



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي طاهر ولاية سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
دراسة حالة في مركز الضرائب بولاية سعيدة

مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص محاسبة والتدقيق

تحت إشراف الأستاذة:

د. نزي فاطيمة الزهراء

من إعداد الطالبتين:

- بوحفص فتيحة

- لشلق وفاء

نوقشت وأجريت علنا بتاريخ.....

أمام لجنة المكونة من السادة:

رئيسا		الدكتور.....
مشرفا		الدكتورة نزي فاطيمة الزهراء
مناقشا		الدكتور.....

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة الشكر والتقدير

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل ونشكره فلولا فضله سبحانه ما كنا

لنهتدي وما كنا لنتم هذا العمل

فنقول: "اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك

الحمد بعد الرضى"

بعد شكر الله وحمده نتقدم بكلمة شكر وعرfan إلى الأستاذة المشرفة

"دكتورة نزعى فاطيمة"

على ما قدمته لنا من نصائح وتوجيه وإرشاد حيث كان لها أكبر أثر في

إنجاز هذا العمل .

كما لا ننسى تقديم الشكر إلى من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز

هذا العمل

" فنقول شكرا شكرا وليت الشكري يكفي عرفانا لصنعكم معنا "

إهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

وإلى كل أفراد العائلة كل باسمه

وإلى كل الزملاء والزميلات في جميع الأطوار الدراسية

إلى جميع الأساتذة والمعلمين الذين أشرفوا على دراستي طيلة مشواري
الدراسي

إلى كل من وسعتم ذاكرتي ولم تسعهم أطروحتي

ك.....لشلق وفاء

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

من الجنة تحت أقدامها إلى من رضاها سر وجودي وبهجتي والصدر

الحنون إلى من وهبني سر الحياة إلى أغلى الأمهات أُمي الحبيبة أطال

الله في عمرها

إلى من سهر وتعب من أجل راحتي وكان لي سندا في كل خطوة وإلى

من علمني القوة والإصرار في تحقيق أهدافي إلى خير الأباء أبي

الغالي أطال الله في عمره

إلى جميع إخوتي وأخواتي أمينة - نور هدى - محمد - سليمان

إلى جميع صديقاتي والأقرباء الذين قدموا لي كل ما أحتهجه من نصح

وإرشاد في هذا العمل.

بوحفص فتيحة

ملخص

تسلط هذه الدراسة الضوء على دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية استنادا الى واقع النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات ابرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام و امتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية سعيدة و قمنا بتحليل نتائج التحقيق والإحصائيات المقدمة، و توصلنا من خلالها إلى أن التحقيق المحاسبي له دور إيجابي في دعم الرقابة الجبائية من حيث فعالية التحقيق المحاسبي وفعالية برنامجه وهذا ما يؤدي الى زيادة الإيرادات الضريبية والتقليل من التهرب الضريبي .

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، النظام الجبائي الجزائري، التهرب الضريبي.

Résumé

Cette étude met en lumière le rôle de l'audit comptable dans l'activation du contrôle fiscal basé sur la réalité du système fiscal algérien, et les défis auxquels ce système fait face par plusieurs obstacles, notamment le phénomène de l'évasion et de la fraude fiscales en raison des risques qu'il fait peser au niveau niveau de l'économie nationale en général et des privilèges du trésor public en particulier Pour ce faire, nous avons mené une étude de terrain au niveau du centre des impôts de l'Etat de Saïda, et nous avons analysé les résultats de l'enquête et les statistiques fournies, à travers lesquelles nous avons conclu que l'enquête comptable a un rôle positif dans le soutien du contrôle fiscal en termes d'efficacité de l'enquête comptable et d'efficacité de son programme, et cela conduit à une augmentation des recettes fiscales et à réduire l'évasion fiscale .

Mots clés : contrôle fiscal, enquête comptable, fiscalité algérienne, fraude fiscale.

قائمة الرموز والاختصارات

الرمز	تفسير الرموز باللغة العربية	تفسير الرموز باللغة العربية
VC	التدقيق في محاسبة المكلف	Audit de la comptabilité des contribuables
VASEF	التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	Un audit approfondi de la situation fiscale globale
VCP	التدقيق المصوب في المحاسبة	Audit corrige en comptabilité
DRV	مديرية الأبحاث والمراجعات	Direction de la recherche et Des revues
DGE	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des grands établissements
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu brut
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices Des sociétés
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur
TAP	الرسم على النشاط المهني	S'appuyer sur l'activité professionnelle
CDI	مركز الضرائب	Center les impôt

	شكر
	إهداء
	ملخص
	قائمة الرموز
	الفهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة.....
31-1	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
01	تمهيد:.....
02	المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي.....
02	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....
02	الفرع الأول: لمحة تاريخية.....
04	الفرع الثاني: مفاهيم عامة للتدقيق.....
04	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي.....
06	الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.....
07	الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.....
07	المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي.....
08	الفرع الأول : أهداف التدقيق المحاسبي.....
12	الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.....
12	المطلب الرابع: أسس التدقيق المحاسبي وحقوق وواجبات المدقق.....
19	الفرع الأول: أسس التدقيق المحاسبي (مبادئ ومعايير والفروض).....
20	الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق.....
20	المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي.....
20	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.....
20	الفرع الأول: الخطوات التمهيدية.....
21	الفرع الثاني: مخطط التدقيق.....
21	الفرع الثالث: إشراف على مهنة التدقيق.....

22	الفرع الرابع: أوراق العمل
23	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
23	الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
24	الفرع الثاني: خطوات عمل المدقق في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية
27	المطلب الثالث: أدلة التدقيق
27	الفرع الأول: المستندات
27	الفرع الثاني: الفحص المادي
27	الفرع الثالث: مصادقات
28	الفرع الرابع: الفحص التحليلي
28	الفرع الخامس: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية
28	الفرع السابع: الاستفسارات من العميل
29	المطلب الرابع: تقرير المدقق
29	الفرع الأول: التقرير النظيف
29	الفرع الثاني: التقرير التحفظي
29	الفرع الثالث: التقرير السلبي
30	الفرع الرابع: تقرير بالامتناع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب
31	خلاصة الفصل الأول
52-32	الفصل الثاني: تفعيل التدقيق المحاسبي للرقابة الجبائية
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الرقابة الجبائية
34	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأسباب ظهورها
34	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
35	الفرع الثاني : أسباب ظهور الرقابة الجبائية
36	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية
36	الفرع الأول: إقامة نظام ضريبي محكم
37	الفرع الثاني :ترقية و تطوير الإدارة الجبائية
37	الفرع الثالث: إرسال الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة
37	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
39	المطلب الرابع: أشكال الرقابة الجبائية

43	المبحث الثاني:علاقة التدقيق بالرقابة الجبائية
43	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.....
44	المطلب الثاني:قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية.....
46	المطلب الثالث:قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.....
47	المطلب الرابع: القوانين التشريعية لضبط الرقابة الجبائية في الجزائر.....
47	الفرع الأول: الاطار المفاهيم لظاهرة التشريع
48	الفرع الثاني: أنواع التشريع في الجزائر
49	الفرع الثالث: التصريحات الجبائية
52	خلاصة الفصل الثاني
85-53	الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب ولاية سعيدة
54	تمهيد
55	المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة
55	المطلب الأول: بطاقة التعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة
55	الفرع الأول: تعريف بمركز الضرائب
55	الفرع الثاني: مهام مكلفة من قبل المركز الضرائب لولاية سعيدة
56	المطلب الثاني: هيكل التنظيمي لمركز الضرائب
57	المطلب الثالث: أهم اختصاصات المكلفة على مستوى مصالحهم
59	المبحث الثالث: دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب ولاية سعيدة.....
59	المطلب الأول: خطوات عملية التحقيق المحاسبي.....
60	المطلب الثاني:دراسة حالة التحقيق في المحاسبة للمؤسسة بيع بالجملة حفاظات الأطفال.....
85	المطلب الثالث : دراسة حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لمؤسسة بيع المنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان
95	خلاصة الفصل الثالث
97	الخاتمة
101	قائمة المصادر والمراجع
109	الملاحق

الرقم	العنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	02
02	فواتير المؤسسة لسنة 2012	62
03	فواتير المؤسسة لسنة 2013	63
04	فواتير المؤسسة لسنة 2014	64
05	فواتير المؤسسة لسنة 2015	66
06	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وG50	67
07	الرسوم المستردة على المشتريات	68
08	إجمالي المستحقات	69
09	الرسم على النشاط المهني	71
10	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة	72
11	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	74
12	الرسم شبه الجبائي	74
13	حساب رقم الأعمال غير مصرح به	76
14	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وG50	78
15	الرسوم المستردة على المشتريات	79
16	إجمالي المستحقات بالنسبة المخفضة 7%	79
17	إجمالي المستحقات بالنسبة المخفضة 17%	80
18	الرسم على النشاط المهني	81
19	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة	82
20	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	83
21	الرسم شبه الجبائي	84
22	الرسم شبه الجبائي	87
23	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة	88
24	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	89
25	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي والحقوق المستحقة	92
26	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	93

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق المحاسبي	11
02	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	26
03	أشكال الرقابة الجبائية	39

الصفحة	العنوان الملحق	الرقم
109	إشعار تحقيق المحاسبة	01
110	بداية التحقيق	02
111	إشعار التبليغ الأولي لنتائج التحقيق في المحاسبة	03
112	محضر معاينة العتاد	04
113	مراقبة مراجعة محاسبة	05
114	إشعار بالتبليغ النهائي لنتائج التدقيق المحاسبي	06
115	نهاية التحقيق	07

مقدمة

مقدمة

تعتبر الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم السياسات المالية لأن دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل أهداف الاقتصادية والاجتماعية لدعم عملية التنمية.

ولقد انتهج المشرع الجزائري كغيره من اقتصاديات العالم ما يعرف بالنظام الجبائي التصريحي النسبي حيث تعتبر التصريحات الجبائية أداة وصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين التي من خلالها يقوم المكلف بترجمة الحالة المالية لنشاطها التجاري من تلقاء نفسه، وهذا قد يؤدي إلى وجود أخطاء كبيرة في التصريحات المقدمة سواء كان عن قصد أو دون قصد، حيث وضعت الدولة آليات متعددة للرقابة الجبائية على التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.

تعد الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في آن واحد، حيث نجد أن التدقيق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من حيث الشكل والمضمون من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية والمحاسبة المقدمة، والكشف عن كل التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف لتغطية الحقائق وتضليل الإدارة الجبائية.

إن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول دور التدقيق المحاسبي في تفعيل نظام الرقابة الجبائية له أهمية بالغة في النظام الجبائي الذي يمارس من طرف أعوان المتقنين الذين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

ومن خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي :

كيف يمكن للتدقيق المحاسبي أن يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية في المؤسسة محل الدراسة؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- متى يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية ؟
- ما طبيعة العلاقة الموجودة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي؟
- كيف يقوم مركز الضرائب لولاية سعيدة في دعم الرقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي للوثائق المصرح بها.

الفرضيات:

ولتتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح فرضيات تالية:

- يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية عندما جد أدلة إثبات تبرر صحة ما هو موجود في تلك التصريحات.
- التدقيق المحاسبي جزء من الرقابة الجبائية.
- يقوم مركز الضرائب لولاية سعيدة من دعم الرقابة الجبائية معمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي من خلال رقابة التصريحات الجبائية للمكلف من حيث الشكل والمضمون.

أهمية الدراسة:

- التعرف على التدقيق ودور الذي يلعبه في الحد من التهرب الضريبي.

- تكمن أهمية الدراسة في مكان التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، والدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات العامة، والاعتماد الرقابة الجبائية على آلية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة ردعية ووقائية للتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

المنهج المتبع:

تتم الاستعانة به من أجل توظيف التعارف وسرد الأفكار حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية والاختيار صحة الفرضيات المضافة، والاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بشرح مختلف المفاهيم الأساسية للجانب النظري للموضوع وتحليل تطبيق هذه المفاهيم ضمن الجانب التطبيقي، وقد تم استخدام تقنية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية سعيدة.

صعوبات البحث:

لا يوجد عمل لا يخلو من الصعوبات والعقبات التي واجهتنا في هذا العمل نذكر منها:

صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة والإحصائيات من إدارة الضرائب وذلك راجع لسرية المعلومات.

هيكل الدراسة:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول تتمثل في ما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تم التطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي، وهذا الفصل انقسم بدوره إلى مبحثين، تناول في المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي مع ذكر التطور التاريخي وأهم الأهداف والأنواع، أسس التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فقد خصص للحديث عن مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي.

الفصل الثاني: تفعيل التدقيق المحاسبي للرقابة الجبائية

قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، تطرقنا في الأول إلى الرقابة الجبائية والذي تضمن مبادئ والأهداف والأنواع، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى العلاقة بين التدقيق والرقابة الجبائية بالإضافة إلى أهم التشريعات التي تضبط الرقابة الجبائية في الجزائر.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية سعيدة

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نستهلها بتقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة ومختلف مهامه، أما المبحث الموالي يتم التطرق بالتفصيل لكل خطوات والإجراءات عملية التحقيق المحاسبي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية وفي الأخير تحليل وتفسير النتائج المستوحاة من الدراسة الحالة لاختبار الفرضيات الموضوعية والتوصل للنتائج المرجوة.

الدراسات السابقة:

لاطلاع على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع البحث أو على الأقل أحد الجوانب لاحظنا أن نظرة الباحث تختلف باختلاف مجال التخصص ونجد منها:

1- الياس قلاب ذبيح: تحت عنوان مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أما لبواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لشهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2009-2010 هدفت هذه الدراسة استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقا وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، وتوصل الباحث لعدة نتائج نذكر منها:

-الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين مالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

-يعتبر رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم والذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب.

-يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره من طرف العون المدقق أما الثاني يمثل هامش الربح الصافي الواسطي، الذي يعتبر نسبة مئوية يحدد وفقا لسلطته التقديرية بعد اطلاعه بشكل شامل حول وضعية ونشاط المكلف بالضريبة.

أهم التوصيات:

-ضرورة التنسيق الفعال بين الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية ونظام الإعلام الآلي.

-ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، ليكون العون الجبائي

على دراية بكل الطرق والثغرات التي يمكن أن يلجا لها المكلف بالضريبة.

-ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والمصالح الأخرى.

2- نور الدين طاهرة: التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة)،مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015-2016والهدف منها إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة.

توصل الباحث من خلال بحثه إلى نتائج أهمها:

-تتم عملية الرقابة الجبائية من طرفمصالح جبائية مخولة قانونا بذلك،تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق على مستوى مفتشيات الضرائب، بالإضافة إلى التدقيق في المحاسبة،التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على مستوى مديريات الضرائب الولائية.

-على الأعوان المدققين الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي

التوصيات:

بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف.

-الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعانة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد،وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية.

-عصرنة الإدارة الجبائية بتزويدها بشبكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالاستفادة من الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.

- تحسين الوضعية الاجتماعية للموظفين من أجل تجنبهما لإغراءات الخارجية.

3- سالم إكرام ،دور الدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ،دراسة حالة لمدرية الضرائب-أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي ،قسم العلوم المحاسبية والمالية، تخصص المحاسبة والتدقيق ،جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-2018 / 2019 ،والهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الفعال للتدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وهذا عن طريق مكافحته للغش الضريبي والتهرب الضريبي ،واكتشاف التجاوزات والأخطاء والتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة وأيضاً لنشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وإبراز دور الضريبة في الخزينة العمومية.

4- بلواضح الجيلاني: التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة ،دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2011) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الدكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف،المسيلة،2014-2015تهدف هذه الدراسة:

إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة وتحديد أهم الأسباب المؤدية إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر والآثار التي تخلفها من أجل المعالجة.

ومن خلال دراسته توصل إلى جملة من النتائج نذكر منها:

-إن النظام الضريبي خلال الفترة (2001-2011) تميز بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم بسبب كثرة التغيرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة

-عدم وجود انسجام بين قواعد النظام المحاسبي وقواعد النظام الضريبي.

-غياب مبدأ الشفافية في المعاملات التجارية ،نتيجة ضعف تطبيق قانون الفاتورة وتأخر في صدور قانون الصفقات.

-عدم وجود هيكل ضريبي متخصص في مكافحة التهرب الضريبي،وتأخر في إنجاز الهياكل الجديدة المستحدثة المتمثلة في مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

أهم التوصيات:

- ضرورة اللجوء إلى التعاون الدولي وإبرام الاتفاقيات الضريبية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي،بهدف الاستفادة من التجار الدولية وتبادل المعلومات وطرق مكافحة.

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق
المحاسبي

تمهيد :

إن التطور الكبير الذي حدث في تسيير نشاطات المؤسسة خاصة الجانب المالي والمحاسبي فيها أدى إلى ظهور وظيفة جديدة، والتدقيق المحاسبي الذي مهمته فحص ومراجعة كل العمليات المحاسبية في المؤسسة والتدقيق في مختلف المصالح المكونة لها.

التدقيق المحاسبي مهمته حماية المؤسسة من الأخطاء الداخلية والخارجية وخاصة المتعلقة بالجانب المالي، لذلك زاد الاهتمام العلمي والأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها لأدائها بأقصى كفاءة وفعالية.

ومن خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين (02) هما:

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

تبدأ عملية التدقيق المحاسبي عندما تنتهي العمليات المحاسبية المعتمدة والقيام بعملية التدقيق ينطرق المدقق إلى إجراءات التدقيق من خلال مفهوما وأهميتها البالغة ويحقق الأهداف المرجوة منه وله عدة أنواع التي سيتم التطرق إليها في هذا المبحث من خلال شرح الأنواع والأسس المتبعة وجميع مراحلها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

الفرع الأول: لمحة تاريخية

أن تكون الدولة والممتلكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاسا مباشرا على التدقيق الذي تطور وهو الآخر وانتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة ونلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق في الجدول التالي :

الجدول رقم (01):التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
السنة من 2000 ق م إلى 1700 م	الملك - إمبراطور كنيسة - حكومة	رجل الدين	لمجازات اللصوص والمختلسين وحماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة - المحاكم والمساهمين.	محاسب	تفادي الغش ومجازات الفاعلين وحماية الأموال.
من 1850 إلى 1900	الحكومة ومساهمين	محاسب أو قانوني	حماية الأصول.
من 1900 إلى 1840	الحكومة والمساهمين	مراجع ومحاسب	تفادي الغش، تأكيد سلامة القوائم المالية السابقة.
من 1940 إلى 1970	الحكومة المصارف والمساهمين	مراجع محاسب	التأكيد على سلامة القوائم المالية السابقة.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، مؤسسات الأخرى والمساهمين.	مراجع، محاسب ومختص في الاستشارة.	جودة نظام الرقابة الداخلية، نوعية المعايير المحاسبية ومقاييس المراجعة.
من 1900	الحكومة، مؤسسات	شخص مختص في	التأكد من صحة الحسابات ودقتها

الأخرى والمساهمين.	المراجعة والمحاسبة واستشارة.	وجودة نظام الرقابة طبقاً للمعايير الدولية.
--------------------	---------------------------------	---

المصدر: صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام EPE ETRACOB-OUARGLA المحاسبي الجديد - دراسة حالة مذكرة مكملة لنيل ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، 2012-2013 ص 9-10.
الفرع الثاني: مفاهيم عامة للتدقيق

المفاهيم هي أفكار مجردة تحتوي على الخصائص الأساسية للشيء الذي تمثله وكذلك تعني الأفكار الأساسية. يمكن أن تنشأ المفاهيم كنتيجة للتحويلات التي تطرأ على الأفكار القائمة. يتجسد في تعريف المفهوم كافة الصور الذهنية الممكنة لما تمثله، حيث يمكن أن تكون تلك الصور انعكاساً لأشياء حقيقية موجودة، أو أفكار أخرى مجردة غير ملموسة. وتمثل مفاهيم التدقيق بالأفكار الأساسية التي بنيت عليها المهنة ونستج من هذه المفاهيم الفرضيات الأساسية التي تعتبر كأساس للتفكير. وتعتبر مفاهيم التدقيق أساساً ومنطلقاً لبناء المعايير والأهداف والإجراءات، وهناك العديد من المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق وهي:¹

➤ السلوك الأخلاقي

يجب على المدقق الالتزام بمبدأ السلوك الأخلاقي من خلال النزاهة في بناء الأحكام الرقابية وان يظهر المدقق أعلى مستويات الموضوعية في جمع أدلة الإثبات التي سوف تعزز رأي المدقق عند كتابة التقرير. كذلك يجب أن يحترم المدققون الداخليون سرية وملكية المعلومات التي يتلقونها ولا يقومون بالكشف عن المعلومات دون إذن مناسب ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني للقيام بذلك.

