



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي: / 2019

قسم: العلوم الاقتصادية

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

دفعلة: 2019

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم اقتصادية

التخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

بعنوان:

مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة

للفترة (2014-2017)

تحت إشراف الأستاذ(ة):

- طلبة عادل.

من إعداد الطالبتين:

- يوسفى منيرة

- سنوسى راضية

جامعة العربي التبسي - تبسة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الصفة |
|--------------|------------------|--------------|
| كمال شريط | أستاذ محاضر - أ- | رئيسا |
| طلبة عادل | أستاذ محاضر - ب- | مشرفا ومقررا |
| خديري توفيق | أستاذ محاضر - ب- | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية: 2018/2019

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي:/ 2019

قسم: العلوم الاقتصادية

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

دفعه: 2019

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم اقتصادية

التخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

بعنوان:

مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة

للفترة (2014-2017).

تحت إشراف

إعداد الطالبتين:

الأستاذة(ة):

- طلبة عادل

- يوسف منيرة

- سنوسي راضية

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الصفة |
|--------------|------------------|--------------|
| كمال شريط | أستاذ محاضر - أ- | رئيسا |
| طلبة عادل | أستاذ محاضر - ب- | مشرفا ومقررا |
| خديري توفيق | أستاذ محاضر - ب- | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية: 2018/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



www.toota.gid3m.com

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية إستنادا إلى واقع النظام الجبائي والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الإقتصاد الوطني.

إذ تهدف هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة التهرب الضريبي، وهذا بالإعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: ضرائب، رقابة جبائية، تهرب ضريبي، تدقيق محاسبي.

Résumé:

Cette Étude traite le sujet de l'audit Comptable et son rôle dans le soutien du contrôle fiscal en se basant sur la réalité du système fiscal et les nombreuses difficultés rencontrées par ce système notamment la fraude et l'évasion fiscale et des risques engendrés au niveau de l'économie nationale.

Le but de Cette étude est d'essayer de refléter le mécanisme de contrôle fiscal pour être un style préventif et punitif en même temps pour lutter l'évasion fiscale, et cela est basé sur la vérification comptable aux fins de l'impôt comme un moyen de l'impôt sur le contrôle des erreurs de commande et les abus qui peuvent être utilisés par le parti des contribuables .

les impôts, contrôle fiscal, l'évasion fiscale, l'audit :**Mots- clés**
comptable

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية إستنادا إلى واقع النظام الجبائي والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الإقتصاد الوطني.

إذ تهدف هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة التهرب الضريبي، وهذا بالإعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: ضرائب، رقابة جبائية، تهرب ضريبي، تدقيق محاسبي.

Résumé:

Cette Étude traite le sujet de l'audit Comptable et son rôle dans le soutien du contrôle fiscal en se basant sur la réalité du système fiscal et les nombreuses difficultés rencontrées par ce système notamment la fraude et l'évasion fiscale et des risques engendrés au niveau de l'économie nationale.

Le but de Cette étude est d'essayer de refléter le mécanisme de contrôle fiscal pour être un style préventif et punitif en même temps pour lutter l'évasion fiscale, et cela est basé sur la vérification comptable aux fins de l'impôt comme un moyen de l'impôt sur le contrôle des erreurs de commande et les abus qui peuvent être utilisés par le parti des contribuables .

Mots- clés: les impôts, contrôle fiscal, l'évasion fiscale, l'audit comptable.

شكر وتقدير

الحمد لله وحده على ما يسره لنا من سبل العلم والمعرفة لإنجاز هذا العمل.

والصلاة والسلام على أبر الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم القائل: " من لم يشكر الناس لم يشكره الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له " وما توفيقنا إلا بالله رب العالمين.

بداية نتقدم بالشكر الجزيل لأستاذنا " عادل طلبة " الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل وكان لنا السند و العون الموجه في كل خطوات إعداد هذه المذكرة.

وأخص بالشكر إلى السيد " محمد فيصل كامل " رئيس فرقة التحقيقات الجبائية حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي لم ييخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة، وكان بالنسبة لنا خير مرشد وموجه.

إلى كل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

إلى كل عمال مديرية الضرائب بولاية تبسة. وأخص بالذكر وردة سوامي طارق يوسف

إلى كل هؤلاء جميعا جزاكم الله خير.

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات, والصلاة والسلام على الرحمة المهداة محمد صلى الله عليه وسلم. شبيء جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح ولكن الأجل أن يتذكر من كان السبب في ذلك النجاح أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

من قال فيها رسول الله عليه الصلاة والسلام الجنة تحت أقدام الأمهات إلى أول من تلفظ لساني باسمها التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها أمي ثم أمي الحبيبة حفظها الله لنا.

إلى من كان وراء كل خطوة خطوتها في حياتي، إلى من علمني مبادئ الحياة وأحسن تربيتي أبي صاحب الفضل في وصولي إلى هذا المستوى فجزاه الله الجزاء الأوفر وأطال الله في عمره.

إلى من قاسموني رحم أمي وحب وحنان أبي أخواتي اللاتي كن بمثابة السند

أختي الحنون " صورية " أختي الجميلة " دنيا " أختي المشاغبة " جيهان " أختي الغامضة " إيمان " أختي الرياضية " سارة " إلى آخر العنقود " راما " أخواتي حفظهم الله ورعاهم.

إلى الصديق الأمين صاحب القلب الأبيض والحنون إلى سندي بعد أبي وأمي الذي أحاطني بكل الحب والإحترام رفيق دربي " خليل ".

إلى أزواج أخواتي " رؤوف " جمال " اللذان عوضا مكان الأخ في حياتي حفظهم الله ورعاهم.

إلى الكتاكيت الصغار " فتون " رنيم " أيوب " تسنيم " سلسبيل " .

إلى رفيقات دربي: " روميساء " " بيشا " " نوشة " " أميرة " " راضية " " كلثوم " " منى " " سهيلة " " شرين " اللاتي كن أجمل وأروع الصديقات.

إلى كل الأهل والأحباب وأخص بالذكر: " حقو " " وهيبة " " علاء " " جداتي " " خالاتي وأبناء وبنات خالاتي " عماتي " .

إلى روح جدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنته.

إلى الأقارب صغيرا وكبيرا.

إلى كل من كتبهم قلبي ولم يكتبهم قلبي.

إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع.

إهداء

الحمد لله الذي له الفردوس والجبروت وبيده الملك والملكوت وأفضل الصلاة وأزكى التسليم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

روح خالي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جنته " قاسم".

إلى حياتي وروحي إلى القلب الحنون وفرحة البيت وبهجته إلى نور عينيا "عبير الورود".

إلى مصباح البيت إلى آخر العنقود إلى المدللة فلونتي "ريان".

إلى كل من عرف وأحب راضية .

راضية

| | |
|-------|---|
| 22 | المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية |
| 22 | الفرع الأول: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية |
| 24 | الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية |
| 25 | المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية |
| 25 | الفرع الأول: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية |
| 26 | الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية |
| 26 | المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية |
| 27 | الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية |
| 28 | الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم |
| 31 | خاتمة الفصل |
| 62-33 | الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية |
| 33 | تمهيد |
| 34 | المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي |
| 34 | المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي |
| 34 | الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي |
| 35 | الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي |
| 37 | المطلب الثاني: فروض و أنواع التدقيق المحاسبي |
| 37 | الفرع الأول: فروض التدقيق المحاسبي |
| 38 | الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي |
| 40 | المطلب الثالث: مقومات التدقيق المحاسبي |
| 40 | الفرع الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي |
| 42 | الفرع الثاني: معايير التدقيق المحاسبي |
| 45 | المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي |
| 45 | المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق |
| 45 | الفرع الأول: الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية التدقيق المحاسبي |
| 46 | الفرع الثاني: إعداد برنامج التدقيق المحاسبي |
| 46 | الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق المحاسبي |
| 47 | الفرع الرابع: أوراق العمل |
| 47 | المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية |
| 47 | الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية |
| 48 | الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلي |
| 49 | المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات |

| | |
|-------|--|
| 49 | الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات |
| 49 | الفرع الثاني: أهمية أدلة الإثبات |
| 50 | الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات |
| 51 | المطلب الرابع: إعداد التقرير |
| 51 | الفرع الأول: تعريف تقرير مدقق الحسابات |
| 51 | الفرع الثاني: عناصر تقرير مدقق الحسابات |
| 52 | الفرع الثالث: أنواع تقارير مدقق الحسابات |
| 53 | المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية |
| 53 | المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 53 | الفرع الأول: توفر أدوات التدقيق |
| 55 | الفرع الثاني: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 55 | الفرع الثالث: ملئ إستمارات التدقيق المحاسبي |
| 56 | المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 56 | الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل |
| 57 | الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون |
| 59 | المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 59 | الفرع الأول: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة |
| 60 | الفرع الثاني: تبليغ النتائج المتوصل إليها |
| 60 | الفرع الثالث: تحرير التقرير |
| 62 | خاتمة الفصل |
| 82-64 | الفصل التطبيقي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة |
| 64 | تمهيد |
| 65 | المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة |
| 65 | المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة |
| 65 | الفرع الأول: بلدية تبسة |
| 65 | الفرع الثاني: بلدية الشريعة |
| 65 | الفرع الثالث: بلدية بير العاتر |
| 65 | الفرع الرابع: بلدية الوزنة |
| 65 | الفرع الخامس: بلدية الكويف |
| 66 | الفرع السادس: بلدية العوينات |
| 66 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بتبسة |

فهرس المحتويات

| | |
|----|---|
| 67 | المطلب الثالث: المديریات الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية |
| 67 | الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية |
| 67 | الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل |
| 68 | الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات |
| 68 | الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية |
| 69 | الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل |
| 69 | المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية |
| 69 | المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 69 | الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية للمكلف |
| 70 | الفرع الثاني الإجراءات الأولية لعمية التدقيق المحاسبي |
| 70 | الفرع الثالث: تحديد أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف |
| 71 | المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي |
| 71 | الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف |
| 71 | الفرع الثاني: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون |
| 72 | المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق |
| 72 | الفرع الأول: إعداد محضر نهاية الأشغال |
| 72 | الفرع الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي |
| 73 | المبحث الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التدقيق |
| 73 | المطلب الأول: تقييم محاسبة المكلف و كيفية تحديد رقم الأعمال |
| 74 | الفرع الأول: تقييم المحاسبة |
| 74 | الفرع الثاني: تحديد رقم الأعمال |
| 75 | المطلب الثاني: حساب الضرائب والرسوم على رقم الأعمال بعد إدخال التعديلات |
| 75 | الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني |
| 77 | الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال |
| 78 | الفرع الثالث: الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة |
| 78 | المطلب الثالث: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديلات |
| 78 | الفرع الأول: الحقوق الصادرة أو المسددة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي |
| 79 | الفرع الثاني: كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة |
| 80 | الفرع الثالث: الحقوق المطالب بها |
| 80 | الفرع الرابع: تحليل وتفسير النتائج |
| 82 | خاتمة الفصل |

فهرس المحتويات

| | |
|---------|---------|
| 86-83 | الخاتمة |
| 93 - 88 | المراجع |
| 98-95 | الملاحق |
| | الملخص |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 12 | نسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل | 1-1 |
| 40 | أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي | 1-2 |
| 74 | تحديد رقم الأعمال | 1-3 |
| 76 | تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني | 2-3 |
| 77 | تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال | 3-3 |
| 78 | الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة | 4-3 |
| 79 | تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي | 5-3 |
| 80 | الحقوق المطالب بها | 6-3 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 19 | أشكال الرقابة الجبائية | 1-1 |
| 66 | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة | 1-3 |

قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|---------------------|------------|
| 95 | الإشعار بالتدقيق | 01 |
| 96 | بطاقة بداية الأشغال | 02 |
| 97 | محضر معاينة | 03 |
| 98 | بطاقة نهاية الأشغال | 04 |

| المدلول | الاختصار |
|--|----------|
| Agence Nationale De Soutien A L'emploi Des Jeunes | ANSEJ |
| Agence Nationale De Gestion Du Microcrédit | ANGEM |
| Caisse Nationale D'assurance Chômage | CNAC |
| Impôt Su Le Revenu Global | IRG |
| Impôt Sur Les Bénéfices De Sociétés | IBS |
| Impôt Forfaitaire Unique | IFU |
| Taxe Sur L'activité Professionnelles | TAP |
| Taxe Sur La Valeur Ajoutée | TVA |
| Système Comptable et Financière | SCF |
| Vérification De Comptabilité | VC |
| Verification Ponctuel | VP |
| Vérification Approfondie De Situation Fiscale D'ensemble | VASEF |



مقدمة



✓ توطئة:

لقد أصبح الوزن الإقتصادي أهم معيار للدول في العصر الحديث، ولكي يتحقق النمو الإقتصادي لهذه الأخيرة وخاصة دول العالم الثالث، يجب البحث عن مصادر تمويلية داخلية وأخرى خارجية مختلفة تتسم بالإستقرار والدوام. و باعتبار الجباية العادية من أهم الموارد المالية للدولة، والمخرج الرئيسي لتمويل نفقاتها اضطرت الدولة الجزائرية إلى مراجعة نظرتها إلى أهمية ومكانة الضريبة، والعمل على توسيع الوعاء الضريبي، فهذه الأخيرة تسعى جاهدة في البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يمكنها من ذلك، ويعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في التصريجات. ومن بين أجهزة الدولة في هذا الإطار نجد الرقابة الجبائية التي تعتبر وسيلة للتأكد من التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، حيث منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة، بهدف التقليل من التهرب والغش الضريبي للذان يشكلان عائقا في تمويل الخزينة، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فالمكلف يصرح بمدخله من تلقاء نفسه، لكن الإستجابة في الغالب تكون نسبية نتيجة للجدل القائم منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها. وبما أن الرقابة الجبائية تسعى للحد من التهرب الضريبي والتأكد من التصريجات، والمحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة، بهدف التأكد من صدق التصريجات الجبائية المقدمة، والتي تعتمد بياناتها على مسك محاسبة قانونية منتظمة.

وفي هذا المجال نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية، ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، يعمل على تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية.

✓ طرح الإشكالية:

ومما سبق تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية ؟

✓ الأسئلة الفرعية:

من خلال التساؤل الرئيسي يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية المتعلقة بالموضوع، كما يلي:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي، وماهي أهميته وأهدافه؟
- من هم الأعوان المخولون للقيام بالرقابة الجبائية؟
- هل جميع المكلفين بالضريبة يخضعون للتدقيق المحاسبي؟
- ما هي أهم إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية؟

✓ فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن التساؤلات السابقة سيتم طرح الفرضيات الآتية:

- التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والأدوات التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم ؛
- إن المخولون للقيام بالرقابة الجبائية هو كل عون يعمل بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للتدقيق المحاسبي إلا الماسكين للمحاسبة ويتم برمجتهم من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابع لها المكلف إقليميا؛
- هناك مجموعة من الإجراءات والمراحل للتدقيق المحاسبي من شأنها التقليل من التهرب والغش الضريبي.

✓ دوافع إختيار البحث:

يمكن إرجاع دوافع إختيار الموضوع إلى أسباب ذاتية وأخرى موضوعية

➤ الدوافع الذاتية:

- الرغبة الشخصية في إعداد هذا الموضوع؛
- بحكم أن لدى أحد معدي هذا الموضوع أقارب يعملون بإدارة الضرائب من أجل إمكانية الحصول على معلومات أكثر.

➤ الدوافع الموضوعية:

- محاولة إبراز أحد الجوانب الممولة للخرزينة العمومية والمخاربة للظواهر المستنزفة للإقتصاد الوطني؛
- تحسيس الإدارة الجبائية بأهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في التقليل من الغش والتهرب الضريبي؛

✓ أهمية الدراسة:

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي الجزائري كونه يعتبر نظاما تصريحيًا، يعطي الحرية التامة للمكلفين بالضريبة في التصريح بمجمل مداخيلهم وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال الرقابة على التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، فتكمن أهمية الموضوع في إبراز دور التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية في مكافحة مثل هذه الظواهر وتحقيق مبادئ العدالة في تحمل العبء الضريبي و تمويل الخزينة العمومية .

✓ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام، والتدقيق للأغراض الجبائية بشكل خاص؛
- تبيان أهمية الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية؛
- إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، ودور المحاسبة في إكتشاف مثل هذه التجاوزات والأخطاء.

✓ حدود الدراسة:

تم الإعتماد في هذه الدراسة على التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية ودراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة من خلال إستخدام التدقيق المحاسبي لمؤسسة أشغال عمومية وبناء - كل هياكل الدولة- لأربع سنوات، والمتمثلة في 2014، 2015، 2016، 2017.

✓ منهج الدراسة:

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي في إبراز أهم المفاهيم والخصائص للضرائب والرسوم، والرقابة الجبائية، بالإضافة إلى التدقيق المحاسبي، والمنهج التحليلي من خلال وصف وتحليل أحد أدوات الرقابة الجبائية كونها تخضع لقواعد ونصوص تشريعية، كما تم إستخدام منهج دراسة الحالة لإسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة أشغال عمومية بالإستعانة على معلومات وملاحق متحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية تبسة متعلقة بالحالة محل الدراسة.

✓ هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول: فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، كما يلي:

الفصل الأول: بعنوان الإطار العام للرقابة الجبائية، حيث يتناول مفاهيم أساسية حول الضرائب والرسوم من خلال التعرض لمختلف المفاهيم المتعلقة بالضريبة والرسم وخصائص كل منهما، إضافة إلى أوجه الإختلاف بينهما، إلى جانب عرض موجز حول أهم الضرائب والرسوم المعمول بها في الجزائر، وأيضا الإلمام بمختلف المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية وعرض مختلف أشكالها، بالإضافة إلى عرض إطارها التنظيمي والقانوني.

الفصل الثاني: بعنوان التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، حيث يتناول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي من خلال التعرض للمفاهيم والأنواع المرتبطة بالتدقيق المحاسبي، و مختلف مراحل وإجراءاته، ليختتم هذا الفصل بعرض موجز لأهم مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

الفصل الثالث: والذي يتمثل في الدراسة التطبيقية والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية تبسة، من خلال التركيز على تقديم عام لمديرية الضرائب -تبسة-، وكذلك تقديم الحالة محل الدراسة وكيفية سير إجراءات التدقيق المحاسبي في ملفها، إضافة إلى التوصل للنتائج النهائية من خلال تبليغ نتائج التدقيق النهائية للحالة محل الدراسة.

✓ صعوبات الدراسة:

يمكن إيجاز أهم الصعوبات التي تعرضنا إليها من خلال هذه الدراسة في:

- قلة المراجع والكتب التي تتناول أدوات الرقابة الجبائية؛
- التنقل من أجل الحصول على بعض المراجع؛
- عدم إستقرار النظام الجبائي من حيث القوانين والإجراءات الجبائية.

✓ الدراسات السابقة:

➤ **الدراسة الأولى:** لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010، حيث كانت إشكالية هذا البحث كالتالي: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

وقد خلصت إلى النتائج التالية: أنه يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، وأن الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة يساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء التي إرتكبتها المكلفون، بالإضافة إلى أن الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية يساعد العون المدقق على أداء مهامه .

➤ **الدراسة الثانية:** نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ورقلة)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني، في علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016، حيث كانت إشكالية هذا البحث كالتالي: كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: أن عملية الرقابة الجبائية تتم من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، وأنه على العون المدقق أن يكون ذو كفاءة في المجال المحاسبي لأجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية، وما تخفيه من تالعات، بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

➤ **الدراسة الثالثة:** قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-بسكرة-)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، حيث كانت إشكالية هذا البحث كالتالي: ماهي إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية؟

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: أن المكلفين بالضريبة يلجؤون للتهرب من دفع مستحقاتهم في تصريحات مغالطة لا تعطي صورة حقيقية لوضعيتهم المالية، وأنه من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، وهي التحقيق المحاسبي، بجميع مراحلها والتي خلصت إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعبات في التصريحات.



الفصل الأول:

الإطار العام للرقابة الجبائية



تمهيد:

تحتاج الدول لتغطية الوظائف المتعددة التي تتولاها في مختلف الميادين، وتسعى إلى تحقيق تنمية شاملة متعددة الجوانب، وذلك باستخدام موارد مالية ذاتية ثابتة تضمن لها نجاح دورها في المجالات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وتعد الضرائب والرسوم من أهم هذه الموارد الذاتية الثابتة، كونها تشكل أهم مصدر لتمويل الخزينة العمومية، والجزائر من بين الدول التي تولي إهتماما كبيرا إلى هذا الجانب رغم التطورات المستمرة في أنظمتها الجبائية التي صادفت الدولة خلال مراحل نموها، والتي حاولت من خلالها سد الثغرات والنقائص الموجودة في التشريع الضريبي، بغية الحد من ظاهرة التهرب الضريبي أو التخفيف من حدة تفشيته.

وحفاظا على إمتيازات الخزينة العمومية عملت للإدارة الجبائية على إرساء صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية، وذلك عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة والعمل على تصحيحها وتقومها.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية، وهذا من خلال تناول ثلاث مباحث،

وهي:

- ✓ مفاهيم أساسية حول الضرائب والرسوم؛
- ✓ ماهية الرقابة الجبائية؛
- ✓ الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الضرائب والرسوم

تعتبر الضرائب والرسوم مصدرا من الإيرادات العامة للدولة، و التي تستعملها لتمويل وتغطية النفقات المتزايدة باستمرار، وتعتبر كذلك أحد أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والإنتاجية وتوجيهها بما يكفل تحقيق التوازنات والأهداف المسطرة.

المطلب الأول: ماهية الضرائب

تحتل الضرائب مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العامة، لذلك فدراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة ينبغي الإحاطة بها، غير أن هذا المسلك يجاوز بكثير آفاق هذه الدراسة، الأمر الذي ينبغي معه الإقتصار على بعض الموضوعات الجوهرية دون غيرها.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

إن تعدد تعاريف الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة

التعريف الأول: تعرف الضريبة على أنها: " فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية والمحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة".¹

التعريف الثاني: تعرف الضريبة بأنها إقتطاع مالي تقوم به الدولة جبرا من ثروة الأشخاص الآخرين دون تحقيق نفع خاص بدافعها، وذلك بقصد منفعة عامة".²

مما سبق يمكن القول أن الضريبة هي إقتطاع مالي من دخول و ثروات أفراد المجتمع تقوم به الحكومة جبرا من أجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة دو أن يكون هناك عائد مباشر للفرد.

ثانيا: خصائص وأهداف الضريبة

1. خصائص الضريبة: من خلال التعاريف السابقة يمكن إستخلاص الخصائص التالية:³

أ - الضريبة إقتطاع نقدي: وليست بدلا يدفع عينا، أو خدمة شخصية يؤديها المكلف كجزء من حاصلات الأرض أو عدد من ساعات العمل... إلخ، كما كانت بعض الضرائب في السابق، والخدمة العسكرية لا يمكن أن تعتبر ضريبة نظرا للصفات الخاصة التي تتميز بها.

ب - الضريبة فريضة إلزامية: فالمكلف ملزم بتأديتها، وليس له خيار في أدائها أو عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال تمنعه عن تأديتها تجنى منه قسرا بالقوة، وهذه الخاصية تميزها عن المساهمات الطوعية التي يتقدم بها الأفراد من تلقاء أنفسهم في مناسبات دينية معينة، عندما يكون هناك خطرا يهدد البلاد مثلا.

ج - الضريبة تدفع دون مقابل: لا شك أن المكلف يستفيد من استتباب الأمن والفوائد الأخرى التي يؤمنها وجود الدولة، ولكن ليس هناك أية علاقة سببية أو إرتباط مباشر بين الضريبة وهذه الفوائد، فالضريبة لا تستلزم أية خدمة مقابلة من قبل الدولة.

