..... | |
| | ..... | ..... | ..... | |
| | ..... | ..... | ..... | |
| 5 | TOTAL | | | |

| RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج) | | | Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة | Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب | Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 - TAP. | C/500 026/A ..... | ..... | يشهد بصحة وصدق ما تحتوي عليه التصريح وتطابقه مع الوثائق المحاسبية | Reçu ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro : ..... | Déclaration enregistrée le : ..... |
| 2 - AP / IBS. | C/201 001/A/1 ..... | ..... | Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables . | Payée - par chèque bancaire N° : ..... | ..... |
| 3. 1 - IRG Salaires. | C/201 001/100 ..... | ..... | A ..... le ..... | du : ..... | Observation éventuelles : |
| 3. 2 - IRG/ Autres ret. sources. | C/201 001/101/A/B/C ..... | ..... | Cachet, signature, | tiré sur l'Agence : ..... | ..... |
| 3. 3 - IBS/ Ret. à la source. | C/201 001/M2 et 3 ..... | ..... | | - par chèque postal N° : ..... | ..... |
| - TIC. | C/201 003/303/A/0 ..... | ..... | | - en numéraire : ..... | ..... |
| 4 - Droits de timbre. | C/201 002/201 ..... | ..... | | prise en recette par quittance N° : ..... | ..... |
| 5 - Autres . | C/ ..... | ..... | | de ce jour. | ..... |
| 6 - TVA . | C/500 020/A ..... | ..... | | A ..... le ..... | ..... |
| | | | | Le receveur des impôts | ..... |
| | | | | Cachet, signature, | ..... |
| | | | | | ..... |
| | | | | | ..... |
| | | | | | ..... |
| | | | | | ..... |
| MONTANT TOTAL A PAYER | | ..... | | | ..... |

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant marqué au zéro (Exemple : 325.625 DA = ..... 325.620 DA )

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و الرقم الأخير يوضع في الصفر
(مثال : 325.625 = 325.620 دج)

# TVA SUR LA VALEUR AJOUTEE

## A / Chiffres d'affaires imposables أ - رقم الأعمال الخاضع للضريبة

| Code الرمز | Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة | مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total | رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré | رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable | Taux | المبلغ المستوجب - (دج) Montant des droits (en DA) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| E 3 B 11 | Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA | | | | 7% | |
| E 3 B 12 | Prestations de services visées par l'article 23 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 13 | Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 14 | Actes médicaux | | | | " | |
| E 3 B 15 | Commissionnaires et courtiers | | | | " | |
| E 3 B 16 | Fourniture d'énergie | | | | " | |
| E 3 B 21 | Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA | | | | 17% | |
| E 3 B 22 | Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 23 | Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7% | | | | " | |
| E 3 B 24 | Professions libérales | | | | " | |
| E 3 B 25 | Opérations de banques et d'assurances | | | | " | |
| E 3 B 26 | Prestations de téléphones et de télex | | | | " | |
| E 3 B 28 | Autres prestations de services | | | | " | |
| E 3 B 31 | Débits de boissons | | | | " | |
| E 3 B 32 | Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 33 | Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 34 | Tabacs et allumettes | | | | " | |
| E 3 B 35 | Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 36 | Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA | | | | " | |
| E 3 B 37 | Consommations sur place | | | | " | |
| | المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES | | | | | |

## B / Déductions à opérer ب - المسموحات المجراة

| Code الرمز | Nature des déductions | Montant |
|---|---|---|
| E 3 B 91 | Précompte antérieurs (mois précédent) | |
| E 3 B 92 | TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA ) | |
| E 3 B 93 | TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA) | |
| E 3 B 94 | Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA). | |
| E 3 B 95 | TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA). | |
| E 3 B 96 | Autres déductions (notification de précompte, etc ....) | |
| | NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA. | |
| | مجموع المسموحات المجراة Total des déductions à opérer (B) | |

## C / TVA à payer ت - ر. ق. م الواجب دفعه

| Code الرمز | | |
|---|---|---|
| C | - Total des droits dus. | |
| E 3 B 97 | Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire) | |
| E 3 B 98 | - Renversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+) | |
| | TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات | |
| B | - Total des déductions à opérer (B) (-) | |
| E 3 B 00 | TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne10) | |
| E 3 B 99 | Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C) | |

## [illegible]

[illegible]

(Série G n° 50 A)

## [illegible]

[illegible]

## [illegible]

[illegible]

## Comment servir la déclaration

La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace à compter du 1er janvier 1995 :

- le bordereau avis de versement de la TAP (Jaune) ;
- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc) ;
- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu) ;
- les bordereau avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l'IBS ;
- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.
- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;
- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle ;
- la déclaration relative au droit de timbre sur état.
- la déclaration de la TVA.