➤ الاستقلال

استقلال المدقق هو من بين العوامل الرئيسية التي تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. إن عدم استقلالية المدقق هو السبب الرئيسي وراء تدهور جودة التدقيق، لأن هذا من شأنه أن يمنع المدقق من القيام بمسؤوليته الأساسية في الكشف عن الأخطاء المادية الموجودة في السجلات المالية للعملاء. وأظهرت النتائج أن جودة المراجعة ترتبط بكفاءة مدققي الحسابات واستقلاليتهم فيما يتعلق باكتشافهم للأخطاء الجوهرية واستعدادهم لإصدار تقارير مراجعة حقيقية في النتائج التي توصلوا إليها.

➤ العناية المهنية الواجبة

يقصد ببذل العناية المهنية الواجبة هو كيفية تحقيق التزامات المهنة تجاه الطرف الثالث، وكذلك يشير معيار بذل العناية الواجبة أن يحافظ المدقق على المعرفة والمهارة المهنية على المستوى المطلوب وان يؤدي العمل بجد وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها. وتفسر أيضا العناية المهنية الواجبة بالجهود التي يتم بذلها عادة من قبل شخص مهني يمتحن عمل معين كما هو الحال بالنسبة للمدقق. فكل فرد في المجتمع يقدم خدمة يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس المهارة العادية المتوفرة لدى غيره في نفس التخصص والظروف.

➤ أدلة الإثبات

عند حصول المدقق على أدلة الإثبات من الإجراءات الجوهرية على المدقق دراسة كفاية وملائمة أدلة الإثبات، فالكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة حيث يتم الحصول عليها من الاختبارات والإجراءات الجوهرية لعملية التدقيق. فالمقصود بكفاية أدلة الإثبات هي كمية الأدلة التي يجب على المدقق جمعها لتدعيم رأيه أو للحصول على القناعة الكافية في إجراء حكم معين. أما الملائمة فتعني هنا مقياس لنوعية الأدلة وكذلك صلة هذه الأدلة لتأكيد أمر معين.

➤ العرض الصادق والعاقل

في نهاية عمل التدقيق يجب على المدقق تقييم النتائج المستتبهة من خلال أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها والتي تعتبر مصدر أساسي للمدقق لإصدار الأحكام خلال عملية إبداء الرأي لبيانات مالية لوحدة اقتصادية معينة. إن إبداء الرأي يعتمد على تقييم المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت حسب المعايير المقبولة قبولاً عاماً، وأن البيانات المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلى أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف كما يلي:

- ❖ عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على انه: إجراءات منظمة لأجل الحصول على أدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معينة وإيصال النتائج إلى المستفيدين.¹
- ❖ كما عرفه أحمد لطفي التدقيق هي عملية منتظمة وموضوعية في جمع وتقييم الأدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية لتحقق من درجة تطابقها لتلك الحقائق والمعايير محددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق.²
- ❖ التدقيق المحاسبي هو عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات ومستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو منظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية والمعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع.³
- ❖ وعرفها bonnait-germend التدقيق على أنها : اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقبل يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف.⁴

ويمكن أن نصف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- ✓ الفحص
- ✓ التحقق
- ✓ التقرير

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

- 1- الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- 2- التحقيق:** ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر وتوزيع، ط3، عمان، الأردن 2006، ص20.
² - مولاي محمد عبد الرؤوف، إسهامات التدقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 2019-2020، ص7.
³ - نور الدين طاهر، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية ورقلة لإستكمال شهادة ماجستير أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2017.2015، ص16.
⁴ - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 2006، ص6.

وهذا فإن الفحص وتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

3-التقرير: يقصده بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة. وتعني عبارة التعبير بعدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا وواقعية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله.¹

ومنه نستخلص تعريف التدقيق المحاسبي " هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو ربحي أو غير ذلك، وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة".

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة وفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف الأساسية المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها.

ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف:

1- بالنسبة لإدارة المؤسسة

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن الإدارة تعتمد عليه في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق تجعل من عمل المدقق حافز للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستشارة لمثل هذه المؤسسات. تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أئها وإشرافها للمهام الموكلة إليه ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.²

¹ -أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار جنان للنشر وتوزيع، عمان 2015، ط1، ص10-11.
² - يعقوب ولد الشيخ محمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر تخصص تسيير جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان 2014-2015، ص14،15.

2- الأهمية بالنسبة للدائنين والموردين ومؤسسات الإقراض

بالنسبة للدائنين والمورد يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري وتوسع فيه والبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.¹

3- بالنسبة للهيئات 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 البيانات واقعية سليمة بإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد الأسعار لبعض المنتجات أو تقييم إعانات مالية لبعض المؤسسات ويمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوقة فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء رأيها عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الإعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للمشروعات على تلبية أعمال والمركز المالي.²

المطلب الثالث: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي

الفرع الأول : أهداف التدقيق المحاسبي

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية. فقديمًا كانت مهنة التدقيق مجرد وسيلة لتحديد ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من الأخطاء، غش أو التلاعب، أي كان هدفها قاصرا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر وسجلات وما تحتويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر وسجلات دون إبداء رأي فني محايد.

لكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما قرر القضاء الصراحة، عام 1897، أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق، وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا سريرا، ويجب على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات. عليه، أصبح في تلك الحقبة الزمنية من واجب المدقق القيام بمراجعة إنتقادية منظمة للدفاتر وسجلات وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه. فأصبحت الأهداف كما يلي:³

¹ - قدور إيمان، دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017، ص5.

² - تومي ناريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014 ص11.

³ - أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقدير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مفيد في الدفاتر وسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف التدقيق في ظل توسع أهداف المؤسسات وهي تشمل:

- ✚ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كانت مستهدفا منها.
- ✚ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- ✚ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

يوجد أنواع متعدد من التدقيق كل نوع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة حيث يتميز بما يلي:

1- من حيث النطاق EN TERMESDE PORTEE

• التدقيق الكامل audit complet

يقصد به قيام المدقق بفحص القيود ومستندات وسجلات في منشأة، بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة هذه القوائم المالية ككل، وتسود في مشاريع الصغيرة ذات العمليات قليلة العدد.¹

• تدقيق الجزئي audit partiel

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين لفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له دون غيره.²

¹ - أبختي حنان، بورنب فطيمة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لمركب سيدار - عنابة مذكرة ماستر تخصص مالية المؤسسة جامعة 08 ماي 1945، 2019-2020، ص10.

² - لبنى محادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014، 2013، ص10.

2- من حيث التوقيت en termes de timing

• تدقيق المستمر contrôle constant

يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى إمكانيات متاحة.¹

• تدقيق النهائي audit final

يقوم به المدقق بعد الانتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لان الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا.²

3- من حيث الهيئة القائمة en termes de cops existant

• تدقيق الخارجي Audit extrême

يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات وسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولد لها من أجل إعطائها المصادقية.³

• تدقيق الداخلي Audit interne

هو نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل يعمل على إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنتظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر والرقابة والحكومة.⁴

3- من حيث درجة الالتزام Entermes de degre

• التدقيق الإلزامي Audit obligatoire

هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة على القيام به وذلك حسب نصوص التشريعية والقوانين النافعة.

¹ - بوبكر عميروش، دور التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل مؤسسة ، مذكرة ماجستير في علوم تجارية فرحات عباس، سطييف 2011، ص12.

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط3، دار وائل للنشر وتوزيع، الأردن 2004، ص33-34.

³ - صديقي مسعود وبراق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 08-09 مارس 2005،

⁴ - ميلود تومي، محمد لمين علون، دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير الأمتل للمؤسسة الاقتصادية، حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 11، جوان 2015، ص283.

• التدقيق الاختياري vérification facultative

هذا النوع من التدقيق غير إلزامي أي دون وجود إلزام يحتم القيام به، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص.¹

5- من حيث مدى الفحص En termes d'étendue de l'examen

• التدقيق الشامل un Audit complet

يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذلك يعتبر هذا النوع غير ملائم لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.²

• التدقيق الاختياري Audit de test

وهو تدقيق يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، وحجم عينة يتوقف على متانة الرقابة الداخلية للمؤسسة، ففي حالة وجود أخطاء في سجلات والدفاتر وجب توسيع حجم العينة من أجل تحقيق رأي نهائي حول عدالة القوائم المالية.³

6- من حيث الغرض En termes de finalité

• التدقيق المالي Audit financier

ويشمل في التدقيق بنود القوائم المالية والسجلات والأنظمة لمحاسبية والدورة المحاسبية من أجل التأكد من أن بنود القوائم المالية صحيحة وتمثل الواقع الفعلي، مع تركيز على تدقيق الحسابات المتعلقة الوسيطة لما تتضمنه من مخاطر مرتفعة.⁴

• التدقيق التشغيلي Audit opérationnel

هو تقييم مستقل، يهدف إلى تحليل المخاطر وأوجه القصور الموجودة من أجل تقديم المشورة وتقديم التوصيات، لوضع الإجراءات، (تكنولوجيا المعلومات، إدارة المخزون، وما إلى ذلك) أو حتى اقتراح إستراتيجيات جديدة لتحسين أداء المنظمة.⁵

¹ - أبختي حنان، بورنب فطيمة، نفس المرجع السابق، ص11.

² - صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى المملكة الأردنية الهاشمية، عمان 2016، ص33.

³ - بروية إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة ENICAB ببيسكرة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة، جامعة محمد خيضر ببيسكرة 2015، ص33.

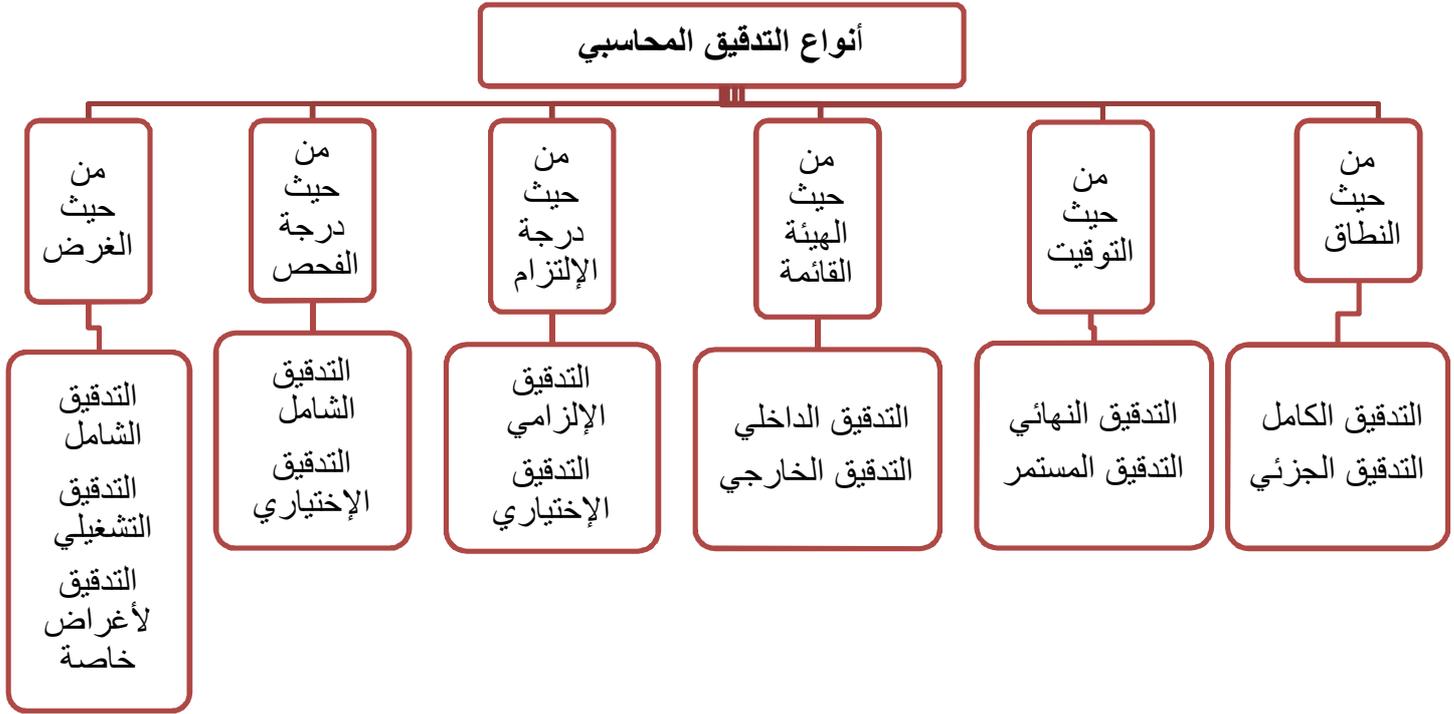
⁴ - زاهد عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان 2017، ص45.

⁵ - mokhefiamine, pratique l'audit opérationnel en milieu bancaire, journal of IndustrialEconomiqes,vol 04,June2013,Université de Mostaganem, p03.

• التدقيق لأغراض خاصة *Audit a un but particulier*

وهو أن يتم تعيين مدقق من قبل جهة معينة من أجل الوصول إلى حقيقة معينة.¹

الشكل رقم وقم (01) أنواع التدقيق المحاسبي



المصدر: مهدي نعمة ياقوت، التدقيق المحاسبي كأداة لتفعيل الرقابة الجبائية دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن

باديس مستغانم، 2019-2020، ص10.

¹ - لحول صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، دراسة حالة مؤسسة سونطراك، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011، ص55.

المطلب الرابع: أسس التدقيق المحاسبي وحقوق وواجبات المدقق

الفرع الأول: أسس التدقيق المحاسبي (مبادئ ومعايير والفروض)

عند تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي لا بد من مراعاة أسسه التي تحتوي على مبادئ ومعايير والفروض والتي سنقوم بذكرها في المطلب التالي:

أولاً: مبادئ التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يركز على مبادئ أساسية ويمكن تقسيمه إلى قسمين هما:¹

✓ قسم التدقيق (الفحص)

✓ قسم التقرير

1- مبادئ مرتبطة بقسم التدقيق (الفحص)

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2-1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3-1 مبدأ الموضوعية في الفحص: يقصد به ضرورة الإقلال من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، بالاستناد إلى دلائل الإثبات التي تأيد رأي المدقق وتدعمه خاصة العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وذات الاحتمال الخطأ أكبر من غيرها.

4-1 مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية: وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة كنظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة بجانب الكفاية الإنتاجية، حيث تسمح للمدقق بتكوين الرأي الصحيح عن أحداث المؤسسة.²

2- مبادئ مرتبطة بـ قسم التقرير:

1-2 مبدأ كفاية الاتصال: يسمح للمدقق بنقل التقارير العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بحيث تبعت على ثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

¹ - يعقوب ولد الشيخ محمد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014، ص30.

² - أبحتي حنان، بورنب فطيمة، مرجع سابق، ص08.

2-2 مبدأ الإفصاح: وهو أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وكذا توضيح الضعف في جانب من جوانب أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات.¹

2-3 مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

2-4 مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية، وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مستقلة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال وأن تكون مستقلة من هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي كما يجب أن يصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا سلبية.²

ثانياً: معايير التدقيق المحاسبي

تعددت معايير التدقيق المحاسبي لتتقسم إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

- ✓ معايير الشخصية.
 - ✓ معايير العمل الميداني.
 - ✓ معايير إعداد التقارير.
 - ✓ **المعايير الشخصية:** وهي معايير مرتبطة بشخصية الشخص المدقق وهي كالتالي:
- 1- التأهيل العلمي والعملي:** ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.³
 - 2- الاستقلالية:** يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على استقلالية في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق وقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد للاستقلالية هي:⁴
 - الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق.
 - الاستقلالية في مجال الفحص.
 - الاستقلالية في مجال إعداد التقارير.
- إن الحالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المدقق هي:
- وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة.
 - علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان 2005، ص 51.

² - إلياس علان، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي 2019-2020، ص 34.

³ - محمد الفيومي، وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 1998، ص 3.

⁴ - مدمد البشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 11.

وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

3- العناية المهنية (الملائمة): تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى الدرجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.¹

✓ **معايير العمل الميداني:** وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

1- قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساهمين

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتدقيق من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

2- قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، وقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى مدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءة ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع:

يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع والاستطلاع والاستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

¹ - إكرام سالم، دور التدقيق في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أم البواقي 2018/2019، ص14

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:

قد يكون هذا الأخير سليماً نظراً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.¹

3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات:

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من الأدلة وقرائن الإثبات على كميته ونوعيتها، وجودها وأن يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص، كما يجب أن يحل على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلى وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم اكتمال الأدلة لعنصر معين.²

4- توثيق العمل:

يوثق عمل المراجعة دائماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على إتخاذ الاحتياطات والاحترازمات الضرورية قبل الوصول إلى نتائج والأحكام النهائية.³

✓ معايير إعداد التقارير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي الذي يضعه تدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد عن عملية التدقيق التي قام بها.

1-مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المتعارف عليها

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

2-مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

¹- زاهد عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابية للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009، ص34-35.

²- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، الأردن 2006، ص43.

³- زاهد عاطف سواد، مرجع سابق الذكر، ص35.

3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً ومناسباً عما تحوله من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم الكفاية ومناسبة الإفصاح.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب

يجب على المدقق أن يقوم بالإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبراً عن هذه القوائم لوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأي نظيف، ويبيد في المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات.
- رأي غير نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه متضمناً بعض التحفظات.
- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق رأياً عكسياً فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية.
- رأي سلبي، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيها يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات.¹

ثالثاً: فروض التدقيق المحاسبي

يمكن أن تعرف فروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذا الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.

ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:

1- فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية و أنها تمثل بصورة صادقة و عادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم ، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية و استقلالية و إبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق . في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المؤسسة و الإدارة. و يعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من مقوماتهما:

¹ - بوربيع موسى، عيروج طارق، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل 2020، ص18.

1.1 المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بالشخص المدقق و تكوينه العلمي و الخلفي و الخبرة العلمية.
2.1 المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات و ما تصدره الهيئات المهنية من أحكام و قواعد و ضمانات.

ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الإطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات و طلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، و حقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

2. فرض إمكانية فحص المعلومات و القوائم المالية :

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

1.2 الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم و مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

2.2 بعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف ، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة .

3.2 القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

4.2 القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص و أن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتتبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، و تعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات. و يمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات و بين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما و بين معدي هذه المعلومات.¹

3- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم الذي يؤدي ابتعاد عن احتمال وجود خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث

¹ - بن فطيم علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية مؤسسة، جامعة محمد بوضياف- مسيلة- 2016/2017، ص42.

الخطأ. فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من قبل الإدارة وملاك¹، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة:²

- الرقابة المحاسبية
- الرقابة الإدارية
- الضبط الداخلي
- الرقابة المحاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.
- الرقابة الإدارية: هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارة ممكنة، وضمن تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها.
- الضبط الداخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو غش أو ضياع وسوء استعمال.

4- خلو القوائم المالية وأي معلومات تقدم للفحص من أي أخطاء تواقئية:

نظراً لعدم وجود تعارض حتمي بين المدقق ومعدّي القوائم المالية، فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه، وبالتالي فإن هذا الفرض يثير مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، وعليه يجب التركيز على الغاية المهنية المطلوبة عند قيامه بمهمته.³

5- فرض الصدق في محتوى التقرير:

وهو أهمية وجود الصدق المحتويات التقرير الذي يعده المدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه، ويتطلب ذلك المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً.
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي المعلومات المالية.
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص.
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.⁴

¹ - سالم إكرام، مرجع سابق الذكر، ص19.

² - إلياس علال، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص محاسبة والتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي 2019-2020، ص40.

³ - محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة حاج لخضر باتنة، 2009، ص27.

⁴ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن 2009، ص22.

الفرع الثاني: حقوق وواجبات المدقق

حقوق المدقق

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:¹

1. يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراه الازمة.

2. يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

3. 3-يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشف ام حاسبيا يعد حسب مخطط الحصييلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

4. يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

5. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعا بمحافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

6. يمكن محافظ الحسابات أن يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

7. حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة. ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات.²

8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.³

¹ - محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2010، 03-2011، ص26-27.
² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
³ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص08.

الفرع الثاني: واجبات المدقق.

تتمثل في ما يتعين على المدقق الالتزام به لانجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيمايلي:¹

1. تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
2. قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.
3. الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهم لرئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 % من حملة أسهم الشركة.
4. بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.
5. يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
6. الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أو ليناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي

تسيير عملية التدقيق وفق خطوات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والموجودة من هذه الوظيفة.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في قيام بهذه العملية و المتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته قبل وقت كافي، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تقادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتقاضي هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.²

الفرع الأول: الخطوات التمهيديّة:³

- التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق .
- الاتصال بالمدقق السابق وهي قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص128.
² عبد الرحمان ثورية، تكامل التدقيق الداخلي و تدقيق خارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسات اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر. جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016-2017، ص5-6.

³ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص15

- التأكد من نطاق عملية التدقيق .
- اتصالات أولية مع مؤسسة محل التدقيق يتم من خلالها التعرف على المسؤولين و مسيري المصالح ، كما يقوم بزيارات ميدانية في مختلف أماكن المؤسسة .
- فحص وتقييم النظام المحاسبي كطرق الإهلاك و التقييم ، كيفية القيد و الترحيل ، دقة السجلات و كفايتها ، و كذا الإطلاع على المخطط المحاسبي الوطني و القطاعي .
- الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة و التقارير السابقة .
- فحص التنظيم الإداري .
- معاينة التقارير الضريبية السابقة و التأكد من سداد الضرائب المستحقة، و إذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

الفرع الثاني: مخطط التدقيق:¹

- الأهداف الواجب تحقيقها .
- تحديد الوقت التقديري اللازم لالنتهاء من كل خطوة و إجراء .
- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة و إجراء .
- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة و إجراء .
- توقيع الشخص المسؤول عن انجاز الإجراء .

البرنامج ليس سردا لخطوات ، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها ، و البرنامج يخدم عدة أغراض ، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من تعليمات فنية و تفصيلية لمساعديه لتنفيذها ، فالبرامج أداة رقابة و تخطيط تساعد على تتبع عملية التدقيق و عدد الساعات المستنفذة في كل عملية .

الفرع الثالث: إشراف على مهنة التدقيق :

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق و تقسيمه للمهام بين الأعضاء فرقتة كل حسب خبرته و كفاءته و تخصصه، دون السلطة لهما و إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول و المعني الأول بعملية التدقيق .

¹. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى 2009 ، ص 128.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي :

- توجيه المدققين نحو أهداف التدقيق
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر إنجازها بكفاءة.
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق .
- ترتيب المهام حسب الأولويات .
- فحص العمل المنتهي ، و فحص تحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستقلال الأمثل للطاقات .
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- حرصه على احترام عاملي الوقت و التكلفة، من خلال توجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم .
- طرح عاملي التحفيز المادي و المعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض¹ الاستفادة من كل مؤهلاتهم

الفرع الرابع: أوراق العمل:

أوراق التدقيق هي سجلات أو ملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق ، من الإجراءات المتبعة ، المعلومات التي تم الحصول عليها، الالتزام بالسياسات ، ونتيجة عملية التدقيق .

الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق و ترشيده عند ممارسة الفحص ، وتوفير الأدلة و الإثباتات التي تدعم رأيه .

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته ، وكذا توفير مختلف الأدلة و القرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي ، و يمكن تمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما :

- ✓ الملف الدائم.
- ✓ الملف الجاري (ملف الدورة الحالية) .
- **الملف الدائم** يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة،² كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة إلى أخرى و من مكتب تدقيق لآخر. عموماً يمكن أن يشمل هذا الملف على:³
- عموماً تشمل عقود التأسيس و عدد الأسهم، و كذا مختلف العمليات و الأنشطة.

¹ محمد طاهري سالم، أهمية التدقيق هي المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشي القرارات ، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمزة لخضر ، الوادي ، 2014-2015 ، ص 17 .

² محمد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 40.

³ - رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل لتشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 163.

- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للسنوات السابقة.
- الحسابات السنوية و التقارير المتعلقة بالمؤسسة من أصول و خصوم، حسابات النواتج، و الأعباء و برامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية ، وكذا التقارير العامة و الخاصة و الاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- التحاليل الدائمة للحسابات كالمصاريف و الأسهم و القروض و الزبائن ومخزونات.
- الوثائق المتعلقة بالجانب الجبائي و الاجتماعي.
- الوثائق القانونية مثل محاضر اجتماع الإدارة و كذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات و الوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع.

➤ الملف الجاري :

- يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية ، و يتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها و المحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق ، و يمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية :¹
- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق.
 - الحسابات السنوية للمؤسسة و كذا التحليلات المدعمة لأرصدها.
 - التقارير العامة و الخاصة المتعلقة بدورة موضوع التدقيق.
 - الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و التقرير المدعم لذلك.
 - كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء و الموردين.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس الخبراء المحاسبة الفرنسيين " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة".²

في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه " نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل تحقق من:

- حماية الأصول .

¹ - رزق ابو زيد الشحنة، نفس المرجع السابق، ص162/163.

² -RedaKhalasi, l'audit interne-audit opérationnel, houma,alger,2005,p71.

- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة.
- تطابق القرارات مع السياسة الإدارية.¹

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات بإعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية. كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة.

في إطار مهمته لتمثله في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية، يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي:²

- جمع الإجراءات.

- اختبارات التطابق.

- تقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

- اختبارات الاستمرارية.

- تقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلي.

الفرع الثاني: خطوات عمل المدقق في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والتمثلية في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة.

¹ - Alain Mikol, les audits Financiers- comprendre les mécanismes du control légal, édition dolganisation paris, 1999,p 141.

² - g.E.combes et M.C Labrousse public, audit financier contrôle de gestion,Unianeditians,1997,p17.

2- اختبارات الفهم والتطابق

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمحاسبين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تم ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع مسؤولين والعاملين.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية

إذا تمكن المدقق من الحصول على المعلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية، يمكنه أن يعطي تقييماً أولياً لهذه النظام. فإذا كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقيته، في حين إن أدت عملية الفحص إلى الاستنتاج بأن النظام غير مرضي وأنه يجب عدم الاعتماد عليه فهذا يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب وغش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

- الأولى تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام.
- والثانية أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في القوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية.

4- اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي منطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

لاعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف نظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

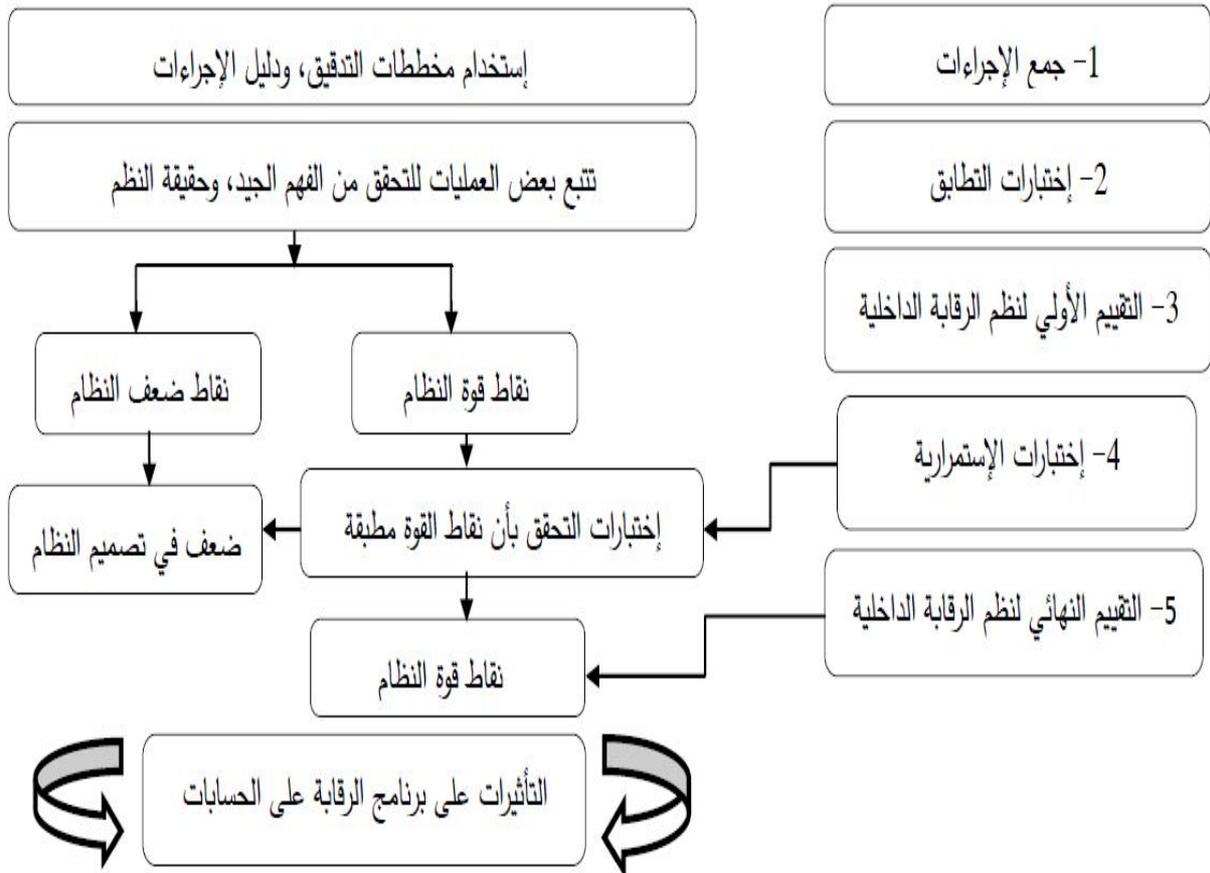
باعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته.

يسهل أو يصعب فهم الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

- ✚ وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا، ومفهوم من طرف الجميع.
- ✚ نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إجراء كل هلية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.
- ✚ ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

الشكل رقم (02) مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد لمين عيادي، "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي"،

مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008، ص 162.

المطلب الثالث: أدلة التدقيق

الفرع الأول: المستندات

- المستندات من أكثر الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي على ثلاثة أنواع:
- ✚ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء مثلا.
 - ✚ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعمل خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض.
 - ✚ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالفواتير الحسابية على اختلاف أنواعها.

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة.

ويرتكز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.¹

الفرع الثاني: الفحص المادي

يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل المخزون والنقدية كما يمكن استخدامه في التحقيق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة الملموسة.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلى أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بمجرد كل العناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

الفرع الثالث: مصادقات

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموعة المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

❖ المصادقات الإيجابية

في هذا النوع يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقات على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة نطلب منهم ذكر الأسباب في رديهم.

¹ - محمد الأمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر، 2011، ص37.

❖ المصادقات السلبية

فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة صحة تلك الأرصدة.

❖ المصادقات العمياء

في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان المدقق بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.¹

الفرع الرابع: الفحص التحليلي

يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلاً) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.² يلجأ المراقب إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليوجه عملية التدقيق التي يجب القيام بها ، كما تستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية في مجموعها ، هذا بالإضافة إلى مقارنة تلك المؤشرات أو بعضها على الأقل مع المؤشرات و المعايير النموذجية للنشاط الذي تراولة المؤسسة و للقطاع الذي تنتمي إليه لمعرفة مكانتها فيه .³

الفرع الخامس: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيار للحكم على مدى انتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات و خلوها من الأخطاء و الغش و التلاعب.

الفرع السادس: صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

إن تنوع النشاطات في المؤسسة كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عن أخطاء حسابية ، لذلك نجد أن الاعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز ، وبالتالي فإن وقوف المدقق على استعمال الحسابات الآلية يعتبر دليلاً على انتظام السجلات و الدفاتر على الأقل من هذه الناحية و هو يسمح له باستخدامها كدليل إثبات.

الفرع السابع: الاستفسارات من العميل

يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له و التي غالباً ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. و لكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظراً لكونها ليست من مصدر مستقل، و بالتالي فهي عرضة للتحيز وفقاً لأهواء العميل.⁴

¹ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 180.

² - عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد، وآخرون، أسس مراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 81.

³ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005، ص 15

⁴ عبد الفتاح صحن ، أحمد عبيد و آخرون ،مرجع سبق ذكره ، ص 87 .

المطلب الرابع: تقرير المدقق

يعد تقرير المدقق ، المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق ، و هو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل و إيصال المعلومات و رأي المدقق بشكل واضح و مفهوم و موثوق فيه إلى جميع المستفيدين ، كما يعد وثيقة تكمن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته .

يمكن لتقرير المدقق أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه، و هذا مرهون بما تحتويه القوائم المالية ، و عموماً الوقوف على أربعة أنواع من التقارير :

الفرع الأول: التقرير النظيف

يصدر مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي .
- عندما لا يكون للمراجع أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل أو مركز المالي لها مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي .
- حصول المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.¹

الفرع الثاني: التقرير التحفظي

يدلي المدقق رأيه التحفظي، عند مصادقته خلال عملية التدقيق أوفي بيانات القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيقيد تقريره بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، فمن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي هذه التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب في هذا النوع وجود فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

الفرع الثالث: التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية للإصدار مثل هذا الرأي من الأدلة وبراهين مع ذكرها.²

¹ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2007، ص 260.

² - خالد الأمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 138.

الفرع الرابع: تقرير بالامتناع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني محايد عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكنه حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديلها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم..... وغيرها.
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه فإنه يمتنع عن ذلك.¹

¹ - يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 260-263.

خلاصة الفصل الأول

إن التدقيق المحاسبي له دور فعال في تنمية خزينة الدولة، فهو يعتبر الوسيلة التي تستخدم لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الجبائي، من أجل الكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات لذلك فعلى العون المدقق إتباع منهجية تدقيق منتظمة باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموماً، ويمكن القول إن التدقيق هو المفتاح للحكم على مدى صحة المعلومات أو الملفات التي يقدمها الشخص المكلف بالضريبة وهذا ما يدل على أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للرقابة الجبائية.

الفصل الثاني:

تفعيل التدقيق المحاسبي

للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية و المحاسبة و من أهم الإجراءات التي تسهر من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب و الغش الضريبيين أو التحقيق من حدثها على الأقل كما أنها تهدف إلى اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، كذلك قد تلجأ الإدارة الضريبية للرقابة بعين المكان التي تتم خارج مكاتبها مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية و من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها.

حيث تعتمد الرقابة الجبائية على التحقيق المحاسبي للحد من التهرب الضريبي و التحديد السليم للوعاء الضريبي و ذلك عن طريق الاطلاع على الدفاتر المحاسبية و المستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة و التحقق من صحة و نزاهة الإقرارات و التصريحات الضريبية و طلب المعلومات حول النقاط و المسائل التي يسود بها غموض و طلب التوضيحات و التبريرات. و بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية بتصريحات غير صحيحة و غير صادقة مما يجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية و بأشكال مختلفة، يجب اتباعها و استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهمية و ضرورة التدخل أو نوعية الشخص المراد التحقق معه (معنوي أمر طبيعي) و من خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين 02 هما:

المبحث الأول: الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق بالرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

لتنفيذ الأهداف و تحقيق الغاية المنظمة لا بد من المتابعة و الرقابة وفي هذا المبحث سنتطرق إلى التعرف على مفهوم الرقابة بصفة عامة و مفهوم الرقابة الجبائية وسنتناول أسباب و مبادئ و أنواع للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأسباب ظهورها

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

1/- تعريف الرقابة:

الرقابة هي وسيلة الإدارة لمتابعة التنفيذ و التحقيق على الأنشطة وفقا للخطط الموضوعة وأن القرارات يتم تنفيذها على الوجه السليم وان الأهداف المرسومة في طريقها إلى التحقيق وأن النتائج المستهدفة يمكن تحقيقها.

تعرف أنها الجانب الأخير من العملية الإدارية حيث تكمل بوضع نظام رقابي فعال يضمن تحقيق مستوى مستمر ومرضي من الأداء، وهذه الأخيرة تتمثل في مقارنة ما تم تنفيذه بالخطط الموضوعية و اتخاذ الإجراءات الصحيحة عندما ينحرف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ولهذا يمكن اعتبار الرقابة على أنها ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة والتحقق مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم في حالة اختلاف مسار الإثنين.¹

حيث عرفه فايول على أنها: التحقيق مما إذ كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها.²

وعلى النحو الذي يراه طومسون فإن الرقابة هي جعل الأشياء تتم طبقا للطريقة أو الخطط الموضوعة.³

2/- تعريف الجبائية

الجبائية تعرف على أنها مجموعة من الاقتطاعات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة و التي تضم الضرائب و الرسوم والإتاوات و المساهمات الاجتماعية.⁴

¹ محمد فريد وسعيد محمد المصري إدارة الأعمال، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية 1998 ص 305.

² محمد قاسم القزوين، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة 1993 ص 25.