¹ - أعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، الطبعة 8، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 126-127.

² - خالد عبد المنعم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة لنظم الضريبة العالمية)، الطبعة 1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص 13.

³ - حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة)، دار الخلود للنشر والتوزيع، بيروت، 1995، ص 347-348.

د - **الضريبة صفة نهائية:** أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال، وذلك بخلاف الذي يدفع المال للدولة على سبيل القرض، إذ أنه يسترد قرضه مع الفوائد بعد أمد طويل أو قصير.

2. **أهداف الضريبة:** تفرض الضريبة من أجل تحقيق أهداف معينة، مالية، اقتصادية، اجتماعية، وسياسية، وسيتم تناولها فيما يلي:¹

أ - **الأهداف المالية:** يعتبر من الأهداف الرئيسية لمنح الضريبة حيث أن معظم الدول تعتمد على محصلات الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة ومع إزدياد حجم وطبيعة الخدمات المقدمة للأفراد إزداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع ما زاد اعتمادها على فرض ضرائب جديدة ومتنوعة وكذا إزدياد المبلغ المحصل عليها منها.

ب - **الأهداف الاقتصادية:** تعتبر من أهم أهداف الضريبة في عصرنا فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الإستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار، لذلك تقوم الحكومات الضريبية بتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود.

ج - **الأهداف الاجتماعية:** تهدف الضريبة إلى منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع عن طريق فرض الضريبة على الثروات، كما أنها تساهم في معالجة أزمة السكن بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترات محددة أو السماح بالإستهلاك السريع للأدوات المستخدمة في هذا القطاع، بالإضافة إلى معالجة بعض الظواهر الاجتماعية بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

د - **الأهداف السياسية:** تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية تتمثل في وضع استراتيجية لكافة شؤون المجتمع الداخلي والخارجي وفي إطارها يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لها وتنفيذها على النحو الذي يكفل تحقيق الأهداف الإستراتيجية، كما تهدف إلى تنمية الوعي العام لدى الأفراد للوفاء بالضريبة عن إيمان واقتناع بوظائفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية.

الفرع الثاني: القواعد الأساسية للضرائب:

تستند الضريبة إلى مجموعة من القواعد الأساسية التي يتعين على أي مشرع إتباعها، وتمثل فيما يلي:²

1. **قاعدة العدالة:** هي أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة وفق مقدرته التكاليفية، وتكون نسبتها مرتفعة بالنسبة لذوي الدخل العالية، ومنخفضة لذوي الدخل المنخفضة.

2. **قاعدة اليقين:** إستقرار وثبات الضريبة بتأكيد ميعاد سدادها وإعلام المكلفين بذلك، معناه أن الضريبة يجب أن تكون معلومة وواضحة بشكل لا غموض فيه وأن تحمل كل المعلومات اللازمة المتمثلة في: الوعاء، السعر، الميعاد، وطريقة التسديد.

3. **قاعدة الإقتصاد في النفقات:** يعني أن على الدولة فعل ما بوسعها من أجل تقليل النفقات الجبائية التي من شأنها أن تعود بالسلب على إيرادات الدولة.

4. **قاعدة الملائمة في التحصيل:** يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة وبالكيفية الأكثر تيسيرا له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول إلى مفهوم الملائمة في جباية

¹ - خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، العدد 02، جوان 2015، ص ص 33-34.
² - المرجع السابق ص ص 23-33.

الضرائب أي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة العمومية يتلائم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة

المطلب الثاني: ماهية الرسم

تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية ومنتظمة، حيث تستخدم حصيلتها في تمويل النشاط المالي وتحقيق المنافع العامة .

الفرع الأول: مفهوم الرسوم

تحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي وجد المرفق أصلا للقيام به.

أولا: تعريف الرسم

التعريف الأول: الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة، تنفرد الدولة بأدائها، كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، أو رسوم التسجيل بالجامعة.¹

التعريف الثاني: " الرسم مبلغ من النقود، تقتضيه الدولة أو غيرها من الأشخاص العامة جبرا من الأفراد مقابل إنتفاعهم بخدمة معينة تؤديها لهم و يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام.² مما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

الرسم هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها ويحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لإنجاز معاملة جواز سفر لمواطن أو حصول المواطن على رخصة سياقة.

ثانيا: خصائص الرسم

للرسوم خصائص تميزها عن باقي الإيرادات العامة للدولة، وهي:³

- الرسم تحصل عليه الدولة وذلك من خلال مؤسساتها ودوائرها المختلفة؛
- الرسم يجنى بشكل مبالغ نقدية، فالأصل في الرسم أن يجنى بشكل نقدي إلا في بعض الإستثناءات كالحروب التي يمكن أن تجنى فيها الرسوم بشكل عيني كالسلع مثلا؛
- تتحدد قيمة الرسم بقانون، فأى رسم لا يجبي إلا ضمن القانون، سواء بالطريقة أو حجم المبلغ و بغض النظر عن الوضع المالي للفرد؛
- يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة يحصل عليها الفرد، فالدولة ملزمة أن تقدم الخدمة لطالبتها، مقابل ذلك يدفع الفرد مبلغ من المال، فلا يمكن أن تجبر الدولة أي شخص أن يطلب خدمة لا يريدتها؛
- يدفع الرسم بشكل إجباري، فبمجرد طلب الفرد للخدمة من الدولة، وحصوله عليها وجب عليه دفع الرسم.

الفرع الثاني: مقارنة بين الرسم والضريبة

نظرا للتداخل في بعض الخصائص بين الرسم والضريبة، ولد هذا بعض الخلط بينهما، ورغم هذا التداخل إلا أن طبيعة الضريبة تختلف عن طبيعة الرسم وذلك من خلال:⁴

¹ - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 60.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 110.

³ طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 100-101.

⁴ - حسن عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 348-349.

- إن الضريبة لها طابع إلزامي، جبري لا علاقة له بإرادة المكلف، في حين أن طابع الإجبار في الرسم مرتبط إلى حد ما بإرادة المكلف، ورغبته في الإستفادة من المنفعة المفروض عليها الرسم؛
 - يؤدي الرسم لقاء منفعة خاصة يجنيها صاحب العلاقة، ومن هنا يمكن القول بأنه لا يجوز أن يزيد معدل الرسم على قيمة المنفعة المقابلة له، وإلا أصبح له صفة الضريبة (كرسوم التسجيل العقاري أحيانا)، وإذا حدث أن عينت الإدارة معدل الرسم أكثر مما تكلفها الخدمة، كما يحدث بالنسبة للبلديات أحيانا، فللمكلفين الحق بطلب إلغاء قرار المجلس البلدي، من الطبيعي أن يحرم المكلفون من هذا الحق إذا تحدد الرسم بموجب القانون؛
 - إن ديون الدولة الناشئة عن الضرائب تتمتع بمبدأ امتيازات وديون الخزينة، في حين أن الديون الناشئة عن الرسوم لها صفة الديون العادية، ما لم يكن هنالك نص صريح يخالف.
- أما أوجه الشبه بينهما فيتمثل في:

- كلاهما يفرض بشكل جبري، فالضريبة ملزمة للمكلف بالدفع كذلك الرسم ملزم بالدفع لمن يطلب الخدمة؛
- كلاهما عبارة عن مبلغ نقدي؛
- كلاهما يفرض ويحصل من طرف الدولة أو إحدى هيئاتها؛
- كلاهما يساهم في تمويل خزينة الدولة.

المطلب الثالث: أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر

تعتبر الضريبة موردا هاما في تمويل ميزانية الدولة الجزائرية، كما أنها توليه إهتماما كبيرا في ظل التقلبات حيث أنها تشكل إحدى الأدوات لسياستها المالية، ما أدى إلى توسع نطاقها وتعدد أنواعها.

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

ميز المشرع الجزائري بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي ضمن الإصلاح الضريبي، حيث يخضع الأول للضريبة على أرباح الشركات، والثاني للضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

عرفها المشرع حسب "المادة 01" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98".¹

من التعريف السابق يمكن استخلاص الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي وهي ممثلة في ما يلي:²

- **ضريبة سنوية:** حيث تفرض سنويا على مجموع المداخيل المحققة من مختلف الأصناف؛
- **ضريبة وحيدة:** أي أنها تجمع كل أصناف الدخل لتفرض عليه ضريبة واحدة، و عوضت الضرائب النوعية التي كانت موجودة في النظام السابق، كما أنها تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط؛
- **ضريبة شخصية:** إذ أنها تأخذ في الحسبان الوضعية الشخصية للمكلف بها وحجم دخله؛
- **ضريبة تصريحية:** أي أنها تعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف عن مجموع ما يحصل عليه من مداخيل طوال السنة؛

¹ - المادة 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2018.

² يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، جامعة البويرة، البويرة، العدد 13، ديسمبر 2012، ص 140.

- ضريبة تصاعديّة: أي أنّها تحسب وفق جدول تصاعدي باستثناء المداخل التي تخضع إلى الإقتطاع من المصدر.

ثانيا: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

حسب المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة:¹

1. الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع لهذه الضريبة كل من:

- أ - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر؛
- ب - الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائلاتهم من مصدر جزائري؛
- ج - يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:
 - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكيين أو منتفعين به أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الأخيرة قد أتفق عليه ويجب أن لا يقل عن سنة؛
 - الأشخاص الذين لهم مكان في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم؛
 - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا.
- د - الأشخاص التابعين للدولة كأعوان لها والذين يمارسون وظائفهم ويكتفون بمهامهم في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم؛
- هـ - الأشخاص الغير مقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل من مصدر جزائري والأشخاص من جنسيات جزائرية أو أجنبية والذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل فإنهم تفرض عليهم الضريبة في الجزائر وذلك بمقتضى إتفاقية دولية خاصة بعدم إزدواجية فرض الضريبة وفقا للمادة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة.

2. الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي: يعنى من هذه الضريبة حسب المادة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة:

- أ - الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120.000 دج؛
- ب - للسفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان الذين يمثلونها نفس الإمتيازات لأعوان، دبلوماسيون وقناصل جزائريون.

ثالثا: معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

يتحدد معدل الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المادة "104" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفق الجدول التالي:

¹ - بن إعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص ص 55-56.

الجدول رقم (1-1): نسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للمداخيل

| نسبة الضريبة | قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار) |
|--------------|---------------------------------------|
| 0% | لا يتجاوز 120.000 |
| 20% | من 120.001 إلى 360.000 |
| 30% | من 360.001 إلى 1.440.000 |
| 35% | أكثر من 1.440.000 |

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تم إدراج هذه الضريبة على أرباح الشركات سنة 1991 و في مايلي تعريفها ومجال تطبيقها.

أولاً: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

تنص "المادة 135" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات".¹

ثانياً: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

تنص "المادة 136" من قانون الضرائب المباشرة على أنه يخضع للضريبة على أرباح الشركات ما يلي:²

1. الشركات مهما كان شكلها وغرضها: باستثناء شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، الشركات المدنية التي لم تتكون على شركات أسهم باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع ل (IBS)، وأيضا هيئات توقيف جماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها.
2. المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري يخضعون إلى هذه الضريبة: تتمثل في الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات، والشركات التعاونية والإتحاديات التابعة.

ثالثاً: معدلات فرض الضريبة على أرباح الشركات

حسب "المادة 150" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تحدد معدلات (IBS) كما يلي:³

- 19%، بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23%، بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛
- 26%، بالنسبة لأنشطة الأخرى.

¹ - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع السابق.

² - المادة 136 المرجع السابق.

³ - المادة 150 الفقرة 01، المرجع السابق.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه. عدم إحترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

الفرع الثالث: ضرائب ورسوم أخرى (TVA, TAP, IFU)

بالإضافة إلى الضرائب والرسوم سابقة الذكر، تعتبر كل من الضريبة الجزافية الوحيدة، والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة من أهم الضرائب والرسوم المعمول بها في الجزائر.

أولاً: الضريبة الجزافية الوحيدة

1. **تعريف:** نصت "المادة 282" مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تؤسس ضريبة جزافية

وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتعطى زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني".¹

2. **معدل الضريبة:** هناك معدلين لحساب الضريبة الجزافية الوحيدة وهما:²

● 5% بالنسبة لشراء من أجل البيع وكذا النشاطات الحرفية والفنية؛

● 12% بالنسبة للخدمات.