Cadre N° 2 : Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôts sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)

Cadre n° 4 : Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'acquitter du droit de timbre sur état.

Exemple :

Professions libérales : Cadre 1 et 3.
Commerçants détaillants : Cadre 1et 3.
Commerçants grossistes : Cadre 1,3 et 6 (TVA).
Producteurs : Cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2

NB 1/ Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G - n° 50 A).

## Rappel des obligations des Contribuables

1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxe payables au comptant ou par voie de retenue à la source,sont tenus de déposer, auprès de receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement,dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.
(Articles : 110, 121, 129-1, 159-1, 350-2 et 359-1 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées.)
(Articles : 28, 76, et 88 du Code des taxes sur le Chiffre d'Affaires.)

2/ Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars (50.000 DA), le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'acquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.
(Articles : 371 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).

3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.

Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25% citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.

4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10% .

En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10% citée ci-dessus avec un maximum de 25 %.

## Mode de paiement de l'impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par chèque bancaire qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par virement postal en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas où il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par libératoire carte "trésor", libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas où les modes de paiement cités ci-dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.

Série O : n° 20
(2003)

*Republique Algerienne Démocratique et Populaire*

**Ministère des Finances**

**Direction Générale des Impôts**

.....

.....

.....

## *Notification de Redressements suite à la Vérification approfondie de Situation Fiscale d'ensemble*

*Référence N °*

Lettre avec A. R

A. M

.....

.....

.....

Le ..... 20 .....

*Suite à l'envoi de l'avis de vérification N°..... du ....., vous avez fait l'objet d'une vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble du ..... au ..... concernant l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du ..... au .....*

*En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul des impôts sur le revenu, et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.*

*Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part.*

*Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.*

*Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.*

*Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).*

*La présente notification comporte..... feuillet (s) y compris celui-ci.*

*Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.*

***Le Chef de Brigade***

***Noms et Grades des Vérificateurs***

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....
.....
.....

# Fiche de début des travaux de vérification

..... le .....

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro de l'identifiant fiscal .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Adresse ..... Tél. .....

Avis de vérification de ..... N° ..... du .....

Remis ou Reçu le .....

Période à vérifier du ..... au .....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires .....

Date du contrôle inopiné (1) .....

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) .....

Lu et approuvé :

**Le Chef de Service** **Les Vérificateurs**

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21
Imp. Officielle (2006)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....
.....
.....

# Notification de Redressement suite à la vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec A.R.

A.M. .....
.....
.....

Le ..... 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° ..... du ....., vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du ..... au ..... au titre des exercices ..... se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : .....
.....

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte..... feuillet (s), y compris celui-ci.

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

.....
.....
.....

# Fiche de Fin des travaux de vérification

..... le .....

Numéro de l'Affaire ..... N° d'article d'imposition .....

Numéro d'Identification Statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Sociale .....

Activité .....

Avis de vérification de comptabilité N° ..... du .....

Date de fin des travaux sur place .....

Date de notification des résultats de la vérification .....

Date de notification de la position définitive de l'Administration .....

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA**

DE .....

INSPECTION DES IMPOTS

DE .....

CODE INSPECTION .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

N° d'Article :

# PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE ..... (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an.....

et le ..... à ..... (2)

nous soussignés (3).....

.....

.....

.....

dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4).....

.....

.....

Représenté (5).....

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit .....

.....

.....

.....

.....

.....

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M .....

..... à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6)

et a déclaré ce qui suit .....

.....

.....

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

*Signature des agents,* *Signature de l'intéressé,*

(1) L'objet du constat matériel;
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres;
(3) Nom, prénom et grade de l'agent;
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable;
(5) Nom, prénom et qualité du représentant;
(6) Barrer la mention inutile.