³ عبد الغفار حنفي و عبد السلام أب وقحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية 1993 ص 556

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر 2003 ص 217

3/- مفهوم الرقابة الجبائية

تعددت تعريف الرقابة الجبائية و هذا حسب وجهة نظر كل باحث، لكن كلها تشترك في معنى واحد و هو التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ونذكر من هذه التعاريف مايلي:

- ❖ تعتبر مجموعة من الإجراءات التي تسمح بتأكد من صحة التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي الرقابة الجبائية ما هي إلا مجموعة من الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.¹
- ❖ كما تعرف بأنها التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، و من القيم المالية لهذه العناصر و التأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في تساقطها.²
- ❖ تعرف على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم، لاكتشاف نقائص و تصحيح أخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.³
- ❖ تهدف الرقابة الجبائية على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون احترام القوانين الضريبية، أثناء إعدادهم للتصريحات المكتتبه و ذلك من أجل تطبيق مجموعة من العمليات من قبل المصالح المتخصصة لإدارة الجبائية في إطار منظم و تشكل فحص الانسجام التصريحات و مقارنتها مع المحاسبة و الوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية و المالية.⁴

و من خلال عرضنا للتعريف السابقة للرقابة الجبائية نستنتج أن أغلبها تشترك في أن الرقابة الجبائية هي: مجموعة الإجراءات التي تستعملها مصالح الإدارة الجبائية المختصة من مصداقية و صحة البيانات المقدمة و التصريحات المكثفة من طرف المكلفين و ذلك بما يتلاءم مع القانون الجبائي.

الفرع الثاني : أسباب ظهور الرقابة الجبائية

توجد عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي ينصب على تصريحات المكلفين بالضريبة للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية و نلخصها كالآتي:

¹- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار وهران للنشر و التوزيع 2016.
²- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية 1999 ص222.
³- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في نظام الضريبي الجزائري و الطبعة الأولى ، الجزائر 2009 ص 11.
⁴- بن صحن الدين أحلام: الرقابة الجبائية مذكرة شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه السنة الجامعية 2013-2014 ص 09.

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها الإدارة الجبائية، و يتم عن طريق الرقابة الجبائية التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان مصداقيتها و صحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبث الضريبي و الأساليب الشرعية و الغير الشرعية لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أوليات الإدارة الجبائية، و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.¹

3- الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي:

هو ما يصلح عليه الأمن الجبائي، فالجباية الضريبية تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي، يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزاماتها بالقواعد الجبائية أو عدم استقرائها لشروط الاستقادة من امتيازات جبائية متقاة.²

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية:

لتؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد أن تتوفر المبادئ الأساسية لها المتمثلة في:

الفرع الأول: إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقدمات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تتعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تطبقها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي و لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال و هذا من خلال:

-تبسيط صياغة التشريع الضريبي للمكلفين بالضريبة إذ يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة الأسلوب.

-تحقيق العدالة الضريبية هي أن تكون المعاملة متساوية بين المكلفين بالضريبة.

¹ لباس قلاب ذبيح مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي) ص 20
² عائشة بن عثمان، ولي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل بين مؤسسات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية الرقابة الجبائية لولاية مسيلة لفترة (2001-2005) مجلة العلوم الاقتصادية و التسير و العلوم التجارية العدد 2017 ص 148.

الفرع الثاني: ترقية و تطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة و التي يجب توفرها على مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة و التي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إن لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب و الرقابة، إضافة إلى إجراء ترقيات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع تحديات التي يشهدها النظام الجبائي،

كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم¹.

الفرع الثالث: إرسال الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة

و يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين و المؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواقبت التصريح و الدفع، و كيفية ملء مختلف الوثائق و أساليب الطعن و طرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق و المستندات اللازمة لإجراء التحقيق و المراقبة، و ذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية و التي توجز أهم عناصرها في مايلي:

- إعلام المكلفين بالضريبة.
- تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة.²

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

بناء على التعريفات السابقة للرقابة الجبائية يتضح لنا أن هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى السلطات الجبائية إلى تحقيقها و التي نذكر منها:

¹ ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية دورها في التمييز الجبائي ماستر في المحاسبة و المالية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة الجزائر 2015 ص 08.
² ناصر بوحجام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي 2015 جامعة خيضر، بسكرة 2015-2016 ص 05-06.

1/- الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة كافة التصرفات المالية للمكلفين القوانين و الأنظمة، لذا حرص على سلامتها و تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أي انحراف أو مخالفات يمارسونها للتهرب مع دفع مستحقاتهم الجبائية.¹

التأكد من تحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

مراقبة تطبق القوانين و التشريعات و تعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بما من خلال تأدية واجباتهم الجبائية و ضمان الحقوق التي يستفيدون منها.²

2/- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها، و التي تساهم بشكل ملفت و كبير في زيادة المردودية، و هذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.³

3/- الهدف المالي و الاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال و بالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية.⁴

4/- الهدف الاجتماعي:

تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة. منع و محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها: الدقة و الإهمال أو تقصيره في تحمل واجباته اتجاه المجتمع.⁵

كما يتمثل في أهداف أخرى و هي:⁶

✓ التأكد و تحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.

¹ منور أو سرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بولود الجزائر. 2009 ص 202.
² بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009 مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان 2011 ص 89.

³ نفس المرجع السابق (لياسقلاذبيح) ص 46.

⁴ نفس المرجع السابق منور أو سرير، محمد حمو ص 202.

⁵ سليمان عتيب دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- مذكرة ماجستير جامعة بسكرة 2012 ص 82.

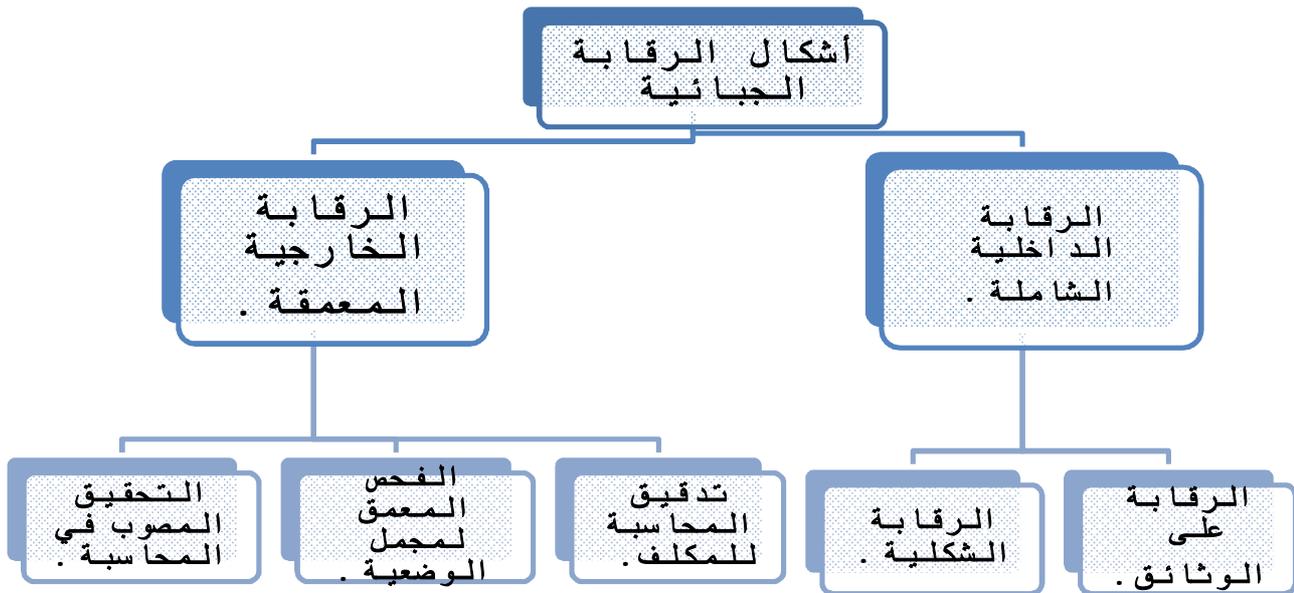
⁶ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة في مكافحة التهرب الضريبي مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2005 ص 10 .

- ✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات طابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- ✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتبعها المشرع الجبائي.

المطلب الرابع: أشكال الرقابة الجبائية:

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية و مكافحة العمليات غير القانونية و التي تلحق أضرار جسمية بالخرينة العمومية و الاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم و شامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي المكلف بالضريبة و المسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال. كما هو الموضح في الشكل التالي

الشكل (03) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي فرع علوم التسيير، 2018/2017، ص 29

1- الرقابة الداخلية:

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

1.1. الرقابة الشكلية

تعتبر أكثر الرقابات ممارسة إذ تقوم بها المصالح القاعدية للإدارة الجبائية و هي أهم الرقابات لأنها المفتاح الأولي لباقي الرقابات كما أنها تدخل ضمن الأعمال اليومية و عليه فهذه الرقابة تتميز بمفهومها الخاص و اختصاص محدد و لا بد من أن تنفيذ إجراءات حددتها القوانين و التنظيمات.¹

و يعتبر الغرض الأساسي من الرقابة الشكلية التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات و تلك التي تتوفر لدى الإدارة، ولا تهدف الرقابة الشكلية إلى التأكد من صحة المعطيات التي تحملها و إنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات.

أما في حالة النقص أو الشك في المعلومات المقدمة يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات و التوضيحات في أجل لا يقل عن (30) يوم لتقديم الرد عن ملف الجبائي لإعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو تحويله إلى الرقابة على الوثائق.²

2.1. الرقابة على الوثائق

تتميز الرقابة على الوثائق عن الرقابة الشكلية بعدة نقاط تتمثل أساسا على أنها انتقائية و غير منتظمة على عكس الرقابة الشكلية التي يتم بطريقة منتظمة و غير انتقائية كما أن هذه الأخيرة تعتمد على القراءة السطحية للمعلومات التي يتضمنها التصريح أما الرقابة على الوثائق تقوم على الفحص النقدي و الشامل للتصريحات.

كما يتميز هذا النوع من الرقابة عن الرقابة المعمقة أنه يتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب و ليس بعين المكان، و الجهة المخول لها مراقبة الوثائق هي المفتشية شمل هذه المراقبة الخاضعين لنظام التقرير الجزافي و نظام الريح الحقيقي على حد سواء، بالإضافة إلى أن الأغلبية المنازعات المترتبة عنها تخص كيفية تحديد الوعاء الضريبي، حيث تلتزم إدارة الضرائب بتسبب تعديلها للتصريح المقدم من طرف

¹ أسامة محراب، أشكال الرقابة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق و تخصص قانون أعمال كلية حقوق إنسانية: جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي 2010 - ص 30.

² إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية رسالة الماجستير، جامعة بسكرة 2011 ص 22.

المكلف بالضريبة، كما يلتزم هذا الأخير بتقديم بأن الضريبة عليه مبالغ فيها في حالة الفرض التلقائي للضريبة فقط أي عند عجزه عن تقديم الدليل العكسي.¹

حيث يهدف هذا النوع من الرقابة على:

-اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للريح.

-معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

-مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

-إعادة قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

2/- الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة)

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة لأعوان المحققون التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة و بتبويراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، و كذلك بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، و يمكن أن تأخذ الصورة التالية:²

-التحقيق في محاسبة المكلف.

-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية.

-التحقيق المصوب في المحاسبة.

1.2. التحقيق في محاسبة المكلف:

يعد التحقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية على أنها مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى معرفة مدى مصداقيتها و عليه فإنه يهدف إلى التأكد من صحة و صدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها

¹ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية (مذكورة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه سنة 2013/2014 ص 12-13.

² المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق فإن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب و الرسوم مع مسك محاسبية قانونية منتظمة بغض النظر عن طبعة القانونية للمكلف من أجل تطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.¹

2.2. التحقيق المعق لمجمل الوضعية الجبائية VASFF

هي الرقابة التي تقوم بمراقبة الشخص الطبيعي والتأكد بأن تطور و نمو أملاكه و أمواله تتوافق مع المداخل المصرح بها والتعرف على أنها مجموعة من العمليات و الأبحاث التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام بين المداخل المكلف بالضريبة فيها و بين حالته المادية.²

3.2. التحقيق المصوب بالمحاسبة VCP

هو طريقة تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 و هو لا يختلف عن التدقيق المحاسبي العادي من حيث الإجراءات التدقيق المصوب هو تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.³

مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، لا يمكن تحت طائلة الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من يومين.⁴

حيث يخضع التحقيق المصوب بالمحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب، يتمثل بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشهار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.⁵

[1] نفس المرجع السابق مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ص24
 [2] مغاري عبد الرحمان، شحي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية ص 706.
 [3] حوصة العربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر ص11، جامعة مستغانم.
 [4] المادة 20 مكرر 4، قانون الإجراءات الجبائية ص13.
 [5] ميثاق الخاضعين الضريبية، المديرية العامة للضرائب، طبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، ص13-14.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق بالرقابة الجبائية

بعد التعرف على الجوانب الهامة لكل من الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي سنحاول أن نتطرق في هذا المبحث إلى الأمور التي يسند إليها المدقق بعد احترامه لكافة المعايير و الإجراءات القانونية اللازمة التي تعمل على اكتشاف التجاوزات التي قام بها المكلف الخاضع للضريبة من أجل تسويته الوضعية الجبائية وبالتالي دعم الرقابة الجبائية و دعم الخزينة العمومية.

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية¹

بعد تكليف أعوان المدققين بمهمة محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بتحضير نفسه لكون الملفات الجبائية تختلف من صيغة إلى أخرى مما يعتمد على أدوات التدقيق القانوني وتقني في أداء مهمته على أكمل وجه.

1/- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

يعتبر دليل المدقق في المحاسبة كأداة أساسية سخرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة، حيث يتخذ العون المدقق كسند مهم لأنه يحتوي على كل المراحل و الإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، و الذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية و التنظيمية المرتبطة بالرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام.

و إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية و عدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف انه قام بالتجاوزات و هذا بسبب عدم الالتزام بمحتوى الدليل و الخطوات و الإجراءات القانونية مما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية و المتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، و عليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

2/- تحسين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

ان المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنظومة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية نظرا لارتباطها القوي بالبيئة الاقتصادية و الاجتماعية و تزامنها بالظروف و المستجدات التي تتغير من حين إلى آخر، كما عرضنا فيما سبق أن الأعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية يجب أن تكون لهم القدرة الكافية على استخدام هذه القوانين الضريبية التي تعتبر كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي، و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية التي يجيب على كل

¹ خالد امين عبد الله، علم تدفق الحسابات الناحية النظرية و التطبيقية ص68.

التساؤلات المتعلقة بمراحل و اجراءات عملية الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في المحاسبة المكلفين بشكل خاص.

لكل معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتشجيع المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية منها و التكميلية مع الاطلاع على كل التساؤلات و التعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديريةية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعا لكونها غير متزامنة بالمستجدات المستمرة مما تؤدي بالعون المدقق الوقوع في أخطاء أو تجاوزات نظرا لعدم معرفته لتلك التعديلات و عليه أن يقوم باستدراكها عن طريق التحسن و تجد منها الغاء أو تعديل أو استحداث مادة أو مواد قانونية تتعلق بالمجالات الضريبية (كالإعفاءات، المعدلات، مجالات التطبيق... الخ) و عليه نجد من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحسينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج اليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي لم يتمكن من استرجاعها و عدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة.¹

3/- قدرة المبادئ المحاسبة على تفعيل الرقابة الجبائية:

محاسبة فكرة فالمدقق في محاسبة المكلف بالضريبة يجب أن يكون قدر من الكفاءة العالية و التامة بالمبادئ القواعد المحاسبة المتعارف عليها، و التي تستعمل في تسجيل العمليات المحاسبة المالية، لأن المحاسبة هي مرآة عاكسة لواقع المؤسسة و هذا يهدف كشف التجاوزات و الأخطاء التي تساهم في نقشي ظاهرة التهرب الضريبي التي تسعى الإدارة الجبائية دائما للحد منها و التي تأثر على عملية الرقابة الجبائية و عليه من خلال دراستنا أن التحكم أساليب المعرفة المحاسبية و المحسنة في المبادئ و القروض المحاسبية من قبل العون المدقق يساعد التفعيل الجيد للرقابة الجبائية.²

المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية:

يتم تدقيق محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال ما يلي:

1/- مساهمة فحص دفاتر المحاسبة في دعم الرقابة الجبائية:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبة التي يلزمها القانون التجاري الجزائري و المتمثلة في دفتر اليومية و دفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، و التأكد من مطابقتها لأحكام قانونية نصت عليها المادة 11 من قانون تجاري يمسه دفتر اليومية و دفتر الجرد حسب تاريخ و بدون ترك بياض من أي نوع كان، حيث نرى من خلال

¹ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بسرية ضرائبية لولاية أم البواقي، مذكرة نيل شهادة الماجستير، ص 85.
² خوصة العربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر 2016 ص 55.

دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى الذي يقوم به العون المدقق و التي أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

2/- فحص الوثائق الختامية و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر الوثائق الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل الخلاصة العمل المنجز خلال الدورة و المعبرة عن وضعية المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، و على العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، و هذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على معرفة التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية و غيرها من الحسابات الأخرى.²

3/- فحص الوثائق الإثباتية و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

نجد أن الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية على مستوى التعاملات المالية و التجارية مع وجود وثائق لا تقل أهمية سابقتها كالعقود، الوصلات... و بما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف.³

حيث يشهد العون المدقق من صحة و صدق شكل تلك الدفاتر و الوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني و هو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد من:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية و الإجراءات المنصوص عليها قانونا.

- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر و الوثائق المحاسبية المذكورة أنها يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند اجراء أي عملية رقابية، و يمكن صياغة و الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.⁴

¹ ادريس عبد السلام ، مراجعة معايير الاجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس بنغاري، ص60.

²المرجع نفسه، ص 65.

³الدلاهمة سليمان مصطفى مبادئ و أساسيات علم المحاسبة دار ابازوري عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2007 ص138.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية مطبعة اتحاد، عمان، الأردن 2000 ص81.

المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية:

1/- مساهمة رقم أعمال التجاري في دعم الرقابة الجبائية:

يتميز النشاط التجاري من غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة، و عليه يجد العون المدقق سهولة تامة في كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة و هذا بجمع المعلومات و المصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حسابات رقم أعمال أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة قد تعيق الادارة الجبائية في استخراج حقوق الخزينة العمومية، و عليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم أعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

2/- مساهمة رقم أعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية:

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية و هذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه و التي تختلف من قطاع لآخر فنجد قطاع الصناعات الغذائية يختلف عن صناعة الألبسة أو الأجهزة الالكترونية و حتى قطاع المحروقات و غيره من القطاعات الإستراتيجية...

و عليه يوجب على العوم المنفق الحرص على التسديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة، و رغم ذلك إلا أن النشاط الصناعي يتميز ببطء حركة المخزون الخاص بالمواد الأولية من حيث شراءها و استعمالها أو حتى الإنتاج و تصريف المنتجات بكل أنواعها.²

3/- مساهمة رقم الأعمال الخدمي في دعم الرقابة الجبائية:

يمثل النشاط الخدمي عنصر حيوي يساهم في دعم عجلة التنمية الاقتصادية يتميز بغياب العنصر المخزون الذي يعتمد عليه العون المدقق في كشف الأخطاء و التجاوزات، لذلك سخرت الإدارة الجبائية حق الاطلاع لكل هيئة يراها مناسبة لجمع المعلومات من الأطراف المعنية، و من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها لإعادة رقم الأعمال الخدمي:

➤ إعادة تقدير رقم الأعمال أساس للفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة الزبائن.