3. **مجال التطبيق:** يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة كل من:³

أ - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون، الشركات و التعاونيات التي تمارس نشاط صناعي، أو تجاري، أو حرفي، أو مهنة غير تجارية و التي لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار 30.000.000 دج؛

ب - المستثمرون الذين يمارسون المشاريع الإستثمارية أو الأنشطة المؤهلة للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "ANSEJ" أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر "ANGEM" أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة "CNAC".

4. **الإعفاءات:** يعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من:⁴

- الحرفيين الذين إكتسبوا دفترا للشروط حسب التنظيم المعمول به؛

- جمعيات الأشخاص المعوقين المعترف بهم (سمعيًا، بصريًا، ذهنيًا، حركيًا).

ولا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية عن 5000 دج.

ثانياً: الرسم على النشاط المهني

يعد الرسم على النشاط المهني ضريبة مباشرة تستحق دورياً على رقم الأعمال من طرف الأشخاص الطبيعيين، والمعنويين الذين يمارسون نشاط مهني بصفة دائمة.

1. **تعريف:** "يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة

عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال سنة".⁵

¹ -المادة 182 مكرر، المرجع سابق.

² - بن إعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، المرجع السابق، ص 84.

³ النظام الضريبي الجزائري، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2016، ص 7.

⁴ - بن إعمارة منصور، المرجع السابق، ص 84.

⁵ - المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق،

2. مجال التطبيق:

- يستحق الرسم على النشاط المهني حسب "المادة 217" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على:¹
- الأشخاص المعنويون الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج؛
 - الأشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط تخضع عائداً لهم للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية و الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

3. معدل الإخضاع للرسم على النشاط المهني:

- يحدد معدل الرسم على النشاط المهني حسب "المادة 222" من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بـ 2% ويرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب، يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%.²

ثالثاً: الرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة من أهم الرسوم التي تفرض على الإستهلاك وتخص العمليات ذات الطابع الصناعي، التجاري، الحرفي أو الحر ويقع على عاتق المستهلك لا على المؤسسة فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل الرسم إلى إدارة الضرائب .

1. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: تخضع للرسم على القيمة المضافة:³

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً؛
- عمليات الإستيراد.

أ - العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إجبارياً: حسب المادة الثانية (02) من قانون الرسم على رقم

الأعمال، تخضع وجوباً للرسم على القيمة المضافة:⁴

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- الأشغال العقارية؛
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقاً لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية، أو عرضية قصد إعادة بيعها؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة.

¹ - النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 9.

² - المرجع السابق، ص 9 .

³ - المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2018، ص 4.

⁴ - المادة 2، المرجع السابق ص 4-5.

ب العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إختياريا:

- يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفيات الإختيار في " المادة" 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وتتمثل هذه العمليات في مايلي:¹
- العمليات الموجهة للتصدير؛
 - العمليات المحققة لفائدة: الشركات البترولية؛ المكلفين بالرسم الآخرين؛
 - المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

ج معدلات فرضها:

- معدلات فرض TVA كما يلي:²
- 7% (معدل مخفض) يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي والاجتماعي والثقافي؛
 - 17% (معدل عادي) يطبق على العمليات الإنتاجية والخدمية غير الخاضعة للمعدل المخفض.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد تعظيم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، حيث تقوم بتقييم عمل المؤسسة، بأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة الجبائية في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتعمل على الحد من انتشارهما، وغايتها تتمثل في مراقبة مدى حقيقة التصريجات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، وتهدف عملية الرقابة الجبائية إلى تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب من جهة، وتطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة، حيث تعددت التعاريف المرتبطة بالرقابة، رغم اتحادها في المعنى، ومن أبرز هذه التعريفات ما يلي:

التعريف الأول: عرف الإقتصادي "فايلول" الرقابة: "أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".³

التعريف الثاني: عرف كل من **قالة وهينكس (gullet & hicks)** الرقابة على أنها: " العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة".⁴

¹ - الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص10.

² - قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-بسكرة-)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 25.

³ - محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، **المفاهيم الحديثة للرقابة**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1993، ص25.

⁴ - عبد الرحمان الصباح، **مبادئ الرقابة الادارية-المعايير-التقييم-النصح**، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص 17.

التعريف الثالث: تتيح الرقابة التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه وهي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع والتعرف على أسبابه والعمل على تصحيحه.¹

من خلال ما سبق يتضح أن الرقابة أداة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها أو تغييرها، كما يمكن أن تكون وسيلة وقائية تهدف إلى معرفة مناطق الخلل والإنحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها. أما عن التعاريف المقدمة للرقابة الجبائية يمكن تلخيصها فيما يلي:

التعريف الأول: هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.²

التعريف الثاني: هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.³

التعريف الثالث: في "المادة 18" من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: "تعرف الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة تراقب أو حق أو رسم أو أتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".⁴ ويمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالضرائب، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للإستقرار وتنمية الإقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ماهي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف، قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:⁵

1. الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على إرتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 14.

² - منور أوسير، جبائية المؤسسات، الطبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 201.

³ - بوعلام ولهي، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة-حالة الجزائر- ملتقى دولي بعنوان: الازمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، الجزائر، ص 6.

⁴ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، الطبعة 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 33.

⁵ - طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002، ص 43.

3. الهدف المالي والاقتصادي:

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

4. الهدف الاجتماعي:

على الصعيد الإجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة إنحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والاهمال او التقصير في الأداء وتحمل واجباته، وهذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية ومبادئها

إشتدت الحاجة للرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي، وخاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية والتي يمكن تلخيصهما فيما يلي:¹

أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ثانياً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على أنه "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب أو من خلال إستخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي"².

حيث يعتبر هذا الأخير من الجرائم الأخلاقية المخلة بالأمانة والشرف وتضر بأمن الفرد وأمن الدولة الاقتصادي، وهو جريمة ذكية لأن المتهم يحاول التهرب من الجريمة بأسلوب ذكي مما يصعب عملية المكافحة.³

والتهرب الضريبي يعني محاولة المكلف التي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة، عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً وجزئياً، ويجب أن نميز ثلاثة معاني:⁴

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص 11.

² - بلواضح الجليلاني، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مسيلة خلال الفترة 2007/2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 12، 2014، ص 2.

³ - سام عبد العزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، المكتب الثقافي، دار مصر دار السماح للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 113.

⁴ - خضراوي الهادي، سعدي محمد السعيد، ص 43-44.

- **نقل العبء الضريبي:** المكلف يكون قد دفع ضريبة ويحاول أن يستردها بنقل عبئها للأخرين فإذا وفق في سعيه يكون قد تخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي.

- **التجنب الضريبي (التهرب المشروع):** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفات للنصوص القانونية (قد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة على دخل جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة، حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.

و يمكن الإستنتاج أنه تخلص المكلف بشكل مشروع من الإلتزام بالدفع وذلك بتأويل القانون أي دون أن يترتب على ذلك خرق للقوانين.

- **الغش الضريبي (التهرب غير المشروع):** هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم لأحكام القانون الجبائي قصداً منهم لعدم دفع الضريبة المستحقة عليهم إما الإمتناع عن تقديم تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد سجلات و قيود مزيفة، أو الإستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الإطلاع على حقيقة الأرباح أو إخفاء قسم منها، أي هو التخلص من الضريبة بشكل غير مشروع ويتضمن مخالفة للقانون قد تقع عند تحديد الوعاء الضريبي، يلحق بالخزينة خسارة محققة لذلك تسعى جميع الأنظمة الضريبية إلى محاربتها.

والطريقة غير المشروعة هي تلك التي تتعارض مع إلتزام قانوني واجب الإلتباع، سواء كان مصدر هذا الإلتزام مستمداً من تشريع، (كقانون الجمارك أو قانون العقوبات أو غيرها من القوانين) ، أو لائحة أو قرار صادر من وزير المالية وغيره من الوزراء.¹

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة الى إرساء مبادئ وأطر أساسية من خلالها تكون الضوابط الجبائية ذات الفعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنيته، ويمكن تصنيف مبادئ الرقابة الجبائية إلى ما يلي:²

1. إقامة نظام جبائي محكم:

يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي وعليه فإن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتمشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والإستقرار والمرونة، ومن ثم لا بد من: تبسيط النظام الجبائي، عدالة النظام الجبائي.

¹ - مجدي محب حافظ، الموسوعة الجمركية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2005، ص 113.

² - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، 2010-2011. ص ص 108-109.

2. إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة:

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كموافقت التصريح والدفع وكيفية ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي: (إعلام المكلف بالضريبة، تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة).

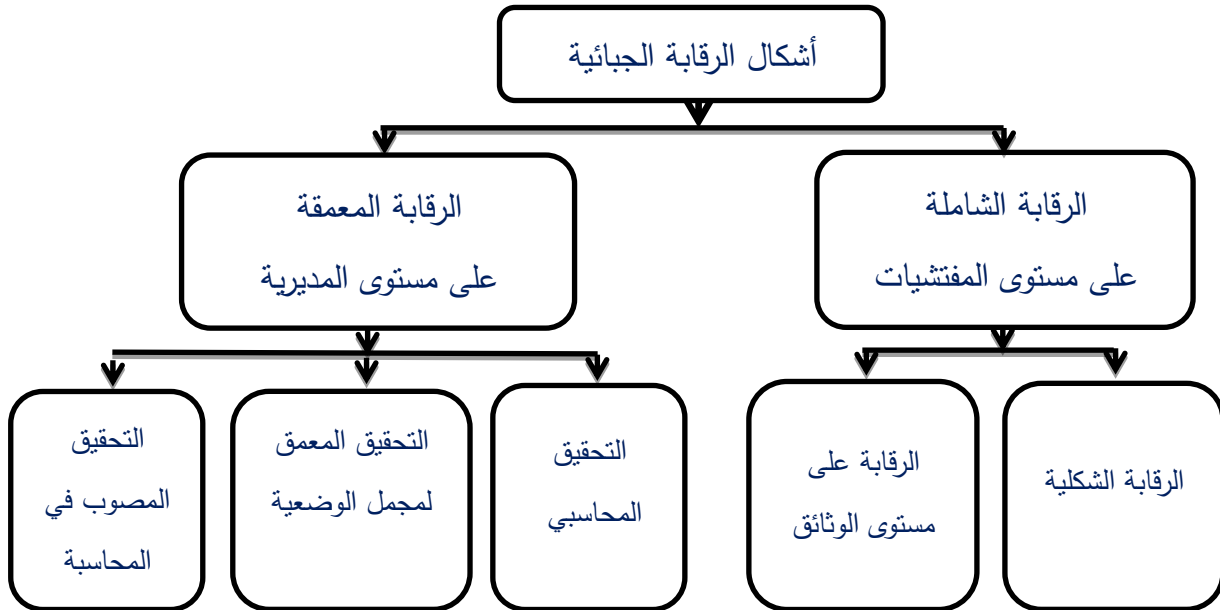
3. ترقية الإدارة الجبائية:

إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تتحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الأداة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء الجبائية مشكلة الغش الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والإهمال، ومن ثم لا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية للتصريحات الجبائية قد تأخذ عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة، وتهدف أساسا إلى التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم (1-1): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تبسة

الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية الخاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي، كما لا يمكن إستعمال التحقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة فهي تتمثل في:

أولا: الرقابة الشكلية "Le control formel"

وتطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي أرتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة فهي تأخذ بعين الإعتبار رقم الأعمال بمعنى آخر تهتم فقط بصفة الأرقام.¹ وهي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه والتي تشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إضافة إلى التأكد من صحة هويته ومكان إقامته.² يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى، كذلك يقوم المراقبين الجبائين بالتأكد من مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي وفق ما يلي:³

1. **المكلف:** يجب أن يشتمل كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية فضلا عن كل مراسلات المكلف.
 2. **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام لكل سنة.
 3. **الأخطاء المادية:** التأكد من إيداع التصريحات الشهرية و الثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء فيها، أيضا أن تكون البيانات المشار إليها صحيحة وكل بيان يخص الخانة المتعلقة به.
- بعد القيام بهذه الخطوات تبقى الرقابة الشكلية تشوبها عيوب، فهذه الرقابة لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما تعتمد على الكيفية التي تمت بها ملء هذه التصريحات، أي أنها تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معابنتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ماهي إلا فحص شكلي للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المدقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات، بالإعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات..." و تجري الرقابة على الوثائق في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بالفحص

¹ - بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 21.