ENAG - ULC - Alger

# FICHE DE SURVEILLANCE

Série : 0 N° 2 (2000)

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE : .....

SOUS DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES

DE LA WILAYA DE : .....

COMMUNE DE : .....

RECETTE DE : .....

Des Impositoins Emises par la sous direction du contrôle fiscal de : ....
et concernant :

Nom, Prénoms ou raison sociale : .....

Profession : .....

Adresse complète : .....

ENAG - ULC - Algérie

| | BASE d'IMPOSITION EN DIZAINE DE DA | | | | | MONTANT DES CONSTATATIONS | | | | | | | | REFERENCE DES IMPOSITION n° Role |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | IBS Dizaine de DA | TAP Dizaine de DA | TVA en Dizaine de DA | IRG Dizaine de DA | IRG Salaire/VF Dizaine de DA | IBS | | TAP | | IRG | | IRG Salaire/VF | | |
| | | | | | | DTS | PEN | DTS | PEN | DTS | PEN | DS | PEN | |
| A<br>A<br>B<br>PEN | | | | | | | | | | | | | | |
| A<br>A<br>B<br>PEN | | | | | | | | | | | | | | |
| A<br>A<br>B<br>PEN | | | | | | | | | | | | | | |
| A<br>A<br>B<br>PEN | | | | | | | | | | | | | | |

NB : La présente fiche dûment complétée, accompagnée des duplicatata d'avertissements des duplicatata d'avertissements des rôles émis et visée doit être retournée dans un maximum de 8 jours à la sous-direction du contrôle fiscal.

VISA du Sous-Directeur des opérations fiscales

Les vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE .....

INSPECTION DES IMPOTS
DE .....

CODE INSPECTION .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

N° d'Article :

# PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE ..... (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an .....
et le ..... à ..... (2)
nous soussignés (3) .....
.....
.....
.....
dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4) .....
.....
.....
Représenté (5) .....

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit .....
.....
.....
.....
.....
.....

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M .....
..... à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6)
et a déclaré ce qui suit .....
.....
.....

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

*Signature des agents,* *Signature de l'intéressé,*

(1) L'objet du constat matériel;
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres;
(3) Nom, prénom et grade de l'agent;
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable;
(5) Nom, prénom et qualité du représentant;
(6) Barrer la mention inutile.

ENAG - ULC - Alger

# DETAIL DE GROUPES DE COMPTES

(Réserves, provisions, amortissements, comptes - courants, créditeurs ou débiteurs divers)

qui n'auraient pas été détaillés dans le bilan

| | Au ..... | Au ..... | Au ..... | Au ..... | Au ..... | Observations |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

VERIFICATEUR

M .....

.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

Série O. N° 16

مديرية الضرائب

..... لولاية

# ETAT COMPARATIF DES BILANS

concernant

.....

.....

.....

( Exercices: ..... )

ENAG - ULC - Algérie (2005)

## RENSEIGNEMENTS DIVERS

(notamment droits des associés, distributions et attributions de bénéfices, etc...)

| Années ..... | | | | | Observations |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

rie D - n° 37

# AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب .....

(Cachet d'identification)

:ODE
:TIVITE .....

.....

:TE DE MISE EN RECOUVREMENT

.....

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

.....

(Cachet d'identification)

M. ..... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2014)

| IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer | ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie | BASE Imposable (A) | BASE Imposée ou déclarée (B) | MONTANT rehaussement (C) | TAUX | DROITS RESULTANT | | T.V.A. déductibles | MONTANT des droits rappelés | PENALITES | | TOTAL des droits et pénalités à payer |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | De la base imposable | De la base imposée (Déclarée) | | | Taux | Montant | |
| I.R.G. | | | | | | | | | | | | |
| ajorations et Amendes (VF+IRG) | à | | | | | | | | | | | |
| I.B.S. | | | | | | | | | | | | |
| 'ersement Forfaitaire | | | | | | | | | | | | |
| axe sur l'Activité Professionnelle | | | | | | | | | | | | |
| axe sur la Valeur Ajoutée | à | | | | | | | | | | | |
| téintégration TVA/achats | | | | | | | | | | | | |
| 'énalités d'assiette/TVA | | | | | | | | | | | | |
| axe sur achats | à | | | | | | | | | | | |