¹ محمد توهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 2005 ص74.

² لياس قلاب ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية أم البواقي، مذكرة شهادة ماجستير في علوم التسيير سنة الجامعية 2009-2010 ص 91.

➤ إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.¹

المطلب الرابع: القوانين التشريعية لضبط الرقابة الجبائية في الجزائر:

إن وجود التشريع ينظم العلاقات بين الأفراد ليس وليد الساعة بل هو مطلب عرفه الإنسان منذ القدم، ولم يكن في الصورة التي هو عليها اليوم، إلا أن الحالة التي كانت توجد في المجتمعات القديمة فرضت وجود نوع من التشريعات التي تبين ما على الأفراد من حقوق و ما عليهم من واجبات.

الفرع الأول: الاطار المفاهيم لظاهرة التشريع:

يعتبر التشريع أهم مصادر للقاعدة القانونية في أغلب الأنظمة المعاصرة إلا أن هذا المفهوم العام يراد به جميع النصوص القانونية المكتوبة الصادرة عن السلطة المختصة في حدود اختصاصاتها، ووفقا للإجراءات المقررة لذلك.

1/- مفهوم التشريع:

التشريع هو بمثابة الأداة التي تستطيع بواسطتها الحكومات و البرلمانات اشباع الاحتياجات المتغيرة و المتجددة و المتزايدة لأفراد المجتمع في شتى مجالات الحياة، كما أن الصياغة التشريعية المتماشية و التطورات العالمية تمكن الدولة في احداث تغييرات في عدة مجالات منها: الاجتماعية و الاقتصادية و الادارية...والتي تستهدف الاسراع بتحقيق التنمية في المجال الذي ينظمه القانون.²

و رغم أهمية القانون في حياة الأمم و الشعوب إلا أن هناك تخوفا كبيرا من عملية التشريعات، نظرا كونها عملية ثقيلة و مرهقة و معقدة، أولا نتطرق الى التشريع عام و خاص. ثم نتعرف على تدرج التشريعات البرلمانية في نظام قانوني الجزائري(فرع ثاني)

أ/- المعنى العام للتشريع:

هو التشريع وفقا المعنى العام كل ما قد يوجد في الجماعة من قواعد تحكم سلوك الأفراد حكما ملزما بهدف تنظيم حياة الجماعة.³

¹ محمد توهامي طواهر، مرجع سبق ذكره ص68.

² يمينة بيران أطروحة دكتوراه، تخصص القانون العام المعمق، صناعة التشريع على ضوء تعديل الدستور الجزائري لسنة 2016 (ص10) السنة الجامعية 2020-2019

³ نسمة بلحاح مشاكل العلاقة بين النصوص التتمية للسلطة التنظيمية، رسالة ماجستير في القانون فرع الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر سنة 2006-2007 ص 09.

ب/- المعنى الخاص للتشريع:

التشريع الخاص هو مجموعة من القواعد القانونية التي تصدرها السلطة التشريعية المختصة بذلك، و عليه تنظيم مسألة معينة في مجال معين (القانون الأصدر عن السلطة التشريعية).¹

الفرع الثاني: أنواع التشريع في الجزائر:

التشريع هو مجموعة القواعد القانونية المكتوبة العامة الملزمة المحددة التي تصدرها السلطة العامة المختصة في الدول، يهدف تنظيم العلاقات و سلوك الأفراد في المجتمع و هي عادة السلطة التشريعية و استثناء السلطة التنفيذية، كما أن التشريع يطلق عليه اسم القانون المكتوب لأنه يتضمن قواعد قانونية مدونة على شكل وثيقة مكتوبة مما يضمن قدرا كبيرا من الثقة و الاستقرار في المعاملات بين الأفراد و يمكن استعمال التشريع كأداة لتطوير المجتمع و تحقيق أهداف اجتماعية معينة.

تصدر القاعدة القانونية من الجهة المختصة بها، و يتضح بأن القواعد القانونية قد تكون اما من اختصاص السلطة التشريعية و بالتالي تكون بصدد أنواع التشريع و التي تندرج كالاتي:²

النوع الأول: التشريع الأساسي (الدستور):

هو عبارة عن قواعد قانونية ذات قيمة دستورية تأتي في قمة الهرم القانوني و التشريعات لا يجوز مخالفتها، و هي التي تحدد شكل الدولة و تبين نظام الحكم فيها تحدد السلطات العامة و العلاقة بينها قواعد الحكم و تقدر الحقوق و الحريات و واجباتهم العامة و تبين الدساتير إما:

بطريقة غير ديمقراطية: في شكل منحة من صاحب السلطان أن يصدر الدستور في شكل منحة من الحاكم إلى الشعب، كما هو الحال في دستور إمارة موناكو، و دستور مصدر لسنة 1922.

طريقة ديمقراطية: عن طريق طريقة الاستفتاء الشعبي أي موافقة الشعب عن الدستور في استفتاء عام و من بينها دستور فرنسا، مصر، الجزائر.

النوع الثاني: التشريع العادي:

هو مجموعة القواعد القانونية التي تصدر أصلا عبر البرلمان (مجلس شعبي الوطني و مجلس الأمة) طبقا للمادة 112 التشريعية برلمان يتكون من فرقتين و هما المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة و له

¹ دار عماد الدين محمد سعيد: تميز القرار الإداري عن العمل التشريعي، دراسة تحليلية مقارنة دار قنديل للنشر و التوزيع، الأردن 2009 ص 72.
² - قاضي عبد القادر، بطاقة بيداغوجية للأعمال الموجهة بقياس المؤسسات الأرشيفية في الجزائر جامعة احمد بن بلة وهران كلية العلوم الإنسانية و العلوم الإسلامية سنة الدراسية 2019-2020،

السيادة في اعداد القانون و التصويت عليه، و القانون نص تشريعي يصوت عليه المجلس الشعبي بالأغلبية ثم يعرض على مجلس الأمة الذي يصوت عليه أيضا ب 314 ثلاثة أرباع اعضائه على الأقل.

النوع الثالث: التشريع الفرعي:

لا يختلف عن التشريع العادي من الناحية الموضوعية لأن كلاهما عبارة عن قواعد قانونية عامة و إنما يمكن الاختلاف من الناحية الشكلية، حيث أن التشريع العادي يكون من اختصاص السلطة التشريعية أو البرلمان بغرفتيه أما التشريع الفرعي أو اللوائح و تكون هذه التنظيمات على نوعين:

التنظيمات التنفيذية: يندرج تطبيق القوانين في المجال التنظيمي الذي يعود للوزير الأول.

التنظيمات أو اللوائح التنظيمية: تصدر عن السلطة التنفيذية تنظيما لمسائل جديدة تخرج عن اطار التشريع العادي.¹

الفرع الثالث: التصريحات الجبائية:

1/- مفهوم التصريحات الجبائية:

تعرف على أنها وثيقة يستلمها المكلف من ادارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... إلخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، بحيث يستعمل التصريح عن النتيجة السنوية للقوائم المالية بالإضافة إلى مجموعة من التصريحات و الجداول الأخرى.²

كما يمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة و المنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة.³

عندما يلاحظ المكلف بالضريبة وجود عيوب شكلية من شأنها تؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة، فإن الأمر متروك للمصلحة المثيرة بإبلاغ هذا الأخير بإلغاء إجراء التقويم و مباشرة إجراء اخضاع ضريبي جديد مع احترام القواعد ذات الصلة عند وصول عناصر و معلومات جديدة إلى المصلحة المسيرة، بعد بدء اجراء تصحيح التصريحات و قبل انتهاء أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة، تشرع المصلحة المسيرة في تصحيح جديد، بعد إلغاء اقتراح التقويم الأول، يتضمن اقتراح التقويم الجديد لهذه التصريحات، بالإضافة إلى الأسس

¹ قاضي عبد القادر بطاقة البيداغوجية للأعمال الموجهة بقياس المؤسسات المؤسسات في الجزائر جامعة احمد بن بلة وهران العلوم الإنسانية و العلوم الإنسانية السنة الدراسية 2019.2020.

² مداني بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (تطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر 2004 ص 191.

³ ققموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة- الجزائر- 2009-2010) مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012 ص47.

الأولية، تلك الناتجة عن استغلال العناصر الجديدة التي تحوزها المصلحة المسيرة، تطبق هذه الأحكام أيضا على المكلفين بالضريبة المستفيدين من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة التفصيلية أو بموجب نظام القانون العام، بغض النظر عن الاعفاء الممنوح، و هذا وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- و من بين المواد مراقبة التصريحات نذكر منها :

المادة 19 مكرر:

خلال مراقبة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة و حق و رسم و اِتاوة لا يجوز التصحيح بالمستندات المشككة للتعسف باستعمال القانون لدى الادارة الجبائية التي يحق لها استبعادها و أن تعيد لها طبائعها الحقيقي، و هذه المستندات سواء كانت تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي أو تهدف إلى وضعية قانونية غايتها هي الاستفادة من الامتيازات الجبائية أو تحفيظ الضريبة المستحقة على المعني بالإدارة التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر إلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية.

في حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح، يعرض النزاع على نخبة دراسة التعسف في استعمال قانون في أجل ثلاثين يوم (30) ابتداء من استلام الأخطار و ذلك بناء على طلب المكلف بالضريبة قبل إعداد الجدول، يمكن للإدارة الجبائية الاستعانة بالنخبة و إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك.¹

المادة 18:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتناول كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، حيث يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، و تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية .

المادة 19:

تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة.

¹ - مادة 19-1 مكرر: معدل بموجب مادتين 25 ق/م 2014-41 ق/م 2018.

يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على التوضيحات أو تبريرات بشأنها و لهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات و العمليات و البيانات الخاضعة للرقابة. تجدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين(30)يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب.

حيث تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها عليها مسبقا، تحت طائلة بطلان إجراء فرض فريضة أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إشعارا وبالتصحيح المقترح، موضحة له صراحة كل نقطة تقويم كما يأتي:

-أصل و حقائق و أسباب التقويم.

-مواد قانون الضرائب ذات الصلة.

-الأسس الضريبية و حساب الضرائب الناتجة عنها.

-الدافع القانوني و طبيعة العقوبات المطبقة.

-إمكانية الإستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.¹

إن عدم الرد خلال مهلة الزمنية محددة يعتبر بمثابة الموافقة الضمنية قبل من مكلف بالضريبة إزاء اقتراح التقويم. في هذه الحالة تعد المصلحة المسيرة إخطارا نهائيا، مع المراعاة حقل اعتراض المعني بعد إصدار جدول التسوية المحددة للأسس الضريبية وحقوق والعقوبات المتعلقة بها.

عندما يقدم المكلف بالضريبة رده قبل انقضاء الأجل المحدد اقتراح التسوية، لا ترسل مصلحة المسيرة الإخطار النهائي ولا تسجل الضريبة في الجدول إلا بعد انقضاء الأجل (15) يوما وكذلك إذا قدم المكلف بالضريبة عناصر جديدة بالإضافة إلى رده وقبل انتهاء الأجل المذكور، يجب على مصلحة دراستها.

¹ - المادة 19:معدلة بموجب المواد 36ق.م/2009 و 40ق.م/2018 و 49ق.م/2021

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل استنتجنا ان الرقابة الجبائية تعد من أهم الإجراءات التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء وجباتهم فهي تعتبر وسيلة قانونية يتم من خلالها الفحص الشامل والمنتظم لجميع اللجالات و الوثائق المؤسسة من اجل تحقيق عديد من الأهداف للتأكد من صحة و سلامة المعلومات ولإنجاح عملية الرقابة الجبائية سعت الإدارة الجبائية من خلال الصلاحيات التي تتمتع بالخبرة الكفاءة المهنية وتكليفهم بالرقابة الجبائية في اطار القوانين و الإجراءات المعمول بها في مقابل منح المكلفين الخاضعين للرقابة حقوق مقابل التزاماتهم.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مركز الضرائب

ولاية سعيدة

تمهيد

من أجل فهم الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية من خلال العمل على مراقبة واسترجاع المال العام الذي يقوم به المكلفين بالضريبة مع التسديد بطريقة غير قانونية، وجب علينا دعم هذا البحث بدراسة تطبيقية لإسقاط ما تم عرضه في جانب النظري ، من خلال التعرف على التجاوزات والأخطاء التي ارتكبتها المكلفين بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب.

حيث وقع الاختيار على مركز الضرائب لولاية سعيدة لأنها تعد من أحد الهياكل الرئيسية والمحورية في النظام الجزائري وعليه سنقدم في هذا الفصل الهيكل التنظيمي للإدارة ثم نقوم بعرض مفصل لمركز الضرائب لولاية سعيدة بهدف الكشف عن النقاط او الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات الغش و التزوير وقد قسم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة .

المبحث الثاني :دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب ولاية سعيدة.

المبحث الأول: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف وما سيجري عليه من خلال مراحل وإجراءات التدقيق والمراقبة، يلزمنا أولاً إعطاء عموميات حول مكان الدراسة من خلال تقديم مركز الضرائب لولاية سعيدة من خلال التعريف بها وتقديم هيكلها التنظيمي وشرح مصالحها ، كما سيتم عرض أهم الإجراءات الرقابة الجبائية لديها .

المطلب الأول: بطاقة التعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة

الفرع الأول: تعريف بمركز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب الموكلة إليها مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم ومراقبة عملية تسيير هذه العمليات الجبائية التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الجزافي
- المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000000، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق إلى مجموع المهن الحرة، كما تختص في مجال الوعاء الضريبي والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق نشاطاتهم المهنية للفئة من المكلفين بالضريبة، ومن هذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: مهام مكلفة من قبل المركز الضرائب لولاية سعيدة:

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية :

1/- في مجال الوعاء:

يسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي لعنوان الأرباح المهنية .

2/- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول و السندات ،الارادات ،تحصيل الضرائب و الرسوم والأتوة .
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
- ضبط و تسجيل مركز تسليم القيم .

3/- في مجال الرقابة:

- البحث و استغلال عن المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات
- الإعادة و التحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

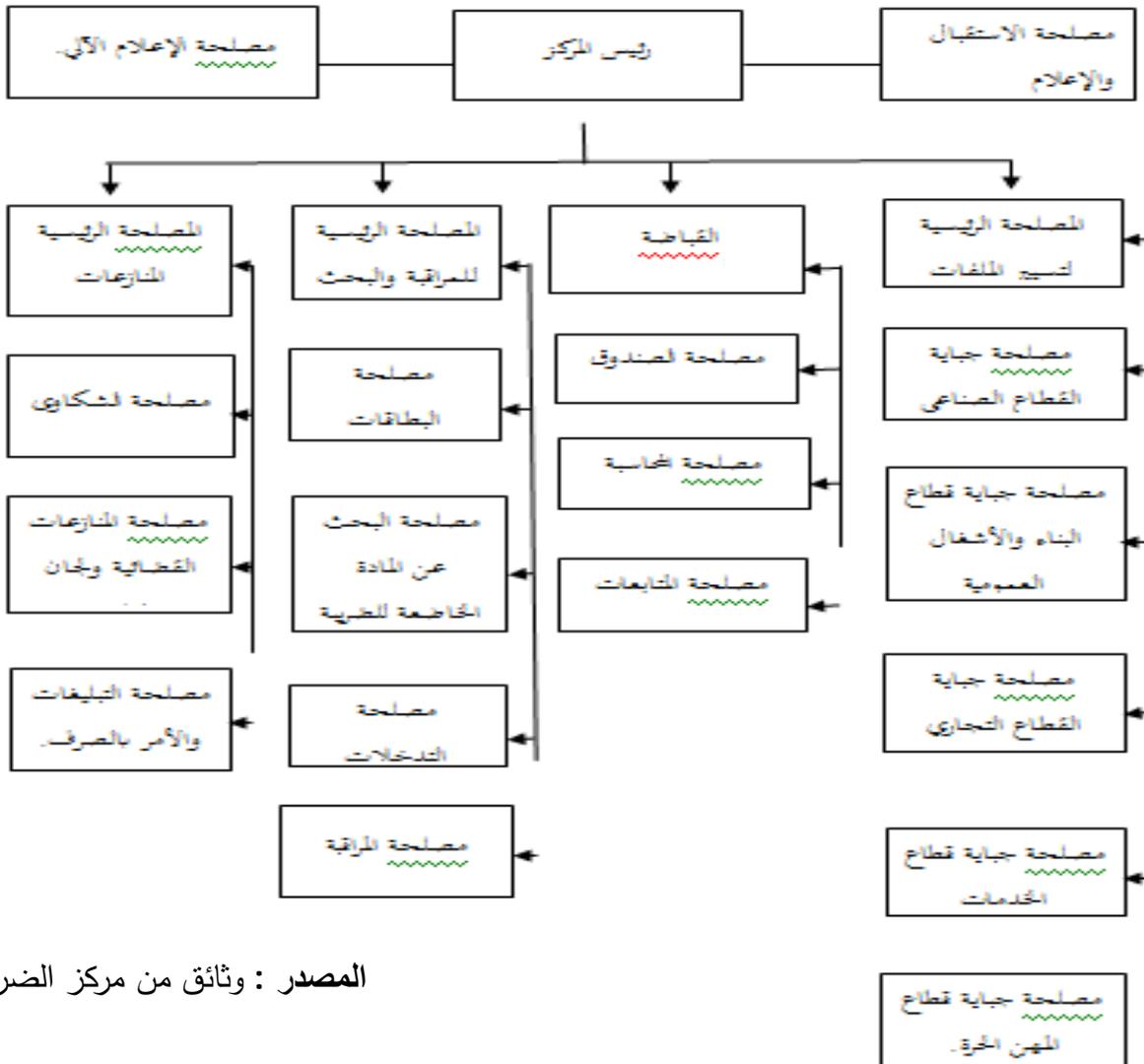
4- في مجال المنازعات:

- تقوم على دراسة و معالجة الشكاوى .
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- استرداد القروض والرسوم على القيمة المضافة .

5- في مجال الاستقبال و الاعلام:

- ضمان مهنة الاستقبال والاعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بانشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم وتسيير المواعيد ونشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص وركز الضرائب .

المطلب الثاني: هيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : وثائق من مركز الضرائب

المطلب الثالث: أهم اختصاصات المكلفة على مستوى مصالحهم

(1) المصلحة الرئيسية للتسيير

تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين ومراقبتها، متابعة للامتيازات الجبائية ومصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب، كما قوم المصلحة باقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو للمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية، إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات إعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع مصالحها المشتركة خاصة بها وهي كالتالي:

✓ المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

✓ المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

✓ المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

✓ المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

✓ المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

(2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

وتختص هذه المصلحة بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها من أجل استغلالها، إضافة إلى ذلك تعمل المصلحة على المراقبة والبحث باقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة أساس المستندات للتصريحات المكتتبه من طرفهم، إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييميه دورية، تظم المصلحة (04 مصالح) وهي:

✓ مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل على شكل فرق مكلفة بـ:

1. إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الإطلاع.

2. اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

✓ مصلحة البطاقات والمقارنات مكلفة بـ:

1. تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بالوعاء الضريبة لمراقبتها وتحصيلها.

2. التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة.

✓ مصلحة التدخلات التي تعمل على شكل فرق وتقوم بـ:

1. برمجة وإنجاز التدخلات لمزاولة التحقيق في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء وتحصيلها.

2. اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو مراقبتها على أساس المستندات من طرف المعلومات والاستعلامات المجمعة.