² - ناصر مراد، الثهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة 1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 45.

³ - Philip Colin, la vérification fiscale, Ed économique, paris, 1985, pp7-9

النقدي للتصريحات، بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنتقاة من قبل، حسب معايير موضوعية من طرف إدارة الضرائب.¹

ويتمكن المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، ويتم طلب ذلك كالتالي:²

1. طلب المعلومات:

يتنسى لمصلحة الضريبة التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي بها غموض، ويمكن لهذه الأخيرة أن تكون كتابية أو شفوية، لا تخضع المكلف بالضريبة إلى أي عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب، لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبرير.

2. طلب تبريرات وتوضيحات:

بحسب " المادة 15" من قانون المالية لسنة 1996 والتي تنص على أنه: "يحق المفتش في التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن أن يطلب الإطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها"، يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبين بوضوح الوسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها، ويحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوما من أجل تقديم رده، وإذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد أسس فرض الضريبة، وفي حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة والمتمثلة في الرقابة بعين المكان.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

على خلاف الرقابة السطحية فالرقابة المعمقة هي " مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه وعند إقتضاء الحال يمكن الإلتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".³

وتتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات، من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة، وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب، وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرض الواقع⁴، والرقابة المعمقة بدورها تنقسم الى:

- التحقيق في المحاسبة (VC) ؛

- التحقيق المصوب في المحاسبة. (VCP)؛

- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) .

¹ - عباس عبد الرزاق، التدقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 20.

² - العيد صالح، المرجع السابق، ص ص 49-50.

³ - بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص 7.

⁴ - Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, page 47.

أولاً: التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً)، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹

ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة تم إستحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2010، ولقد نصت المادة 20 مكرر الفقرة 01 على أنه " يمكن لأعوان الإدارة إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

ثالثاً: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

عرفه الإقتصادي تياري لامبيرت "Tierry Lamber" على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"³

والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي يقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة، والتي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف، وهذا النوع من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي وهو ما يسمى:⁴

la vérification approfondie de situation fiscal d'ensemble "V.A.S.F.E"

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة إلتزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم.

المطلب الأول : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

تستند مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة لها قانونياً للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه، وبطريقة منظمة وفعالة.

الفرع الأول: الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية

تتمثل الأجهزة المختصة حالياً بالرقابة الجبائية في كل من مديرية الأبحاث والمراجعات والمديريات الولائية للضرائب.

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص 13.

² - المادة 20 مكرر الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2018، ص 13.

³ - Thierry Lambert, vérification Fiscal personnelle économique, Paris, 1984, Page 8

⁴ - بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص 22.

أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشأت هذه المديرية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13/07/1998، معدلا ومكملا للمرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان 1415 الموافق ل 15 فيفري 1995، حيث جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديرينات الأخرى وفي الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، كان الإنطلاق الفعلي لها في سبتمبر 1998.¹

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو مكافحة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك:²

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة؛
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية إمتيازات الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى؛
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى؛
- الإلتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليل حجم المنازعات الجبائية.

ثانيا: المديرية الولائية للضرائب:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث تتكفل بهذه المهمة عبر إقليمها. كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 1.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.³

أما فيما يخص الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية) فهي تضم أربعة مكاتب من أبرز مهامها:⁴

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها؛
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسة المعنية؛
- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة؛
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة،
- مراقبة إستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية،

¹ - زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: مالية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2004/2003، ص 40.

² - Bulletin des services, fiscaux DGI, n° 19, Alger Print, 2000, Page 74-78

³ - لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية(دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/210، ص 28.

⁴ - المواد من 74 إلى 78 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 29/03/2009، ص 19

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية؛
- إستلام واستغلال عقود الملكية بالمقابل أو مجاناً؛
- المشاركة في أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الثاني: الأجهزة المختصة حديثاً بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي. وتبعاً لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة إبتداء من سنة 2002، وتعزيزاً للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم إستحداث جهازين جاءا تدعمهما لمكافحة التهرب الضريبي.

أولاً: مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل والرقابة والمنازعات.¹

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم:²

- الشركات أو التجمعات التي تنشط في قطاع المحروقات الذي يخضع للتشريع المتعلق بالمحروقات، المعدل والمتمم؛
- الشركات الأجنبية الناشطة بالجزائر مؤقتاً في إطار تعاقدية يخضع للنظام الحقيقي عندما يساوي مبلغ العقد أو العقود أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية؛
- شركات رؤوس الأموال وكذا شركات الأشخاص الذين إختاروا الخضوع للنظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال؛
- تجمعات الشركات عندما يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة أو يفوق مبلغاً يحدد بموجب قرار من وزير المالية.

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال إختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي يجوزتها يمكن ذكرها بإيجاز، على النحو التالي:³

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها ؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الإستغلال الأمثل ؛
- التحقيق في الشكاوي ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية ؛
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عمله.

¹ - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة) رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 30.

² - المادة 55 من قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ص 27.

³ - المادة 03 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، المرجع السابق، ص 12.

ثانيا: مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات، في حدود صلاحياته.

ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:¹

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التحقيق العميق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتهم.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات الغير متوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي حول لها القانون معايير إتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم تجاه الإدارة الجبائية وتجاه المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: الأعدان المكلفين بالرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التحقيق في المحاسبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، والرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الإستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم:²

أولاً: نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق الرقابة الجبائية، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يحرض على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء فرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمرجحة، لتقديم الملاحظات والإقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

¹ - لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 31.

² - نوى نجاة، المرجع السابق، ص ص 44-45.

ثانيا: رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة سنوات ومدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

ثالثا: الأعوان المدققين:

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين رتبة مفتش ضرائب وهذا إلزاما بالتشريع الجبائي: " لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل". كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل و أعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، بإستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات يمكن إيجازها فيما يلي:¹

أولا: المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ، أو عدم الإلتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 129 من القانون المدني الجزائري والتي تنص على أنه " لا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري".

ثانيا: المسؤولية الجنائية:

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جنائية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا لإجراء التأديبي، ومن بين الأعمال التي تعتبر جنائية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، إستغلال النفوذ، الرشوة، إحتلاس الأموال، تزوير وثائق...إلخ.

ثالثا: المسؤولية التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ والمصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب، أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل في الرتبة، النقل الإجباري إلى غاية التسريح.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريجات الجبائية وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المدققين الجبائيين باتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، بالمقابل حدد ضمانات لحماية المكلف من كل أشكال التعسف، ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية: حق الرقابة، حق الإطلاع، حق الإستدراك، وحق المعاينة.

¹ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، ص ص 33-34.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق تسمح لها بالتحقيق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها، وتتمثل في:

أولاً: حق الرقابة:

نصت المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية في خصوص حق الرقابة على ما يلي:¹

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة؛
- كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتلات مهما كانت طبيعتها؛
- يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها؛
- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها؛
- يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة والبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن إستدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

ثانياً: حق الاطلاع:

لم يعرف المشرع حق الاطلاع تعريفاً لغوياً لكنه أشار من خلال نص المادة 45 إلى أنه: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية".²

وعند رفض المكلف لحق الاطلاع تطبق عليه عقوبات مزدوجة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي:³

- تطبيق غرامة جبائية تقدر ب 100 إلى 10.000 دج لكل شخص رفض الاطلاع على دفاتر ومستندات والوثائق المنصوص عليها من القانون أو إتلافها قبل مرور أجل مدته 10 سنوات؛
- يطبق إلزام مبلغ مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم من التأخر الذي يبدأ إعتباراً من تاريخ توقيع المحضر المحدد لإثبات الرفض، ويتم الحكم بالغرامة ولإلتزام من قبل الغرف الإدارية.

ثالثاً: حق إستدراك الأخطاء:

نصت عليه المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يلي: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض ضريبة من طرف إدارة الضرائب".⁴

¹ - المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 9-10.

² - المادة 45، المرجع السابق، 23.

³ - المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

⁴ - المادة 105، من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 88.

وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء إلى أربع "4" سنوات كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

رابعا: حق المعاينة:

نصت عليه المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية أنه من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لديهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين القيام بإجراء المعاينة في كل من المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة.¹

الفرع الثاني: إلتزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لإلتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين. وتتكون هذه الإلتزامات من أقسام وهي كالآتي:

أولا: إلتزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

يجب على المكلفين بالضريبة إحترام الإلتزامات الموجهة اليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي، وتمثل هذه الإلتزامات فيما يلي:

1. إلتزامات ذات طابع محاسبي: قد حدد القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 الى 12 مدى إلتزام التاجر بمسك

الدفاتر المحاسبي بشكل اجباري، ويشترط الإحتفاظ بها، وتلك الدفاتر هي:²

أ - **دفتر اليومية:** بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات تجارية وصناعية في دفتر يوميتهم موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا، أما الاشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عمد طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه سببا كافيا لإلغاء محاسبة المكلف.

ب - **دفتر الجرد:** هو دفتر خاص بالميزانية، ينص إلى إجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا، وبصفة دقيقة، إذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية، كما يعد كشفا لجميع عناصر الأصول والخصوم.

2. إلتزامات ذات طابع ضريبي: وهي الإلتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين

بالضريبة، وتنحصر هذه الإلتزامات في عدة تصريحات، تتمثل فيما يلي:³

أ - **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين "30" يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابعين لها طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ - المادة 34، المرجع السابق، ص 18.

² - لياس فلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 36.

³ - كحلة عبد الغني، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2011/2012، ص ص 96-97.

ب التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا لرقم الأعمال، وتفصيل العمليات الخاضعة للضريبة: وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين "20" يوما الموالية للشر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.

ج -التصريح السنوي للدخول والنتائج: يتعين على المكلفين المعنويين أن يكتسبوا قبل "30" أبريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب المباشرة الموجودة بمكان مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وإذا سجلت المؤسسة عجزا يقدم التصريح بمبلغ العجز، ونفس الشيء يتوجب على الأشخاص الطبيعيين بأن يعدوا من كل سنة تصريحا شاملا وكلية لدخولهم، أما المكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (IDC) فهم مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتا بمعدل 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عن إيداع التصريح تنطبق هذه على الجزء من الدخل الذي يفوق ستمائة ألف "600.000" دج.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين "10.000.000" دج، وغير التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أي الخاضعين للنظام المبسط إكتتاب تصريح قبل أول "01" من أبريل من كل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة.

د -التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه قبل عشرة "10" أيام طبقا للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة تقديم تصريح إجمالي لدخوله، تصريح خاص لمختلف فئاته ودخله.

أما في حالة وفاة المكلف فيقدم هذا التصريح من لهم الحق (الورثة) خلال ستة أيام ابتداء من تاريخ الوفاة .

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى ، وقد تنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق والتوصيات منها ما هو مرتبط بسير عملية التدقيق ومنها ما هو متعلق بإجراء التقويم.

1. الإعلام المسبق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق

إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوجود مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

2. الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار: يعلم المكلف بالضريبة بحقه في الإستعانة بمستشار من إختياره.²

3. عدم إمكانية إعادة الرقابة: لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس

الفترة، كذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والإقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل ثلاثون يوما أو

¹ - المادة 20، من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص 11.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 30.

- أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.¹
- 4. محدودية مدة الرقابة:** لا يمكن تحت طائلة الإجراء أو تتعدى مدة التحقيق في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا غير محددة، طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.²
- 5. الإبلاغ بنتائج الرقابة:** لقد فرض المشرع الجبائي على المراقب ضرورة إبلاغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها إعترافا منه لهذا الأخير بحق الإطلاع على النتائج وذلك عن طريق إشعار بالتقويم مفصلا وبطريقة تساعد المكلف أو الخبير على تقديم ملاحظاته في أجل أربعين يوما.³
- 6. حق الطعن:** لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلالها التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية حسب التدرج.

¹ - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 22.

² - بوشري عبد الغني فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة النهرب الضريبي في الجزائر 199-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2006/2005، ص 103.

³ - المرجع السابق، ص 104.

خاتمة الفصل:

تعد الضرائب بصفة عامة إلتزامات مالية نقدية تفرضها الدولة على المكلفين بها قانونا، لكونها تهدف أساسا إلى تمويل النفقات العمومية، وفقا لقواعد وأسس من شأنها أن ترسي عدة مبادئ، كالعادلة واليقين، والملائمة في الدفع، والإقتصاد في النفقات، ونظرا لأهمية الضرائب والرسوم من الناحية التمويلية، فقد سعت السلطات في الجزائر إلى تطويرها، وذلك بإرساء عدة قوانين من شأنها أن تغلق الأبواب أمام المتهربين، كما قامت بتعزيز أجهزة الرقابة الجبائية، وعملت على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المصالح الجهوية للبحث والمراجعات بالإضافة إلى مديرية كبريات المؤسسات.

ويعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي.



الفصل الثاني:

التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة

الجبائية



تمهيد

يشهد العصر الحالي تطورات كثيرة، وعلم التدقيق كغيره من العلوم التي شهدت تطورا كبيرا على المستوى المفاهيمي والعملي، حيث تطورت الحاجة إلى التدقيق المحاسبي نتيجة لزيادة الحاجة إليه، والمتتبع للتطورات التي شهدتها مهنة التدقيق يمكنه أن يلاحظ حجم الإهتمام المتزايد الذي حظيته، نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تحقيق التقدم والنمو في كل الوحدات الاقتصادية والاجتماعية.

وفي هذا المجال يعتبر التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة التي تتخذها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما أن هذه العملية تعنى أيضا بمختلف الضرائب والرسوم بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال الإجراءات العملية للتدقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

✓ الإطار النظري للتدقيق المحاسبي؛

✓ مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي؛

✓ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد، حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي

كما في مختلف الأبحاث والدراسات، يأخذ تحديد المصطلحات والمفاهيم بعدا مهما لما له من تأثير على إعطاء التوضيح الكافي، حيث تعددت التعاريف المرتبطة بالتدقيق، رغم إتخاذها في المعنى.

أولا: تعريف التدقيق المحاسبي:

من أبرز هذه التعريفات ما يلي:

التعريف اللغوي: إن كلمة التدقيق (Audit) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) وتعني الإستماع¹، فالرومانيين كانوا يقومون بتعيين مراقبين لفحص العمليات الحسابية في جلسات إستماع عامة، يتم في تلك الجلسات قراءة الحسابات في صوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم مدققوا الحسابات تقاريرهم، والملاحظ آنذاك أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية.²

التعريف الاصطلاحي: هناك تعريف عديدة ومتنوعة لجهات مختلفة، غير أن المفهوم الواضح المعالم والمتفق عليه ضمنا جاء من خلال التعريفات التالية:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه: "عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية".³

التعريف الثاني: بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق "فحص من مهني مؤهل ومستقل، إبداء رأي حول إنتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".⁴

التعريف الثالث: نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي للتدقيق كما يلي: "تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن إفتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الإفتراضات ومدى تمشيها مع المعايير المحددة، وإيصال نتيجة ذلك إلى الأطراف المعنية (مستخدمي المعلومات)."⁵

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 12.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق)، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 24.

³ - on Basic AAA, Committee Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973, P 2.

⁴ - Bernard GERMOND, **Audit Financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, 1 ère édition, Dunod, Paris, 1991, P 28.

⁵ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يور، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014/2015، ص 9.

ويمكن في هذا المجال وضع تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم الحديث للتدقيق:

تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم الأدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدمي المعلومات في شكل تقرير.

وبناء على التعاريف السابقة يتضح أن تدقيق الحسابات يتركز على القيام بعمليات أساسية وهي:¹

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

ثانياً: نطاق العلاقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي:

يجب التفرقة بين المحاسبة والتدقيق حتى لا يتم الخلط بين المفهومين، ونوجزها فيما يلي:²

- المحاسبة علم تحليل وفحص إقتصادي للسجلات والقوائم المالية، أما التدقيق علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية؛

- المحاسب يقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة، أما المدقق يقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية؛

- المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة، أما المدقق شخص محايد مستقل من خارج المؤسسة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة؛

- المحاسب موظف بالمشروع تابع لإدارته أما المدقق فلا يرتبط بالمشروع بل مستقل ومحايد، المدقق ناقد مستقل ولو قام بإعداد القوائم المالية.³

ويمكن تشبيه العلاقة ما بين المدقق والمحاسب بتلك القائمة بين القاضي والمحامي، إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية

المتساوية ولكن يضاف إلى المدقق والقاضي الحياد والاستقلال والحكم الشخصي.⁴

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

من خلال التعاريف السابقة للتدقيق المحاسبي يمكن إبراز مدى أهميته بالنسبة للعديد من الجهات والأطراف، وكذا الأهداف

التي تسعى هذه الأطراف لتحقيقها من خلال التدقيق المحاسبي.

¹ - مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص 16.

³ - سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 29.

⁴ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 17.

أولاً: أهمية التدقيق المحاسبي:

يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ، ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجدها لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:

1. **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المنشأة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة.¹
2. **الجهات الحكومية:** تتمثل إحتياجات هذه الفئة فيما تتطلبه من بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط المنظمات ومدى إلتزامها بمسؤولياتها الإجتماعية كالمساهمة في خطط التنمية وإستيعاب قدر من العمالة، إضافة إلى بيان إلتزام هذه المنشأة بالقوانين ذات العلاقة في عملها كقانون الشركات والضرائب ومدى مساهمتها في دعم الإقتصاد.²
3. **المقرضون والبنوك:** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.³
4. **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات، فتعتمد القوائم المالية المدققة، وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الإقتصادية، وتأكيد إلتزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الإلتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الإنحرافات وأسبابها.⁴

ثانياً: أهداف التدقيق المحاسبي:

التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً، حيث كان الهدف من إجراء عملية التدقيق هو إكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين، ولكن مع التطور الذي عرفته الشركات أدى إلى زيادة الحاجة لشخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم بإستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره بإستقلال وحياد. حيث إنقسمت أهداف التدقيق إلى قسمين:⁵

1. الأهداف التقليدية:

أ - أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب - أهداف فرعية:

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 19.

² - ريا سليمان، سالم العطاونة، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص 15.

³ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية)، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 39.

⁴ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، المرجع السابق، ص 15.

⁵ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 10.

- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة؛
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

وقد بين الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة.¹

المطلب الثاني: فروض و أنواع التدقيق المحاسبي

على غرار أي علم من العلوم، يقوم التدقيق المحاسبي على مجموعة من الفروض، وينقسم إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها.

الفرع الأول: فروض التدقيق المحاسبي

يعرف كوهلر "Kohler" الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.² ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق، ومن أهم هذه الفروض مايلي:

أولاً: فرض إستقلال المدقق: الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية، وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بجدية وإستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود التعارض لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق، وفي النهاية يجب أن يكون المدقق طرفاً محايداً بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة.³

ثانياً: فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم: بمعنى أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق.⁴

وتتبع أهمية هذا المعيار من إبتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات، ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، إزدادت أهمية هذا المعيار، كذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات.⁵

ثالثاً: فرض وجود نظام داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم، والذي يؤدي إلى الإبتعاد عن إحتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله إستناداً إلى وجود نظام الرقابة السليم ولا يعني ذلك عدم

¹ - غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 19.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 49.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 21.

⁴ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، المرجع السابق، ص 49

⁵ - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990، ص 50.

حدوث الخطأ، فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الإعتماد عليه بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.¹

رابعا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض إستمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا إتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض إستمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا إتضح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات أو ملاحظته لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الإعتبار مستقبلا.²

خامسا: فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الاقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.³

الفرع الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه من خلالها، ويمكن تقسيم التدقيق المحاسبي إلى الأنواع التالية:

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث نطاقه إلى:

1. **التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة.⁴

2. **التدقيق الجزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها، كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط، أو جرد مخازن... الخ، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه، حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أي مسؤوليات كهذه.⁵

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى نوعين:⁶

1. **التدقيق النهائي:** يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق إلى هذا الأسلوب في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وللتدقيق النهائي مزايا يحققها كما له وجه نقد، ومن المزايا التي

¹ - غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 22.

² - عبد الفتاح الصحن، محمد سمير العبان، وآخرون، أسس المراجعة الامس العلمية والعملية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 30.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، المرجع السابق، ص 51.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق)، المرجع السابق، ص 41.

⁵ - خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص 13-14.

⁶ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي (وفقا للمعايير الدولية)، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص 19-20.

يحققها نذكر: (تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها " تسوية وإفقال الحسابات"، عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المنشأة لأن المدقق ومساعديه لم يترددوا كثيرا على المنشأة)، أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فأهمها: (قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، حدوث إرتباك في مكتب المدقق، عدم إكتشاف الغش والأخطاء والتلاعبات، تأخر النتائج).

2. التدقيق المستمر: يعني أن عملية الفحص والإجراءات الإختبارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة، وبطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إفقال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية، والتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب والإنتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي، وهذا النوع من التدقيق يعد مناسباً لشركات الأموال وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخيم.

ثالثا: من حيث درجة الإلتزام:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث درجة الإلتزام القانوني إلى:¹

1. **التدقيق الإلزامي:** هو تدقيق الحسابات القانونية التي ينص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من الدولة، لما لها من سلطة سيادية، وتلتزم الوحدات الإقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا للتدقيق بمعرفة مدقق الحسابات مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.
2. **التدقيق الإختياري:** هو تدقيق الحسابات التي يتم دون إلزام قانوني على ضرورة القيام به، تدقيق الحسابات في هذا النوع إما كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة، والغرض من عملية تدقيق الحسابات وحسب الإتفاق الموضح في عقد تدقيق الحسابات المبرم بين المدقق والمنشأة.

رابعا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

يقسم التدقيق المحاسبي من حيث هذه الزاوية إلى:

1. **التدقيق الداخلي:** " هو نشاط تقوم به منشأة داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه بين أشياء أخرى فحص وتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية.² وهو بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى بمعنى أنه فحص منظم لعمليات المنشأة ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في المنشأة.³
2. **التدقيق الخارجي:** هو عملية فحص إنتقادي للمعلومات والعمليات للتأكد من صحتها ومصداقيتها، في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومدى فعاليتها لإبداء رأي في محايد حول النتائج المتوصل لها والعمليات المنجزة.⁴

¹ - محمد فضل مسعد، خاد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار كنوز للمعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 30-31.

² - أحمد حلمي جمعة، القاموس الدولي (محاسبة وتدقيق)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 201.

³ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات (النظري والعملية)، الطبعة 1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 25.

⁴ - محمد أمين لونسية، تطور مهنة التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص 8.

جدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

| البيان | التدقيق الخارجي | التدقيق الداخلي |
|--------------------------|---|---|
| الهدف من التدقيق | - كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها؛ - إكتشاف التلاعب والأخطاء والغش؛ - إبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية. | - خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي؛ - إكتشاف و منع الأخطاء والغش والتلاعب. |
| الشخص الذي يقوم بالتدقيق | شخص مهني مستقل من خارج المنشأة. | موظف من داخل المنشأة يعين من قبل إدارة المنشأة. |
| نطاق التدقيق | يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد وما تتضمن عليه التشريعات والمعايير. | يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات والمسؤوليات المعطاة له. |
| توقيت التدقيق | يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون على فترات منتظمة خلال السنة. | يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية. |
| الاستقلالية | يتمتع المدقق بإستقلالية تامة، لأنه شخص محايد من خارج المنشأة. | يوجد لديه إستقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة ويعين من قبل الإدارة. |
| من يقوم بتعيينه | يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ويقدم التقرير النهائي لهم. | يعين من قبل إدارة المنشأة ويقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة. |

المصدر: مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 41.