✓ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق وتكفل بـ:

1. إعداد برامج المراقبة في عين المكان على أساس المستندات.

2. إعداد وضعيات إحصائية دورية مع تقديم مردودها.

3- **المصلحة الرئيسية للمنازعات** تكلف بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه إلى لمركز الضرائب وناتج عن فرض زيادات أو غرامات أو عقوبات يقررها المركز، وكذا استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة وتضم 03 مصالح وهي:

✓ مصلحة الشكاوى التي تعمل على:

1. دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات وعقوبات المحتج عليها باسترجاع الضرائب والرسم والحقوق المدفوعة أثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقطوعة المصدر أو التي تتعلق الاقتطاع الرسم على القيمة المضافة.

2. معالجة منازعات التحصيل ودراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج خاص بالأشياء المحجوزة.

✓ مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية والتي تكلف بـ:

1. دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان الضرائب المباشرة أو الطعن الاعفائي.

2. تقوم بمتابعة الطعون والشكاوى مع المصالح المعنية في مديرية الضرائب.

✓ مصلحة التبليغ والأمر بالدفع والتي تقوم:

1. تبليغ القرارات لمختلف الطعون لمصالح المعنية وإلى المكلفين بالضريبة.

2. الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقرر مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

4- **مصلحة قباضة وتكلف بـ:** التسديدات التي يقوم بها المكلف بالضريبة التلقائية أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل، مسك المحاسبة المطابقة القواعد المحاسبية وتقديم حسابات التحصيل الجبري إلى مجلس المحاسبة.

5- **مصلحة الاستقبال والإعلام:** وتكلف تحت سلطة المركز بتنظيم استقبال المكلفين، ونشر المعلومات حول حقوق وواجبات الجنائية الخاصة بها، استغلال التطبيقات المعلومات وتأمينها، إحصاء حاجيات المصالح من العتاد ولوازم وكذا التكفل بصيانة التجهيزات، الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المبحث الثالث: دراسة حالة على مستوى مركز الضرائب ولاية سعيدة

في هذا المبحث قمنا بالتطرق إلى دراسة حالة في مؤسستين مختلفتين، حيث أنه كان من الصعب الحصول على بعض المعلومات المتعلقة بهذه المؤسستين نظرا لسرية المعلومات.

المطلب الأول: خطوات عملية التحقيق المحاسبي**أولاً: إرسال الإشعار بالتحقيق**

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلف بالضريبة، ومنحه مهلة عشرة (10) أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر محاسبية، وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم 2016/12/04 تحت رقم 945/م وض/م رم ت/م م 2016. وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:¹

- ✓ اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: مؤسسة تجارية
- ✓ تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق: 2016/12/04
- ✓ الضرائب التي يمسهما التحقيق
- الضريبة على الدخل الإجمالي
- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم على النشاط المهني
- ✓ ألقاب وأسماء ورتب المحققين.²

ثانياً: التحضير لإجراء التحقيق**1-دراسة وفحص الملف الجبائي:**

يتم سحب الملف الجبائي الخاص بالشركة أو المؤسسة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى الإلتزام هذه المؤسسة لواجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

2-إعداد كشف المقارنة الميزانيات:

بناء على الكشوفات المقدمة للسنوات الأربعة قيد التحقيق، تقوم الإدارة الجبائية بإعداد كشوفات المقارنة للمؤسسة من أجل التأكد من التصريحات.

3-إعداد كشف المحاسبة:

وفقا للجدول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الخاصة بالسنوات الأربعة التي تم التحقيق فيها، يتم إعداد كشف للمحاسبة من قبل مصلحة التحقيق وهو عبارة عن ملخص للنتيجة للسنوات الأربعة.

¹أنظر الملحق رقم 01

²تصريحات مكتب التحقيقات، مركز الضرائب ولاية سعيدة، 2023.

ثالثا: التدخل الأولي

حيث يتم التدخل بعين المكان والقيام بمعاينة المؤسسة الشركة والإستفسار عن كيفية تنظيم العمل داخل المؤسسة، وهذا التدخل يكون بعد انتهاء المدة القانونية (10) أيام من إرسال الإشعار بالتحقيق، وأخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.

المطلب الثاني:دراسة حالة التحقيق في المحاسبة للمؤسسة بيع بالجملة حفاظات الأطفال

قبل أن يتم من خلال هذا المبحث عرض دراسة حالة ميدانية لأنواع الرقابة الجبائية لمراقبة ملف جبائي المتمثلة في تحقيق المحاسبة وتحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية.

التحقيق في المحاسبة: (بيع بالجملة حفاظات الأطفال)

المادة 20:

يمكن للأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

إن التحقيق في محاسبة هو عبارة عن مجموعة عمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقلّة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين مكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على أقل.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

يلزم المكلفين الضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقات الكتابية المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون.

1/- الإجراءات التحضيرية:

هو أولى استغلال التي يقوم بها عون المدقق قبل أن يبدأ عمله والتي تنحصر في حصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع لعملية التحقيق، وإطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف وتزويد المعلومات من مختلف المصادر حيث يقوم بـ:

سحب لملف الجبائي بالمركز الضرائب المسيرة لملف مقابل وصل استلام بعد تحرير السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات ووثائق المتحصل عنها.

التعرف على هوية المكلف بالضريبة حيث تتضمن معلومات شخصية عن هويته المتمثلة في الاسم واللقب والعنوان الشخصي وطبيعة نشاطه.

إرسال إشعار أولي لمكلف المعني بعملية التدقيق المحاسبي حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية: هوية المكلف، الوضعية الجبائية للمكلف، سنوات محل التحقيق، الوثائق المعنية بالتحقيق.

هوية المكلف بالضريبة: الاسم، اللقب، العنوان الشخصي

النشاط الممارس فيه: بيع بالجملة حفاظات الأطفال

سنوات حل التحقيق: 2012 - 2013 - 2014 - 2015.

الوثائق المعنية بالتدقيق: سجلات والدفاتر المحاسبية، تصريحات سنوية المتمثل في ميزانية الجبائية....

الأسماء المكلفين: الأشخاص الذين يخول لهم مهمة التدقيق.

2/- الإجراءات الميدانية:

بعد إطلاع على الهوية الجبائية المكلف بالضريبة المعطيات السابقة، يقوم المحققان سواء كان مفتش رئيسي أو مفتش مركزي والذي يمكنه إجراء التحقيقات في المحاسبة الذي يخول له مهنة ممارسة عملية التحقيق، وبعد انقضاء مهلة القانونية المنصوص عليه بالمادة 04/20 يقوم المحققان بإجراءات التالية:

- فحص الوثائق والتصريحات التي تضم الملف الجبائي.
- نقل مباشر أصول وخصوم الميزانية من جدول الحسابات النتائج لسنوات محل التحقيق.
- رقم الأعمال الخاضع للضريبة ورقم الأعمال مع رسوم المتعلقة (TAP / TVA)

3/- نتائج التدقيق:

يقوم المحققان مباشرة لعملية التحقيق واتخاذ الإجراءات الصارمة وذلك من خلال دراسة الوثائق المقدمة لتحقيق بهدف اطلاع المكلف بالضريبة على كل النتائج المتمثلة في:

المحاسبة من حيث الشكل:

يتم الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية الإلزامية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور) والتأكد من مطابقتها لتنظيمات المنصوص عليها.

المحاسبة من حيث المضمون:

نظرا لإخطاء وإخفاء التي يشوبها بعض حسابات والتي قمنا بإيجازها كمايلي:

العيوب المكتشفة:

إن عملية فحص ومراقبة محاسبة مؤسستكم للسنوات 2012، 2013، 2014 و 2015 أظهرت النقائص التالية:

سنة 2012 :

تسديد جميع المشتريات نقدا عن طريق الصندوق بالرغم من أن مبلغ كل فاتورة مع احتساب الرسوم يفوق 100.000,00 دج مع الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من طرف المورد FADERCOSPA بقيمة : 93.085,00 دج بدون وجهة حق كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (02) : فواتير المؤسسة لسنة 2012

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
382	2012/01/19	132.513,57	22.527,31
4051	2012//07/22	249.030,72	42.335,22
5242	2012/10/10	166.020,48	28.223,48
المجموع		547.564,77	93.086,01

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012-2015)

- عدم التصريح بأي عامل في التصريح السنوي 301 مكرر.
- عدم تبرير تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية بقيمة 5.000,00 دج نقدا بتاريخ 2013/04/30.

سنة 2013 :

- تسديد جميع المشتريات نقدا عن طريق الصندوق بالرغم من أن مبلغ كل فاتورة مع احتساب الرسوم يفوق 100.000,00 دج مع الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من طرف المورد FADERCOSPA بقيمة : 841.733,00 دج بدون وجهة حق كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (03) : فواتير المؤسسة لسنة 2013

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
321	2013/02/06	469.464,96	32.862,55
472	2013/02/06	758.397,60	128.927,59
349	2013/02/10	569.016,96	39.831,19
518	2013/02/10	579.912,48	98.585,12
686	2013/02/21	840.372,48	142.863,32
709	2013/02/24	933.949,68	158.771,45
726	2013/02/25	854.071,20	145.192,10
1308	2013/04/15	220.767,60	37.530,49
2998	2013/09/18	168.451,20	28.636,70
4059	2013/12/11	167.847,60	28.534,09
المجموع		5.562.251,76	841.734,60

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

- عدم التصريح بأي عامل في التصريح السنوي 301 مكرر.
 - عدم تبرير تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية بقيمة 32.261,00 دج نقدا بتاريخ 2014/04/20.
 - عدم إيداع التصريح السنوي للمداخل G1 لسنة 2013.
- سنة 2014:**

عدم التصريح محاسبيا بتسديد مشتريات للمورد FADERCOSPA بقيمة 224.605.551,23 دج مع احتساب الرسوم مستخرجة من الكشف البنكي (البنك الوطني الجزائري وكالة سعيدة) , حيث قتم بإيداع مبالغ

مالية في حسابكم البنكي الغير مصرح به و تليها عملية السحب لهذه المبالغ من طرف المورد FADERCOSPA كما هو مبين في الكشف البنكي.

- تسديد جميع المشتريات نقدا عن طريق الصندوق بالرغم من أن مبلغ كل فاتورة مع احتساب الرسوم يفوق 100.000,00 دج مع الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من طرف المورد FADERCOSPA بقيمة : 4.375.031,00 دج بدون وجهة حق كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (04) : فواتير المؤسسة لسنة 2014

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
1900231	2014/01/18	1.610.061,30	112.704,29
1900399	2014/01/29	1.675.392,30	117.277,46
1900550	2014/02/08	1.675.392,30	117.277,46
1900705	2014/02/18	1.633.275,00	114.329,25
1901131	2014/03/16	2.258.120,04	368.340,47
1901272	2014/03/25	939.305,22	108.053,77
1901293	2014/03/26	1.683.282,78	117.829,79
1902489	2014/06/10	2.501.820,00	425.309,40
1902492	2014/06/10	2.366.940,00	402.379,80
1902734	2014/06/27	1.894.599,00	132.621,93
1902736	2014/06/27	1.959.930,00	137.195,10
1902765	2014/06/29	1.959.930,00	137.195,10
1902763	2014/06/29	1.894.599,00	132.621,93
1902903	2014/07/12	2.501.820,00	425.309,40
1902974	2014/07/17	1.983.092,76	138.816,49

428.105,42	2.518.267,20	2014/07/22	1903035
370.648,01	2.180.282,40	2014/07/23	1903048
138.618,00	815.400,00	2014/11/07	1904595
450.398,95	2.649.405,60	2014/11/13	1904702
4.375.032,02	36.700.914,90		المجموع

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

- عدم التصريح بأي عامل في التصريح السنوي 301 مكرر.
 - عدم تبرير تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية بقيمة 98.532,00 دج نقدا بتاريخ 2015/04/30.
 - عدم إيداع التصريح السنوي للمداخل G1 لسنة 2014.
- سنة 2015:**

- عدم التصريح محاسبيا بتسديد مشتريات للمورد FADERCOSPA بقيمة 600.486.382,10 دج مع احتساب الرسوم مستخرجة من الكشف البنكي (البنك الوطني الجزائري وكالة سعيدة) حيث قمتم بإيداع مبالغ مالية في حسابكم البنكي الغير مصرح به و تليها عملية السحب لهذه المبالغ من طرف المورد FADERCOSPA كما هو مبين في الكشف البنكي.
- تسديد جميع المشتريات نقدا عن طريق الصندوق بالرغم من أن مبلغ كل فاتورة مع احتساب الرسوم يفوق 100.000,00 دج مع الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات من طرف المورد FADERCOSPA بقيمة : 1.642.377,00 دج بدون وجهة حق كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (05) : فواتير المؤسسة لسنة 2015

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
964	2015/03/23	477.510,00	81.176,70
965	2015/03/23	967.412,16	164.460,07
976	2015/03/24	977.184,00	166.121,28
1037	2015/03/30	434.100,00	73.797,00
1054	2015/03/31	967.412,16	164.460,07
1060	2015/03/31	977.184,00	166.121,28
1720	2015/06/03	542.625,00	92.246,25
1798	2015/06/11	1.074.902,40	182.733,41
1802	2015/06/13	868.475,40	147.640,82
1805	2015/06/13	895.629,60	152.257,03
3126	2015/10/27	133.925,40	22.767,32
3142	2015/10/28	1.344.678,12	228.595,28
المجموع		9.661.038,24	1.642.376,51

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

- عدم التصريح بأي عامل في التصريح السنوي 301 مكرر.
 - عدم تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية لسنة 2015
 - عدم إيداع التصريح السنوي للمداخل G1 لسنة 2015.
- كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي تبعا لتحقيق جبائي موقع من طرفكم بتاريخ/...../2016.

إجراءات التقييم:

لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية بالاعتماد على المعلومات المستقاة من حسابكم البنكي التالي:

- البنك الوطني الجزائري رقم: وكالة سعيدة
وكذا المعلومات الواردة من مختلف الهيئات العامة والخاصة و من محاسبتكم.

حساب رقم الأعمال: لقد تم تحديد أرقام الأعمال للسنوات 2012،2013، 2014 و 2015 كمايلي:

سنة 2012: تم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به و المقدر ب: 574.941,00 دج

سنة 2013: تم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به و المقدر ب: 5.840.362,00 دج

سنة 2014: تم إضافة إلى رقم الأعمال المصرح به والمقدر ب: 37.989.599,00 دج رقم الأعمال الناتج على المشتريات غير المصرح بها والمقدرة ب: 224.605.551,23 دج مع احتساب الرسوم وتطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %

سنة 2015: تم إضافة إلى رقم الأعمال المصرح به والمقدر ب: 10.159.164,00 دج رقم الأعمال الناتج على المشتريات غير المصرح بها والمقدرة ب: 600.486.382,10 دج مع احتساب الرسوم وتطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %

حساب رقم الأعمال :

جدول رقم (06) : رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وG50:

التعيين السنة	رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقيق	رقم الأعمال المصرح به قبل التحقيق	الفرق	
			مدين	دائن
2012	574.941,00	574.941,00	/	/
2013	5.840.362,00	5.840.362,00	/	/

				2014
/	211.167.612,00	37.989.599,00	249.157.211,00	
/	564.559.846,00	10.159.164,00	574.719.010,00	2015

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012-2015

الرسم على القيمة المضافة :

تم استرداد الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2012, 2013, 2014 و 2015 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): الرسوم المستردة على المشتريات

الفرق		مستردة	رسوم المحسومة	المستردة	الرسوم المقبولة	التعيين السنة
دائن	مدين					
/	93.085,00		93.085,00		/	2012
/	841.733,00		841.733,00		/	2013
/	4.375.031,00		4.375.031,00		/	2014
/	1.642.377,00		1.642.377,00		/	2015

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012-2015

جدول رقم (08) إجمالي المستحقات:

2015	2014	2013	2012	سنة التعيين
/	19.195.388,00	1.090.406,00	/	رقم الأعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% بعد التحقيق
/	19.195.388,00	1.090.406,00	/	رقم الأعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% قبل التحقيق
574.719.010,00	229.961.823,00	4.749.956,00	574.941,00	رقم الأعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% بعد التحقيق
10.159.164,00	18.794.211,00	4.749.956,00	574.941,00	رقم الأعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% قبل التحقيق
564.559.846,00	211.167.612,00	/	/	الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17%
%17	% 17	/	/	معدل الرسم
95.975.174,00	35.898.494,00	/	/	الحقوق الصافية
1.642.377,00	4.375.031,00	841.733,00	93.085,00	الرسوم المحسومة المستردة
97.617.551,00	40.273.525,00	841.733,00	93.085,00	المجموع

الغرامة	15%	% 25	% 25	% 25
القيمة	13.963,00	210.433,00	10.068.381,00	24.404.388,00
المجموع	107.048,00	1.052.166,00	50.341.906,00	122.021.939,00

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال المتملص منها إذا كان المبلغ المطبق عليه الغرامة هي :

الحقوق TVA أقل من 50000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه 10%

الحقوق TVA ما بين 50000 دج و 200000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه 15%

الحقوق TVA أكثر من 200000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه 25% من المبلغ

جدول إجمالي المستحقات TAV

$$191970556.61 = 1.17 \div 224605551.23$$

$$19197055.67 = 0.1 \times 191970556.61$$

$$211167612 = 19197055.67 + 191970556.61$$

$$229961823 = 211167612 + 18794.211$$

$$249157211 = 229961823 + 19195388$$

$$513236224.01709 = 1.17 \div 600486382.10 \quad 2015$$

$$= 513236224.01709 + 51323622.401709 = 0.1 \times 513236224.01709$$

$$574719010.418 = 10159164 + 564559846,418799$$

قبل التحقيق: 19195.388 7%

$$37989599 = 17\% \quad 18794.211$$

بعد التحقيق : 19195388

الغرامة المادة 116:

الضريبة على الدخل الاجمالي تطبيق نسبة 5% من رقم الفرق في رقم الأعمال

2014 : 10558381 = %5 X 211167612

2015 : 28229992 = %5 X 564599846

نسبة الضريبة حيث رقم الأعمال إذا كان أقل من 30000000 تطبيق نسبة 20%

إذا كان أكثر من 30000000 تطبيق جدول التصاعدي.

جدول رقم (09) الرسم على النشاط المهني :

السنة التعيين	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال الخاضع لرسم على النشاط المهني بعد التحقيق	574.941,00	5.840.362,00	249.157.211,00	574.719.010,00
رقم الأعمال الخاضع لرسم على النشاط المهني قبل التحقيق	574.941,00	5.840.362,00	37.989.599,00	10.159.164,00
الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني	/	/	211.167.612,00	564.559.846,00
معدل الرسم	/	/	% 2	%2
الحقوق الصافية	/	/	4.223.352,00	11.291.197,00
الغرامة	/	/	% 25	% 25
القيمة	/	/	1.055.838,00	2.822.799,00
المجموع	/	/	5.279.190,00	14.113.996,00

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 - 2015

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أقل من 50000 تطبيق الغرامة %10 من المبلغ.

ما بين 50000 و 2000000 تطبيق الغرامة %15 من المبلغ.

أكثر من 200000 تطبيق الغرامة %25 من المبلغ.

القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية:

تم إضافة إلى الأرباح المصرح بها لسنتي 2014 و 2015 الربح الناتج عن فرق الأعمال بعد تطبيق نسبة ربح صافي تقدر ب 5%.

وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (10) حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة

السنة التعيين	2012	2013	2014	2015
القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها	15.880,00	161.306,00	528.441,00	294.943,00
الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال	/	/	10.558.381,00	28.227.992,00
القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق	15.880,00	161.306,00	11.086.822,00	28.522.935,00
القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق	/	/	/	/
الفرق	15.880,00	161.306,00	11.086.822,00	28.522.935,00
نسبة الضريبة	%20	20%	الجدول التصاعدي	الجدول التصاعدي

بالشرائح	بالشرائح			
9.851.027,00	3.748.388,00	32.261,00	5.000,00	الحقوق الإجمالية
/	/	/	/	الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقيق
9.851.027,00	3.748.388,00	32.261,00	5.000,00	الحقوق الصافية
%25	%25	%10	%10	نسبة الغرامة
2.462.757,00	937.097,00	3.226,00	500,00	مبلغ الغرامة
12.313.784,00	4.685.485,00	35.487,00	5.500,00	المجموع المستحق

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

تم تطبيق الغرامات حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وتطبيق الجدول التصاعدي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

من المادة 104

:2014

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120000 إلى 360000
30%	من 360000 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

من إعداد الطالبتين :اعتماد على وثائق المؤسسة

$$3748388 = 372000 + 3376388 = \%35 \times 9646822 = 1440000 - 11086822$$

$$48000 = \%20 \times 240000 = 120000 - 360000$$

$$372000 = 324000 + 48000 \text{ و } 324000 = \%30 \times 1080000 = 360000 - 1440000$$

:2015

$$9851027 = 372000 + 9479027 = \%35 \times 27082935 = 1440000 - 28522935$$

جدول رقم (11) الأرباح المصرح بها في نموذج G1 :

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
غير مصرح به	غير مصرح به	غير مصرح به	15.880,00	الأرباح المصرح بها في نموذج G1

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2015 2012

جدول رقم (12) الرسم شبه الجبائي:

2015	2014	2013	2012	التعيين / السنوات
500,00	500,00	500,00	500,00	الرسم شبه الجبائي

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور:

تقرر تصحيح وضعيتكم الجبائية عن طريق تطبيق متوسط الأجر الأدنى المضمون المقدر بـ 18.000,00 دج شهريا للسنوات 2012, 2013, 2014, و 2015 زائد 150% بمعدل عامل واحد كما يبينه الجدول التالي:

$$216000 = 12 \times 180000 : IRG/S$$

$$1080000 = \%20 \times 540000 = 216000 + 100 \div 150 \times 216000$$

$$270000 = \%25 \times 108000, \%25$$

$$270000$$
 عقوبة التأخير

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
540.000,00	540.000,00	540.000,00	540.000,00	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد

التحقيق				
القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق	/	/	/	/
الضريبة الواجبة الدفع بعد التحقيق	108.000,00	108.000,00	108.000,00	108.000,00
الضريبة المدفوعة قبل التحقيق	/	/	/	/
الفرق	108.000,00	108.000,00	108.000,00	108.000,00
غرامة التأخير 25%	27.000,00	27.000,00	27.000,00	27.000,00
عقوبة التأخير 25%	27.000,00	27.000,00	27.000,00	27.000,00
المجموع المستحق	162.000,00	162.000,00	162.000,00	162.000,00

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات 2012 2015

تم تطبيق الغرامات حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تطبيقا لأحكام المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أن لديكم إمكانية طلب في ردمك من المدير الولائي للضرائب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة .

بعد عملية الفحص ومراقبة المحاسبة لمؤسستكم للسنوات 2012-2013-2014-2015، والذي إحتجتم فيه على الأسس الضريبية المبلغه لكم في الإشعار بنتائج التحقيق الأولي المسلم لكم بتاريخ 2016/12/04 تحت رقم: 945/م و ض / م ض / م ت / م م / 2016.

الإجراءات المقرر اتخاذها بعد رد المؤسسة على نتائج التحقيق الأولي للمصلحة:

من خلال رد المؤسسة على التحقيق الأولي وبعد دراسة الملاحظات و التبريرات المقدمة من طرف المؤسسة و بناء على نتائج جلسة التحكيم المنعقدة بتاريخ/01/2017 تقرر ما يلي:

حساب رقم الأعمال: لقد تم تحديد أرقام الأعمال للسنوات 2012 ، 2013 ، 2014 و 2015 كمايلي:

سنة 2012: دون تغيير حيثتم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به و المقدر ب: 574.941,00 دج

سنة 2013: دون تغيير حيثتم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به و المقدر ب: 5.840.362,00 دج

سنة 2014: تم إضافة إلى رقم الأعمال المصرح به والمقدر ب: 37.989.599,00 دج رقم الأعمال الناتج على المشتريات غير المصرح بها وتطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %

*كما تم الاتفاق على خصم المشتريات المصرح بها محاسبيا والمقدرة ب: 41.075.947,00 دج مع احتساب الرسوم من المشتريات غير المصرح بها المستخرجة من الكشف البنكي و المقدرة ب: 224.605.551,23 دج مع احتساب الرسوم لأنه تم تسديدها عن طريق البنك وبما أن المحاسب لم يكن على علم بالحساب البنكي تم تقييد عملية التسديد عن طريق الصندوق.

*وبالتالي أصبحت قيمة المشتريات غير مصرح بها تقدر ب: 183.529.604,00 دج مع احتساب الرسوم.

* تم قبول ملاحظتكم الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بعد تقديم فواتير الشراء غير مصرح بها والتي تخضع لنسبتين من الرسم على القيمة المضافة 7% و 17% وبالتالي تم تقسيم المشتريات غير مصرح بها الى قسمين: مبلغ خاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7%(22.470.469,00 دج مع احتساب الرسوم) والباقي خاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17%(161.059.135,00 دج مع احتساب الرسوم)

*جدول رقم (13) حساب رقم الأعمال غير مصرح به على النحو التالي:

224.605.551,00	المشتريات غير المصرح بها المستخرجة من الكشف البنكي مع احتساب الرسوم
41.075.947,00	المشتريات المصرح بها محاسبيا مع احتساب الرسوم
183.529.604,00	المشتريات غير المصرح بها مع احتساب الرسوم
161.059.135,00	المشتريات غير المصرح بها مع احتساب الرسوم الخاضعة لنسبتي 7 % و 17% على التوالي.
137.657.380,00	المشتريات غير المصرح بها خارج الرسم الخاضعة لنسبتي 7 % و 17% على التوالي.
151.423.118,00	رقم الأعمال غير المصرح به الخاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبتي 7 % و 17% على التوالي بعد تطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %
174.523.600,00	اجمالي رقم الأعمال غير المصرح به

سنة 2015: تم إضافة إلى رقم الأعمال المصرح به والمقدر ب: 10.159.164,00 دج رقم الأعمال الناتج على المشتريات غير المصرح بها وتطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %.

* كما تم الاتفاق على خصم المشتريات المصرح بها محاسبيا والمقدرة ب: 11.303.415,00 دج مع احتساب الرسوم من المشتريات غير المصرح بها المستخرجة من الكشف البنكي و المقدرة ب: 600.486.382,10 دج مع احتساب الرسوم لأنه تم تسديدها عن طريق البنك وبما أن المحاسب لم يكن على علم بالحساب البنكي تم تقييد عملية التسديد عن طريق الصندوق.

* وبالتالي أصبحت قيمة المشتريات غير مصرح بها تقدر ب: 589.182.967,00 دج مع احتساب الرسوم.

* تم قبول ملاحظتكم الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بعد تقديم فواتير الشراء غير مصرح بها والتي تخضع لنسبتين من الرسم على القيمة المضافة 7% و 17% وبالتالي تم تقسيم المشتريات غير مصرح بها الى قسمين: مبلغ خاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7% (80.507.534,00 دج مع احتساب الرسوم)

والباقى خاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% (508.675.433,00 دج مع احتساب الرسوم)

* تم حساب رقم الأعمال غير مصرح به على النحو التالي:

600.486.382,00	المشتريات غير المصرح بها المستخرجة من الكشف البنكي مع احتساب الرسوم
11.303.415,00	المشتريات المصرح بها محاسبيا مع احتساب الرسوم
589.182.967,00	المشتريات غير المصرح بها مع احتساب الرسوم
508.675.433,00	المشتريات غير المصرح بها مع احتساب الرسوم الخاضعة لنسبتي 7 % و 17% على التوالي.
434.765.327,00	المشتريات غير المصرح بها خارج الرسم الخاضعة لنسبتي 7 % و 17% على التوالي.
478.241.860,00	رقم الأعمال غير المصرح به الخاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبتي 7 % و 17% على التوالي بعد تطبيق نسبة ربح إجمالي تقدر ب 10 %
561.006.615,00	اجمالي رقم الأعمال غير المصرح به

جدول حساب رقم الأعمال :

جدول (14) رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وG50:

الفرق		رقم الأعمال المصرح به قبل التحقيق	رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقيق	التعيين السنة
دائن	مدين			
/	/	574.941,00	574.941,00	2012
/	/	5.840.362,00	5.840.362,00	2013
/	174.523.600,00	37.989.599,00	212.513.199,00	2014
/	561.006.615,00	10.159.164,00	571.165.779,00	2015

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

الرسم على القيمة المضافة :

الرسوم المستردة على المشتريات: تم استرداد الرسم على القيمة المضافة لسنتي 2012 و 2013 أما سنتي 2014 و 2015 تم قبوله باعتبار المشتريات تم تسديدها عن طريق البنك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15) الرسوم المستردة على المشتريات

الفرق		مستردة	رسوم المحسومة	الرسوم المستردة المقبولة	التعيين السنة
دائن	مدين				
/	93.085,00	93.085,00		/	2012
/	841.733,00	841.733,00		/	2013
/	/	4.375.031,00	4.375.031,00		2014
/	/	1.642.377,00	1.642.377,00		2015

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

المستحقات بالنسبة للمخفضة 7%: تم قبول ملاحظتكم الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بعد تقديم فواتير الشراء غير مصرح بها لسنتي 2014 و 2015 بقيمتي : 1.470.031,00 دج و 5.266.848,00 دج

جدول رقم (16) إجمالي المستحقات بالنسبة للمخفضة 7%:

2015	2014	2013	2012	لسنة التعيين
82.764.755,00	42.295.870,00	1.090.406,00	/	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة لمضافة بمعدل 7% بعد التحقيق
/	19.195.388,00	1.090.406,00	/	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% قبل التحقيق
82.764.755,00	23.100.482,00	/	/	الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 7%

معدل الرسم	/ /	/ /	% 7	% 7
الحقوق الصافية	/	/	5.793.533,00	1.617.034,00
خصم الرسم على القيمة المضافة			5.266.848,00	1.470.031,00
المجموع	/	/	526.685,00	147.003,00
الغرامة	/	/	% 25	% 15
القيمة	/	/	131.671,00	22.050,00
المجموع	/	/	658.356,00	169.053,00

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال

المستحقات بالنسبة المخفضة 17%: تم قبول ملاحظتكم الخاصة باسترجاع الرسم على القيمة المضافة بعد تقديم فواتير الشراء غير مصرح بها لسنتي 2014 و 2015 بقيمتي: 22.673.376,00 دج و 72.884.297,00 دج

جدول رقم (17) إجمالي المستحقات بالنسبة المخفضة 17%:

سنة التعيين	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% بعد التحقيق	574.941,00	4.749.956,00	170.217.329,00	488.401.024,00
رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% قبل التحقيق	574.941,00	4.749.956,00	18.794.211,00	10.159.164,00

478.241.860,00	151.423.118,00	/	/	الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17%
%17	% 17	/	/	معدل الرسم
81.301.116,00	25.741.930,00	/	/	الحقوق الصافية
/	/	841.733,00	93.085,00	الرسم المستردة المحسومة
72.884.297,00	22.673.376,00	/	/	خصم الرسم على القيمة المضافة
8.416.819,00	3.068.554,00	841.733,00	93.085,00	المجموع
% 25	% 25	% 25	15%	الغرامة
2.104.205,00	767.138,00	210.433,00	13.963,00	القيمة
10.521.024,00	3.835.692,00	1.052.166,00	107.048,00	المجموع

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال

جدول رقم (18) الرسم على النشاط المهني :

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
571.165.779,00	212.513.199,00	5.840.362,00	574.941,00	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بعد التحقيق
10.159.164,00	37.989.599,00	5.840.362,00	574.941,00	رقم الأعمال الخاضع

				الرسم على النشاط المهني قبل التحقيق
561.006.615,00	174.523.600,00	/	/	الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني
%2	% 2	/	/	معدل الرسم
11.220.132,00	3.490.472,00	/	/	الحقوق الصافية
% 25	% 25	/	/	الغرامة
2.805.033,00	872.618,00	/	/	القيمة
14.025.165,00	4.363.090,00	/	/	المجموع

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية:

تم إضافة إلى الأرباح المصرح بها لسنتي 2014 و 2015 الربح الناتج عن فرق الأعمال بعد تطبيق نسبة ربح صافي تقدر ب 5 %.

وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (19) حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة:

السنة التعيين	2012	2013	2014	2015
القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها	15.880,00	161.306,00	528.441,00	294.943,00
الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال	/	/	8.726.180,00	28.050.331,00

28.345.274,00	9.254.621,00	161.306,00	15.880,00	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
/	/	161.306,00	/	القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق
28.050.331,00	8.726.180,00	/	15.880,00	الفرق
الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	20%	الحد الأدنى	نسبة الضريبة
9.788.846,00	3.107.117,00	32.261,00	5.000,00	الحقوق الإجمالية
/	/	32.261,00	/	الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقيق
9.788.846,00	3.107.117,00	لا شيء	5.000,00	الحقوق الصافية
%25	%25	لا شيء	%10	نسبة الغرامة
2.447.211,00	776.779,00	لا شيء	500,00	مبلغ الغرامة
12.236.057,00	3.883.896,00	لا شيء	5.500,00	المجموع المستحق

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2012 - 2015)

تم تطبيق الغرامات حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . وتطبيق الجدول التصاعدي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

جدول رقم (20) الأرباح المصرح بها في نموذج G1 :

2015	2014	2013	2012	السنة التعيين
294.943,00	528.893,00	غير مصرح به	15.880,00	الأرباح المصرح بها في نموذج G1

جدول رقم (21) الرسم شبه الجبائي:

2015	2014	2013	2012	التعيين / السنوات
500,00	500,00	500,00	500,00	الرسم شبه الجبائي

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور: دو تغيير كما يبينه الجدول التالي:

2015	2014	2013	السنة التعيين
540.000,00	540.000,00	540.000,00	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
/	/	/	القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق
108.000,00	108.000,00	108.000,00	الضريبة الواجبة الدفع بعد التحقيق
/	/	/	الضريبة المدفوعة قبل التحقيق
108.000,00	108.000,00	108.000,00	الفرق
27.000,00	27.000,00	27.000,00	غرامة التأخير 25%
27.000,00	27.000,00	27.000,00	عقوبة التأخير 25%
162.000,00	162.000,00	162.000,00	المجموع المستحق

المطلب الثالث : دراسة حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لمؤسسة بيع المنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان:

التحقي المعمق لتحقيق لمجمل الوضعية الجبائية

المادة 21:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وفي هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة او الحالة المالية وعن العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6_98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بالتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا ،وجود أنشطة أو مداخل من الضريبة.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ،فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ،من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ،مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.

استغلال التي يقوم بها عون المدقق قبل أن يبدأ عمله والتي تنحصر في حصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع لعملية التحقيق، وإطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف وتزويد المعلومات من مختلف المصادر حيث يقوم بـ:

سحب لملف الجبائي بالمركز الضرائب المسيرة لملف مقابل وصل استلام بعد تحرير السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات ووثائق المتحصل عنها.

التعرف على هوية المكلف بالضريبة حيث تتضمن معلومات شخصية عن هويته المتمثلة في الاسم واللقب والعنوان الشخصي وطبيعة نشاطه.

ارسال اشعار أولي لمكلف المعني بعملية التدقيق المحاسبي حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية: هوية المكلف، الوضعية الجبائية للمكلف، سنوات محل التحقيق، الوثائق المعنية بالتحقيق.

هوية المكلف بالضريبة: الاسم، اللقب، العنوان الشخصي

النشاط الممارس فيه: تجارة بالجملة المنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان
سنوات حل التحقيق: 2017-2018-2019-2020.

الوثائق المعنية بالتدقيق: سجلات والدفاتر المحاسبية، تصريحات سنوية المتمثل في ميزانية الجبائية...
الأسماء المكلفين: الأشخاص الذين يخول لهم مهمة التدقيق.

2/- الإجراءات الميدانية:

بعد إطلاع على الهوية الجبائية المكلف بالضريبة المعطيات السابقة، يقوم المحققان سواء كان مفتش رئيسي أو مفتش مركزي والذي يمكنه إجراء التحقيقات في المحاسبة الذي يخول له مهنة ممارسة عملية التحقيق، وبعد انقضاء مهلة القانونية المنصوص عليه بالمادة 04/20 يقوم المحققان بإجراءات التالية:

- فحص الوثائق والتصريحات التي تضم الملف الجبائي.
- نقل مباشر أصول وخصوم الميزانية من جدول الحسابات النتائج لسنوات محل التحقيق.
- رقم الأعمال الخاضع للضريبة ورقم الأعمال مع رسوم المتعلقة (TAP / TVA)

3/- نتائج التدقيق:

يقوم المحققان مباشرة لعملية التحقيق واتخاذ الإجراءات الصارمة وذلك من خلال دراسة الوثائق المقدمة لتحقيق بهدف اطلاع المكلف بالضريبة على كل النتائج المتمثلة في:

المحاسبة من حيث الشكل:

يتم الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية الإلزامية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجر) والتأكد من مطابقتها لتنظيمات المنصوص عليها.