هذا وباختصار أهم أنواع التدقيق المحاسبي، ويمكن القول أن للتدقيق المحاسبي أنواعا أخرى وذلك حسب الغرض من عملية التدقيق، وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة ما، كقيام الإدارة الجبائية بالتدقيق في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض التأكد والتحقق من صحتها وموضوعيتها، وهذا النوع يمثل موضوع البحث الذي سيتم التطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثالث.

المطلب الثالث: مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة، يعمل على ضوئها ممارسي هذه المهنة، ويسرون على نهجها في كافة مراحل العمل، وأي مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها، ولمهنة التدقيق المحاسبي معايير دولية متعارف عليها تمثل إطارا لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني.

الفرع الأول: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

يمكن القول أن المهنة هي عبارة عن العمل الذي تحتاج مزاولته إلى معلومات متخصصة وإلى إعداد وتدريب طويل، والذي يعتمد في أداء وظيفته على معايير للأداء والسلوك المهني بواسطة المنظمات المهنية أو الإتفاق العام والذي يهدف أساسا إلى خدمة عامة.

أولاً: تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق:

يقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها " مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة".¹

ثانياً: مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق:

مدقق الحسابات هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام معينة من عملية التدقيق.² لذلك فهو يخضع لقواعد تحكم سير المهنة التي يزاؤها، و تتمثل قواعد السلوك المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فيما يلي:³

أ - الإستقلالية: يجب أن يتمتع المدقق بالإستقلال والحياد عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وهناك أمور مهمة يجب أن يأخذها المدقق بعين الإعتبار للحفاظ على إستقلاليته، وهي:

- يجب أن لا يكون له أدنى مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة داخل المؤسسة محل التدقيق؛
- يجب أن لا يكون على علاقة تعاقدية مع المؤسسة التي يدقق حساباتها كأن يكون أحد العاملين بها؛
- الأتعاب: يجب أن تكون متناسبة مع الوقت والجهد المبذولين؛
- الخدمات الإستشارية: يمكن للمدقق تقديم خدمات مكاملة لطبيعة عمله مثل الإستشارات المالية والمحاسبية، بشرط أن لا يجمع بين هذه الخدمات وتدقيق حسابات نفس العميل وفي وقت واحد.

ب الموضوعية: يمكن أن يتعرض المدقق لمواقف قد تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي عليه تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل كبير على الحكم المهني له، كما لا يجوز للمدقق أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق بما في ذلك تقديم الخدمات الإستشارية للعميل مهما كانت، وأن لا يكون متحيزاً لأي جهة، كما لا يجب أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين.

ج -المقدرة والمعايير الفنية: تتمثل هذه القاعدة فيما يلي:

- يجب على المدقق عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسة الإلتزام بمعايير التدقيق والمعايير المهنية المنشورة بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أو الأجهزة التي يعينها المجلس؛
- يجب أن لا يقبل المدقق أي عملية تدقيق لا يستطيع إتقانها بدرجة معقولة من الكفاءة المهنية المناسبة؛
- يجب على المدقق أن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة مع الإشارة إلى حالات خروج المؤسسة على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

د -المسؤولية إتجاه العميل: يتطلب تحقيق هذه القاعدة ضرورة إلتزام مدقق الحسابات بمعايير السلوك المهني التي تشمل:

- الأمانة: تعني المصدقية في عرض الحقائق؛
- النزاهة: تعني أن رغبة مدقق الحسابات في تقديم خدمات مثالية لعميله تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية؛

¹- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 76.

²- إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات (النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2012، ص 32.

³- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012، ص 50-52.

- سرية البيانات: يجب على المدقق عدم الكشف عن المعلومات السرية الخاصة بالعميل، ويستثنى من ذلك المعلومات التي تطلبها المحكمة والجهات المهنية؛
- الأتعاب الشرطية: بغرض المحافظة على الموضوعية خلال أداء عملية التدقيق لا يجب على المدقق ربط وتحديد الأتعاب وفقا لنتائج الخدمات المقدمة.

هـ - **المسؤوليات والممارسات الأخرى:** تتضمن هذه القاعدة ما يلي:

- الأعمال المخلة والمعيبة: يجب على المدقق أن لا يقوم بأي عمل يخل بقواعد السلوك المهني ويضر بسمعة المهنة ككل؛
- العمولات: يجب على المدقق أن لا يدفع أي عمولات بغرض الحصول على العملاء؛
- الإعلان: لا يحق لمزاو المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلام؛
- الوظائف المتعارضة: يجب على المدقق عدم الإرتباط بأي وظيفة في أي مؤسسة لأن ذلك يضعف من موضوعيته وحياده عند تقديم الخدمات المهنية؛
- شكل مكتب التدقيق وإسمه: يمكن للمدقق أن يزاول مهنته كمالك أو كأحد العاملين في مكتب التدقيق بشرط أن يتخذ المكتب شكل المؤسسة الفردية أو شركة الأشخاص، كما يجب على المدقق أن لا يزاول المهنة تحت إسم وهمي.

الفرع الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

أولاً: تعريف معايير التدقيق المحاسبي:

تمثل المعايير مقاييس مرجعية تستخدم لتقييم أو لقياس موضوع، حيثما يكون ذلك ملائماً للمقاييس المرجعية الخاص بالعرض.¹

وفيما يخص معايير التدقيق المحاسبي فهي نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية التدقيق المحاسبي، موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة للعرف المهني... كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها.²

ثانياً: أهداف معايير التدقيق المحاسبي:

تتمثل الأهداف الرئيسية لمعايير أداء مهنة التدقيق المحاسبي في الآتي:³

- وجود معايير مهنة تدقيق الحسابات، يكون الهدف منها هو تهذيب التقدير الشخصي لمدقق الحسابات دون إلغائه؛
- أن تكون مرشداً ومعيناً توضح أسلوب العمل وأهدافه؛
- أن تمد الممتهين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، بحيث يمكن للممتهين من أن يدقق نفسه بنفسه؛
- أن تكون مرشداً للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير أو الإهمال إلى أحد المدققين الحسابيين؛
- أن تكون مرشداً ومعيناً للقائمين بالتدريس وللراغبين في دراسة مهنة تدقيق الحسابات؛
- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويرها؛
- أن تكون أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات تدقيق الحسابات لمختلف الجهات؛
- أن تكون وسيلة لتقييم أداء مدقق الحسابات بعد الإنتهاء من قيامه بعملية تدقيق الحسابات.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008، ص 100.

² - سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات-1، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 136.

³ - رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص 170.

ثالثاً: معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً:

1. المعايير العامة (الشخصية):

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين.¹ وتتكون المعايير العامة من:²

أ - معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: ينص المعيار الأول من المعايير المتعارف عليها على أنه يجب على

مدقق الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي من خلال حصوله على منهجاً علمياً موسعاً ودراسة مهنية شاملة في المحاسبة والعلوم ذات العلاقة بها، وكذا ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي على المهنة قبل البدء في مزاومتها، بالإضافة إلى وجوب الإطلاع المستمر على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية التي تهتم بالمحاسبة والعلوم التي ترتبط بها كالإحصاء والإقتصاد.

ب - الحياد والاستقلالية: من أهم ما يجب أن يتصف به مدقق الحسابات هو الإستقلالية أو الحياد، لذا فالمعيار الثاني

أكد على ضرورة تحلي مدقق الحسابات بالإستقلالية الخارجية عن المؤسسة محل التدقيق، ولا يقصد بذلك هو الإستقلالية الظاهرية فقط وإنما يقصد به الإستقلالية الواقعية، أي يجب على مدقق الحسابات أن يكون عمله وحتى تفكيره مستقلاً وحيادياً حتى يرفع الثقة على القوائم التي يبدي فيها رأيه.

ج - العناية المهنية: وفقاً للمعيار الثالث لمعايير التدقيق المتعارف عليها، فإنه على مدقق الحسابات إعطاء العناية الكافية

في تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي، وذلك نظراً إلى أن العديد من الجهات تعتمد على رأي مدقق الحسابات في إتخاذ قراراتهم، وببذلك مدقق الحسابات العناية المهنية من خلال التدقيق الإقتراضي لكل مستوى من مستويات العمل وكذا العناية في إعداد أوراق العمل والحصول على أدلة الإثبات والقرائن.

2. معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند إستخدام هذه الإجراءات.³ وتحتوي على ثلاثة معايير هي:⁴

أ - التخطيط السليم لعملية التدقيق: يوضح أهمية تخطيط عمل التدقيق عن طريق وضع خطة وبرنامج للتدقيق،

يوضح كيفية تنفيذ مهمة التدقيق وتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الإختبارات المطلوبة وتخصيص المساعدين بالمكتب على الأعمال المختلفة، كما يبرز أهمية تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بصورة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه.

ب - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: تنبع أهمية هذا المعيار لتحديد حجم إختبارات التدقيق إلى تطور التدقيق في

الفترات الأخيرة بحيث أصبح يعتمد على أسلوب المعاينة بدلاً من الفحص الشامل لجميع العمليات، ومن ثم فإن تحديد العينة يعتمد بصورة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق، وكلما زادت كفاءة وفعالية نظام الرقابة

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص 61.

² - بملولي نور الهدى، آثار تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-1، 2017، ص 16-17.

³ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 64.

⁴ - أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشموي، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دار المركز للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 55-56.

الداخلية، كان ذلك سببا لتخفيض حجم الإختبارات الضرورية لإبداء الرأي عن سلامة وصدق القوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

ج -الحصول على قدر كافي من أدلة قرائن الإثبات: تبرز أهمية معيار الحصول على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات لإستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية من أن المراجعة كأحد الفروع المتخصصة للمعرفة تعتمد على البرهان لإصدار حكم على مدى سلامة البيانات، وبالتالي من الضروري على المراجع الحصول على قرائن وأدلة كافية ومقنعة، والكفاية تعود على كمية وتنوع الأدلة، بينما الإقناع يعني النوعية والجودة ومدى الوثوق فيها.

3. معايير إعداد التقرير:

يعتبر تقرير المدقق المنتج النهائي المادي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند إتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات.¹ حيث تنقسم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير وهي:²

أ - عرض القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ينص المعيار الأول من معايير إعداد التقرير على ما يلي " يجب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". و يتطلب هذا المعيار أن يقوم المراجع بالنص صراحة على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب -الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية: يتمثل المعيار الثاني من معايير إعداد التقارير في الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، حيث ينص المعيار على ما يلي: " يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت في الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة"، وتطبيقا لذلك فإذا لم يتضمن تقرير المراجعة صيغة محددة تشير للعكس فإن قارئ أو مستخدم القوائم المالية يمكن أن يستنتج أن المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل ثابت ومتسق.

ج -الإفصاح الكافي: ينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقارير على ما يلي: " يتم النظر إلى الإفصاحات الموجودة في القوائم المالية على أنها كافية بطريقة معقولة، إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير". فهذا المعيار يتطلب ضرورة إفصاح المراجع في تقديره عن أية معلومات مالية تعد ضرورة لصدق وعدالة عرض القوائم المالي، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات قد تم إغفالها أو حدثت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة عن طريق معديها، أي أن الإفصاح الكافي للقوائم المالية مفترض، ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف ذلك.

د -التعبير عن الرأي: يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير الأربعة تعقيدا وأصعبها مثلا، حيث ينص على ما يلي " يجب أن يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل، أو على بيان بأن هذا الرأي لا يمكن التعبير عنه، وفي حالة عدم التمكن من إبداء الرأي في القوائم المالية ككل فيجب أن يتم ذكر أسباب ذلك، وفي كافة الحالات التي يرتبط فيها إسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة وقاطعة إلى خصائص وطبيعة عمل المراجع إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها".