المحاسبة من حيث المضمون:

نظرا لإخطاء وإخفاء التي يشوبها بعض حسابات والتي قمنا بإيجازها كمايلي:

العيوب المكتشفة:

إن التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية للسنوات 2017، 2019، 2018 و 2020 سمح بملاحظة اختلال واضح بين السيولة المستعملة ومصادر الدخل المتاحة لكم خلال هذه السنوات المتعلقة بالتحقيق وعليه فقد تم تسوية وضعيتكم الجبائية تلقائيا حسب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية بالاعتماد على المعلومات المحصل عليها من المؤسسات والهيئات العمومية وكذا حساباتكم البنكية التالية:

جدول رقم (22) الرسم شبه الجبائي:

السنة	التعيين	2017	2018	2019	2020
مصاريف الكهرباء والغاز		15.000,00	15.000,00	16.000,00	18.000,00
مصاريف المياه		8.000,00	8.000,00	10.000,00	12.000,00
مصاريف الهاتف		60.000,00	74.400,00	80.400,00	80.400,00
مصاريف عائلية		480.000,00	480.000,00	600.000,00	600.000,00
مصاريف العلاج		15.000,00	15.000,00	17.000,00	17.000,00
مصاريف السفر		/	870.000,00	/	/
مصاريف التمدرس		10.000,00	10.000,00	15.000,00	20.000,00
إيداعات بنكية (بالعملة الصعبة)		/	1.336.000,00	1.380.000,00	/
شراء السيارة		/	/	3.000.000,00	/
مصاريف السيارة		180.000,00	180.000,00	240.000,00	300.000,00
مصاريف التأمين CASNOS		162.000,00	168.000,00	259.200,00	159.235,00
مصاريف التأمين		39.000,00	39.000,00	39.000,00	56.000,00
الضريبة المدفوعة		لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
سحوبات بنكية غير مبررة		929.199,00	1.047.803,00	437.372,00	626.547,00
رصيد حساب آخر مدة		2.416.454,77	1.033.535,93	2.062.203,24	279.899,64
مجموع الاستعمالات		4.314.653,77	5.276.738,93	8.156.175,24	2.169.081,64
			3	4	4

1.184.514,00	1.890.559,00	1.516.305,00	1.380.571,00	الربح المحقق (نشاط تجاري)
2.062.203,24	1.033.535,93	2.416.454,77	393.098,33	رصيد أول المدة
/	2.400.000,00	/	/	بيع سيارة
360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00	راتب الزوجة
3.606.717,2 4	5.684.094,9 3	4.292.759,7 7	2.133.669,33	مجموع المصادر
- 1.437.635,6 0	2.472.080,3 1	983.979,16	2.180.984,44	الفرق بين الاستعمالات والمصادر

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2017 - 2020)

و بما أن مجموع الاستعمالات أكبر من المصادر بالنسبة للسنوات: 2017، 2018 و 2019 فإن الفرق بينهما يعتبر ربحا مخفيا يجب زيادته إلى الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (23) حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و الحقوق المستحقة:

السنة	2017	2018	2019	2020
التعيين				
الربح المحقق (نشاط تجاري)	1.380.571,00	1.516.305,00	1.890.559,00	1.184.514,00
الأرباح المخفية	2.180.984,00	983.979,00	2.472.080,00	لا شيء
الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق	3.561.555,00	2.500.284,00	4.362.639,00	1.184.514,00
الربح الخاضع للضريبة قبل التحقيق	1.380.571,00	1.516.305,00	لا شيء	لا شيء

1.184.514,00	4.362.639,00	983.979,00	2.180.984,00	الفرق
295.354,00	1.394.924,00	743.099,00	1.114.544,00	الحقوق الإجمالية
لا شيء	لا شيء	398.706,00	354.171,00	الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقق
295.354,00	1.394.924,00	344.393,00	760.373,00	الحقوق الصافية
%25	%25	%25	%25	نسبة الغرامة
73.839,00	348.731,00	86.098,00	190.093,00	مبلغ الغرامة
369.193,00	1.743.655,00	430.491,00	950.466,00	المجموع المستحق

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2017 - 2020)

تم تطبيق الجدول التصاعدي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

جدول رقم (24) الأرباح المصرح بها في نموذج G1 :

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
1.184.514,00	1.890.559,00	1.516.305,00	1.380.571,00	الأرباح المصرح بها في نموذج G1

- تطبيقا لأحكام المادة 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أن لديكم إمكانية طلب في ردمكم من المدير الولائي للضرائب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة .
IRG: التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120000
20%	من 120000 إلى 360000
30%	من 360000 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على وثائق المؤسسة

20.000,00	15.000,00	10.000,00	10.000,00	مصاريف التمدرس
/	1 242 000,00	1 202 400 ,00	/	إيداعات بنكية (بالعملة الصعبة)
/	2.800.000,00	/	/	شراء السيارة
300.000,00	240.000,00	180.000,00	180.000,00	مصاريف السيارة
159.235,00	259.200,00	168.000,00	162.000,00	مصاريف التأمين CASNOS
56.000,00	39.000,00	39.000,00	39.000,00	مصاريف التأمين
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	الضريبة المدفوعة
626.547,00	437.372,00	1.047.803,00	929.199,00	سحوبات بنكية غير مبررة
279.899,64	2.062.203,24	1.033.535,93	2.416.454,77	رصيد حساب آخر مدة
2.169.081,64	7.818.175,24	5.143.138,93	4.314.653,77	مجموع الاستعمالات
1.184.514,00	1.890.559,00	1.516.305,00	1.380.571,00	الربح المحقق (نشاط تجاري)
2.062.203,24	1.033.535,93	2.416.454,77	393.098,33	رصيد أول المدة
/	2.400.000,00	/	/	بيع سيارة
600.000,00	600.000,00	600.000,00	600.000,00	راتب الزوجة
3.846.717,24	5.924.094,93	4.532.759,77	2.373.669,33	مجموع المصادر
1.677.635,60-	1.894.080,31	610.379,16	1.940.984,44	الفرق بين الاستعمالات والمصادر

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2017 - 2020)

و بما أن مجموع الاستعمالات أكبر من المصادر بالنسبة للسنوات: 2017، 2018 و 2019 فإن الفرق بينهما يعتبر ربحا مخفيا يجب زيادته إلى الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (25) حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و الحقوق المستحقة:

السنة التعيين	2017	2018	2019	2020
الربح المحقق (نشاط تجاري)	1.380.500,00	1.516.300,00	1.890.500,00	1.184.500,00
الأرباح المخفية	1.940.900,00	610.300,00	1.894.000,00	لا شيء
الربح الخاضع للضريبة بعد التحقيق	3.321.400,00	2.126.600,00	3.784.500,00	1.184.500,00
الربح الخاضع للضريبة قبل التحقيق	1.380.571,00	1.516.305,00	لا شيء	لا شيء
الفرق	1.940.829,00	610.295,00	3.784.500,00	1.184.500,00
الحقوق الإجمالية	1.030.490,00	612.310,00	1.192.575,00	295.350,00
الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقيق	354.171,00	398.706,00	لا شيء	لا شيء
الحقوق الصافية	676.319,00	213.604,00	1.192.575,00	295.350,00
نسبة الغرامة	%25	%25	%25	%25
مبلغ الغرامة	169.079,00	53.401,00	298.143,00	73.837,00
المجموع المستحق	845.398,00	267.005,00	1.490.718,00	369.187,00

المصدر وثائق داخلية من مركز الضرائب ولاية سعيدة لسنوات (2017 - 2020)

تم تطبيق الجدول التصاعدي حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

جدول رقم (26) الأرباح المصرح بها في نموذج G1 :

2020	2019	2018	2017	السنة التعيين
1.184.514,00	1.890.559,00	1.516.305,00	1.380.571,00	الأرباح المصرح بها في نموذج G1

أهم النتائج المتوصل إليها :

بعد دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي، تم الوصول إلى بعض النتائج التي سنستعرضها كالتالي:

للحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف.

للنتائج التي يتوصل إليها التحقيق المحاسبي تعتبر دليلا على فعاليته و أهميته التدقيق في ضمان مصلحة الخزينة العمومية .

لطبعا لأحكام المادة 43 و 44 من القانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بعد تقييمها شكلا ومضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة للمؤسستين، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.

للأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب من السنوات التي هي محل التدقيق .

للإتياع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم .

لليقوم المراقب الجبائي برقابة التصريحات الجبائية والملفات المحاسبية للمكلفين رقابة شكلية وضمنية حسب الضمانات التي قدمها له التشريع وإذا تبين أي خطأ أو التباس تقوم الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف بالضريبة.

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب لولاية سعيدة، والتي تطرقنا فيها لدراسة حالتين خاضعتين للتحقيق، والتي خصت كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة إضافة إلى البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة الأخيرة لنشاطه، حيث تأكد لنا الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية بشتى أنواعها لزيادة الحصيلة الضريبية، عن طريق كشف الأخطاء والتجاوزات والتهرب الضريبي لبعض المكلفين الضريبية حيث كان رقم الأعمال المصرح به يقل عن رقم الاعمال المحقق مما أدى إعادة تقييم الوعاء الضريبي وإعادة حساب مختلف الضرائب والرسوم وفرض غرامات على المكلفين. حيث تعد الضريبة حق من حقوق الخزينة العمومية والتي تساهم في زيادة اقتصاد الدولة وازدهاره.

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال دراستنا توضيح الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية والذي يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بإيرادات الخزينة العمومية حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أداة مهمة في الإدارة الجبائية فهو الذي يساهم ويبسط عملية الرقابة الجبائية.

ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة في مراقبة الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف تلك الإغفالات والتجاوزات المستعملة من المكلفين، للتوصل إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المرتكبة بغية تصحيحها وإعادة تقويمها بهدف استرجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

وبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي نستخلص أن التدقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة لدعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد الأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، أما الرقابة الجبائية تستعمل التدقيق المحاسبي من أجل معاينة الأخطاء والنقائص وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع سنجيب على فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على أي معلومة تحتويها التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة إلا بوجود أدلة إثبات قاطعة تبرر ما هو موجود في تلك التصريحات.

الفرضية الثانية: تقوم على أن التدقيق المحاسبي يمثل جزء من الرقابة الجبائية لاعتمادها عليه بشكل كبير وهام لأجل اكتشاف التلاعبات والتجاوزات التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة.

الفرضية الثالثة: من خلال دراسة الحالة للمؤسستين يتبين أن مركز الضرائب لولاية سعيدة يحرص على دعم الرقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي من خل الرقابة التصريحات الجبائية للمكلف من حيث الشكل والمضمون.

النتائج المتوصل إليها :

- ✓ التدقيق المحاسبي عملية لفحص وتقييم مجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- ❖ عدم استقرار النصوص القانونية والرسوم للضرائب، أدى إلى صعوبة وتعقيد في النظام الضريبي سواء من طرف المكلف أو من طرف أعوان الضرائب.
- ❖ الكفاءة المهنية والخبرة لدى الأعوان والمدققين في المجالين الجبائي والمحاسبي تلعب دورا كبيرا في تسهيل عملية التدقيق المحاسبي.
- ❖ إن الإجراءات المتخذة في إطار البرمجة من خلال عملية تسيير ملفات المكلفين وتسهيل عملية التدقيق، يساعد في الحد والتخفيف من الغش والتهرب الضريبي.
- ❖ الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها تعامل مباشر أو غير مباشر مع المكلف.
- ❖ النتائج التي يتوصل إليها التحقيق المحاسبي تعتبر دليلا على فعاليته و أهميته التدقيق في ضمان مصلحة الخزينة العمومية .
- ❖ طبقا لأحكام المادة 43 و 44 من القانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بعد تقييمها شكلا ومضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة للمؤسستين، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.
- ❖ الأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب من السنوات التي هي محل التدقيق .
- ❖ إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم .
- ❖ يقوم المراقب الجبائي برقابة التصريحات الجبائية والملفات المحاسبية للمكلفين رقابة شكلية وضمنية حسب الضمانات التي قدمها له التشريع وإذا تبين أي خطأ أو التباس تقوم الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف بالضريبة.

التوصيات:

- ✚ العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وتحسين العلاقات بينهم وبين أعوان الإدارة الجبائية.
- ✚ نشر ثقافة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في المؤسسة، حتى تكون لديهم ثقافة تركز على أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية.
- ✚ يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين بدرجة كفاءة عالية، وقدرتهم العلمية في المجالين الضريبي والمحاسبي بهدف القدرة على مكافحة التهرب الضريبي.
- ✚ لإنجاز مهمة المدقق المحاسبي بشكل أسرع يجب السعي إلى تبني طرق حديثة لتقليل من الغش والتهرب الضريبي.

قائمة

المصادر والمراجع

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب :

- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر وتوزيع، ط3، عمان، الأردن 2006.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار جنان للنشر وتوزيع، عمان 2015، ط1.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط3، دار وائل للنشر وتوزيع، الأردن 2004.
- زاهد عطا الرمحي، اللاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان 2017.
- صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى المملكة الأردنية الهاشمية، عمان 2016.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان 2005.
- محمد الفيومي، وعض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 1998.
- زاهد عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2009.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، الأردن 2006.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن 2009.
- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل لتشر، الطبعة الأولى، الأردن 2015.

- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- عبد الفتاح صحن، أحمد عبيد، وآخرون، أسس مراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005.
- محمد فريد وسعيد محمد المصري إدارة الأعمال، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية 1998.
- محمد قاسم القزوين، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة 1993.
- عبد الغفار حنفي و عبد السلام أب وقحف، تنظيم وإدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية 1993.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر 2003.
- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار وهران للنشر و التوزيع 2016.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية الدار الجامعية، الإسكندرية 1999.
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في نظام الضريبي الجزائري و الطبعة الأولى ، الجزائر 2009.
- منور أو سرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بولدود الجزائر. 2009.
- الدلاهمة سليمان مصطفى مبادئ و أساسيات علم المحاسبة دار ابازوري عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2007.
- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العملية مطبعة اتحاد، عمان، الأردن 2000.
- دار عماد الدن محمد سعيد: تميز القرار الاداري عن العمل التشريعي، دراسة تحليلية مقارنة دار قنديل للنشر و التوزيع، الأردن 2009.

حوليات:

- ميلود تومي، محمد أمين علون، دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير الأمتل للمؤسسة الاقتصادية، حوليات جامعة قالة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 11 جوان 2015.

مذكرات ورسائل جامعية :

-مولاي محمد عبد الرؤوف، إسهامات التدقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، 2019-2020.

- نور الدين طاهر، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية ورقلة مذكرة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2017.2015.

-عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير،جامعة 20أوت 1955، سكيكدة 2006.

- يعقوب ولد الشيخ محمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر تخصص تسيير جامعة أبو بكر بالفايد، تلمسان 2014-2015.

- قدور إيمان، دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017.

- تومي ناريمان، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014.

- أبختي حنان، بورنب فطيمة، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لمركب سيدار - عنابة مذكرة ماستر تخصص مالية المؤسسة جامعة 08 ماي 1945، 2019-2020.

- لبنى محداي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013،2014.

- بوبكر عميروش، دور التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل مؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم تجارية فرحات عباس، سطيف 2011.

- صديقي مسعود وبراء محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ورقلة 08-09 مارس 2005.
- بروية إلهام، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة ENICAB ببسكرة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة، جامعة محمد خيضر ببسكرة 2015.
- لحوّل صورية، دور نظام المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق المحاسبي، دراسة حالة مؤسسة سونطراك، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2011.
- يعقوب ولد الشيخ محمد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014.
- إلياس علال، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي 2019-2020.
- ممدد البشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- إكرام سالم، دور التدقيق في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أم البواقي 2018/2019.
- بوربيع موسى، عيروج طارق، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل 2020.
- بن فطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك، مالية مؤسسة، جامعة محمد بوضياف - مسيلة - 2016/2017.
- إلياس علال، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص محاسبة والتدقيق، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي 2019-2020.
- محمد حولي، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة حاج لخضر باتنة، 2009.

- محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 03، 2010-2011.
- محمد طاهري سالمي، أهمية التدقيق هي المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشي القرارات ، مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، 2014-2015.
- محمد الأمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر، 2011.
- بن صحن الدين أحلام: الرقابة الجبائية مذكرة شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه السنة الجامعية 2013-2014.
- لياس قلاب ذبيح مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي).
- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية دورها في التمييز الجبائي ماستر في المحاسبة و المالية تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة الجزائر 2015.
- ناصر بوحجام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي 2015 جامعة خيضر، بسكرة 2015-2016.
- بشرى عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009 مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان 2011.
- سليمان عتيب دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبة- مذكرة ماجستير جامعة بسكرة 2012.
- بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة في مكافحة التهرب الضريبي مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2005.
- أسامة محراب، أشكال الرقابة الجبائية وفق التشريع الجبائي الجزائري مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق و تخصص قانون أعمال كلية حقوق إنسانية: جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي 2010.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية رسالة الماجستير، جامعة بسكرة 2011.

-بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية (مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه سنة 2014/2013).

-خوصة العربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم.

-نسة بلحاح مشاكل العلاقة بين النصوص التتمية للسلطة التنظيمية، رسالة ماجستير في القانون فرع الدولة و المؤسسات العمومية، كلية الحقوق، الجزائر سنة 2006-2007

-مداني بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية (تطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر 2004).

-قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة- الجزائر - 2009-2010) مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012

-يمينة بيران، صناعة التشريع على ضوء تعديل الدستور الجزائري لسنة 2016، أطروحة دكتوراه تخصص القانون العام المعمق، جامعة أحمد دراية أدرار، السنة الجامعية 2019-2020.

قائمة المراجع بالغة الأجنبية:

- mokhefiamine, pratique l'audit opérationnel en milieu bancaire, journal of Industrial Economiques, vol 04, June 2013, Université de Mostaganem.

- RedaKhalasi, l'audit interne-audit opérationnel, houma, alger, 2005.

- Alain Mikol, les audits Financiers- comprendre les mécanismes du control légal, édition dolganisation paris, 1999.

- g.E.combes et M.C Labrousse public, audit financier contrôle de gestion, Unianeditians, 1997.

مجلات

عائشة بن عثمان، ولي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل بين مؤسسات الأداء، دراسة حالة المديرية الفرعية الرقابة الجبائية لولاية مسيلة لفترة (2001-2005) مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية العدد 2017.

-مغاري عبد الرحمان، شحى بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية.

ادريس عبد السلام ، مراجعة معايير الاجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس بنغاري.

مواد قانونية

-المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

-المادة 20 مكرر 4، قانون الإجراءات الجبائية.

-ميثاق الخاضعين الضريبية، المديرية العامة للضرائب، طبع بالمؤسسة الوطنية للفنون المطبعية.

-مادة 1-19 مكرر: معدل بموجب مادتين 25 ق/م 2014-41 ق/م 2018.

- المادة 19:معدلة بموجب المواد 36ق.م/2009 و 40ق.م /2018 و 49ق.م /2021.

مطبوعات جامعية

-محمد توهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 2005.

-قاضي عبد القادر، بطاقة بيداغوجية للأعمال الموجهة، مقياس المؤسسات والأرشفية في الجزائر، جامعة أحمد بن بلة وهران، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإسلامية، السنة الجامعية 2019-2020.

الملاحق

الملحق رقم (01) يوضح: إشعار تحقيق المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (02) يوضح: بداية التحقيق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA
CENTRE DES IMPOTS SAIDAوزارة المالية
المديرية العامة للضرائبمديرية الضرائب لولاية سعيدة
مركز الضرائب سعيدةFiche de début des travaux
de Vérification

SAIDA

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel.

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du .au.

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم (03) يوضح: إشعار التبليغ الأولي لنتائج التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA - CENTRE
DES IMPOTS SAIDA

مديرية الضرائب لولاية سعيدة - مركز الضرائب سعيدة

Référence N°: 905 / DIW/CDI/SPCR/SC/2018

Lettre avec
A.R.
N°

A

SAIDA

Le

20 déc. 18

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 301 du 20 juin 18, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2014, 2015, 2016, 2017, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: IRG/BIC - IRG/S - TAP - TVA - DT/ENREG - DT/TIMBRE

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'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

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

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions de l'article 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 (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 08 feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Le

**Procès Verbal de Constat
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation
(Art. 20/4 CPF)**

Nous soussigné (s)

Nous nous sommes rendus en date du _____ à _____ Heures _____ minutes
dans les locaux professionnels de _____ sise au
_____ représentée par monsieur
_____ en sa qualité de _____

Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N°
du _____ nous l'avi ons informé que nous al ons procéder à la constatation matérielle des
éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné : Oui Non

Nom/ Prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série D n° 15

MINISTRE DES FINANCES

Direction générale des impôts

Direction des impôts de
la wilaya de Saïdia

IDENTIFIANT FISCAL

NIF

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

السجل التجاري

NUMERO D'ARTICLE

الرمز المضافة القيمة

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° 02 / 2024

Entreprise vérifiée : اسم المالك بالهزينة

Activité :

Adresse :

Brigade de vérification n° 01

Agents vérificateurs :

- Hamid Ned
- Alan Fath

الملحق رقم (06) يوضح: إشعار بالتبليغ النهائي لنتائج التدقيق المحاسبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du
et du en réponse à la notification de redressement N° du et la
notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
 Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de

Sise au , conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)