¹ - غسان فلاح المطارنة، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة 1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 52.

² - أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة وخدمات التأكيد، الطبعة 1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 199-207.

تلك هي معايير التدقيق المتعارف عليها في معظم الدول بشكل عام وفي الولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص، ويمكن القول أنها كانت نقطة إنطلاق هامة في التسلسل الزمني لتطور معايير التدقيق.

المبحث الثاني: مسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي

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

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

بما أن عملية التدقيق المحاسبي شاقة جدا وتتطلب إما عدد من الأشخاص للقيام بها أو جهدا شاقا أو فترات طويلة لإنجاز الأعمال لذا يجب على المدقق إتخاذ خطوات قبل بدء في عملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية التدقيق المحاسبي

لا شك في أن التنفيذ السليم الناجح لعملية التدقيق المحاسبي يتوقف على مدى الدقة التي يتم بها إعداد خطة التدقيق المحاسبي، وهي التي ترتبط بشكل مباشر بنطاق عملية التدقيق المحاسبي المراد القيام بها، والمتطلبات الأساسية عند قيام مدقق الحسابات بوضع خطة تدقيق الحسابات قيامه قبل تنفيذ وضع الخطة بمراجعة ما يلي:¹

أولاً: التأكد من صحة تعيينه: حيث تختلف إجراءات التعيين بحسب الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات، ففي حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، يتم تعيين مدقق الحسابات بموجب عقد مكتوب يوضح نطاق ومدى المهمة التي كلف بها، وإذا لم يكن هناك عقد مكتوب فعلى المدقق إرسال خطاب لذوي الشأن يفيدهم بقبول عملية تدقيق الحسابات. أما بالنسبة للشركات المساهمة، حيث أن تدقيقها إلزامي فيتم تعيين المدقق عن طريق قرار من الجمعية العمومية أو عن طريق مجلس الإدارة وذلك بتفويض من الجمعية العمومية.

ثانياً: التأكد من نطاق عملية التدقيق المحاسبي: إن نطاق ومدى عملية التدقيق المحاسبي يختلف بين أنواع المنشآت، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص يحدد المدقق بوضوح مدى ونطاق المهمة المكلف بها في عقد مكتوب، فقد تكون عملية تدقيق الحسابات شاملة لجميع الدفاتر والسجلات وقد تكون جزئية تهدف إلى تحقيق غرض معين. أما بالنسبة لشركات المساهمة تكون عملية تدقيق الحسابات تفرض على مدقق الحسابات، ويكون للمدقق الحق في الإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب البيانات التي يراها ضرورية لوضع خطة تدقيق الحسابات وبرنامج تنفيذها.

ثالثاً: حصول المدقق على المعلومات الأساسية: من المهام الأساسية التي يقوم بها مدقق الحسابات قبل وضع خطة وبرنامج تدقيق الحسابات، قيامه بالحصول على البيانات والمعلومات الأساسية عن المنشأة محل تدقيق الحسابات، ولعل الهدف من وراء ذلك هو تسهيل مهمته بإلقاء الضوء على كثير من المشاكل التي قد تصادفه أثناء القيام بعملية تدقيق الحسابات.

رابعاً: فحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج الأعمال السابقة: قيام مدقق الحسابات بدراسة دقيقة للنظام المحاسبي المطبق في المنشأة وذلك بالإطلاع على الدفاتر والسجلات ودراسة طرق وأسلوب الدورة المحاسبية والدورة المستندية، ويقوم بالإطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن سنوات سابقة، ودراسة تقرير المدقق السابق، وفحص أي تحفظات تناولها التقرير السابق أو وردت بتقارير مجلس إدارة المنشأة.

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، المرجع السابق، ص 140-141.

خامسا: القيام بزيارات ميدانية على مواقع المنشأة والعاملين: لعل من المهم إلمام مدقق الحسابات قبل إعداد خطة وبرنامج تدقيق الحسابات ، القيام بزيارات ميدانية لمعرفة مواقع المنشأة (المركز الرئيسي والفروع) والإدارات والأقسام، وذلك للتعرف على النواحي الفنية والمخرجات النهائية للمنشأة، ومواقع الأقسام الحساسة كالحزينة، مخازن المواد الخام... الخ.

الفرع الثاني: إعداد برنامج التدقيق المحاسبي

أولا: تعريف برنامج التدقيق: عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيعتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.¹ كما يعبر عن مجموعة الإجراءات التي يعتدق المدقق بأنها ضرورية لأداء أو للتعبير عن رأيه في القوائم المالية.²

ثانيا: أنواع برامج التدقيق: يمكن تحديد أنواع برامج التدقيق التي يستخدمها المدقق إلى نوعين هما:³

1. برامج التدقيق الثابتة: وهي نماذج موضوعة مقدما ومطبوعة بشكل ثابت متضمنة كل خطوات التدقيق بحيث يطلب من مساعدي المدقق التقيد بها، مع تعديلها في أضيق الحدود في ضوء ما يحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات عن المنشأة، وما يميز هذه البرامج أنها تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها، وهي ضرورية في المشاريع الكبيرة وذلك لإحكام خطة العمل، وتعد سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه وبذلك سيستخدم كدليل في حل المنازعات كما يستعمل كأداة مراقبة على المساعدين.

وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أنه يعاب على هذه البرامج أنها قد تحول خطوات التدقيق الى عمليات روتينية وتحد من قدرة المتدرب على الابتكار والتجديد، ويمكن تفادي ذلك من خلال تشجيع المدقق لموظفيه دائما على إبداء ملاحظاتهم إتجاه هذه البرامج، وإقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة.

2. برامج التدقيق المتدرجة: وتشمل تحديد الخطوات العريضة لعملية التدقيق أما التفاصيل وكمية الإختبارات وغيرها فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق وطبقا للظروف، تتميز هذه البرامج بأنها تترك لموظفي مكتب التدقيق مجالاً أكبر لإستخدام خبرتهم إتباع ما يرونه ضروريا ومناسبا من الخطوات والأساليب لذلك تحتاج هذه البرامج من المدقق خبرة عملية وتأهيلا عمليا مناسباً.

الفرع الثالث: الإشراف على مهمة التدقيق المحاسبي

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفائته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

ويمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:⁴

- توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- كل مهمة من مهام التدقيق قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق؛

¹ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، المرجع السابق، ص 101.

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006، ص 317.

³ - رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق، ص 157-157.

⁴ - زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 79-80.

- فحص العمل المنتهي وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق؛
- إزالة ما قد ينشأ من إختلاف من وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- مدى ونطاق الإشراف يعتمد على مهارة وكفاءة فريق التدقيق ودرجة تعقيد مهمة التدقيق.

وتكون إتجاهات الإتصال إتجاهين، الأول يرفع للمساعدين المشاكل الفنية التي تصادفهم إلى المستويات الإدارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، والإتجاه الثاني يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغ أهداف التدقيق الشاملة ومقدار ما أنجز منها إلى المستويات الإدارية الدنيا، كل هذا لكي يشعر كل عضو بفريق التدقيق بأنه يلعب دورا هاما في إتمام مهمة التدقيق، فضلا عن أن مثل هذه الإتصالات تسمح لكافة أعضاء الفريق بمعرفة مقدار ما تم إنجازه من أنشطة ومهام التدقيق.

الفرع الرابع: أوراق العمل:

أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الإلتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق. الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.¹

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية الختامي، كون أن هذا النظام يستعمل كمحدد أساسي لنطاق الإختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

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

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، وبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".²

في حين عرفته المنظمة الوطنية محافضي الحسابات الفرنسية بأنه "نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:"³

- حماية الأصول؛
- صدق وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها؛
- التسيير المنظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة؛
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

¹ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،

تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2011، ص 32.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بن عكنون، 2003، ص 85.

³ - محمد أمين مازون، المرجع السابق، ص 34-35.

باعتباره الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة، فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية الفحص التي بها تقتصر على مجموعة من العينات بإعتبار إستحالة 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.

ثانيا: أغراض تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يؤدي تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق غرضين، هما:¹

- الإعتقاد على النظام نفسه، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء سجلات محاسبية لتسجيل جميع العمليات التي تمت، حيث أنه عند وجود نظام رقابة داخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة صحيحة، وإعداد قوائم مالية تعكس الوضع المالي الصحيح للمؤسسة، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك يتطلب بذل جهد كبير من المدقق ربما لا يعوض هذا الضعف.
- أن دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الإختبارات التي سيقوم بها المدقق حتى يصل إلى القناعة الكافية بمدى عدالة القوائم المالية.

الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلي

لتقييم نظام الرقابة الداخلية يجدر إتباع الخطوات التالية:²

1. جمع الإجراءات: يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي وحسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى وهكذا... إلخ، فمثال على ذلك: أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها كما يرسم خرائط التتابع والرسوم البيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية، كما يمكن إستعمال إستمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل الجوانب العملية.
2. إختبارات الفهم: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه بإختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا. إن القيام بهذا الإختبار يعتبر ذا أهمية محدودة، الهدف منه هو تأكيد المدقق من أن الإجراء موجود، وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.
3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالإعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية بإستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير) تستعمل هذه الخطوة غالبا إستمارات مختلفة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما ب: "نعم" أي إيجابي أو "لا" سلبى وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة هذا النظام ونقاط ضعفه، وذلك من خلال التصور أي الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

¹-خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات المعاصر، المرجع السابق، ص 43.

²-أحمد قايد نور الدين، المرجع السابق، ص ص 62-63.

4. **إختبارات الإستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. يحدد هذه الإختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

5. **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

وعلى ضوء ما تقدم وبعد إلمام شامل بنظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام عند المدقق تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه، والعكس إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة وغير فعالة عندها يشك المدقق في مصداقية النظام ومعلوماته.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية، وصحة تأكيدات الإدارة الواردة بهذه القوائم، فإنه يجب أن يجمع أدلة الإثبات الكافية للإعتماد عليها في ذلك، وينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني لمعايير التدقيق المتعارف عليها على ضرورة قيام المدقق بالحصول على قدر كافي وكفوء من الأدلة في الأمور المعروضة عليه من خلال الفحص، الملاحظة، والإستفسار والمصادقات، حتى يمكن الإعتماد عليها كأساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية محل التدقيق والفحص

الفرع الأول: تعريف أدلة الإثبات

تعرف القرينة أو الدليل بأنها الحقائق التي تقوم في ذهن الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في مسألة متنازع عليها، ويمكن تعريف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كافة المعلومات والحقائق التي تتاح للمدقق ويستخدمها في تحديد ما إذا كانت المعلومات والتأكدات الواردة في القوائم المالية للعميل، قد أعدت وعرضت وفقا للمعايير المتعارف عليها.¹

والإثبات في عملية التدقيق هو حصول مدقق الحسابات الخارجي المستقل على أدلة وقرائن تمكنه من إستخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.²

الفرع الثاني: أهمية أدلة الإثبات

تتبع أهمية الأدلة من وجهة نظر المدقق من الأسباب التالية:³

- أن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقومها بشكل موضوعي؛
- من المعروف أن الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المدقق تحقيق هذا الهدف إلا بناء على أدلة كافية وملائمة؛
- أن مدقق الحسابات مسؤول مهني عن تنفيذ الإختبارات والإجراءات، في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة، لجمع هذه الأدلة؛

¹ - عماد سعيد الزمر، محمود غربية، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة للنشر والتوزيع، القاهرة، سنة 2001، ص 88.

² - يوسف محمد جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002، ص 174.

³ - حسين أحمد دحدوح، المرجع السابق، ص 325.

- أن مدقق الحسابات مسؤول عن إهمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار كفه على القوائم المالية للمشروع؛
- توجد علاقة وثيقة وحتمية بين أدلة الإثبات ورأي المدقق، فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك، فإن لم يستطع الحصول على ذلك الدليل فيجب عليه أن يصدر تقريراً متحفظاً أو قد يقرر الإمتناع عن إبداء الرأي؛
- أن المراجع مسؤول مهنياً عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني.

الفرع الثالث: أنواع أدلة الإثبات

تأخذ أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات أشكالاً مختلفة، وبصفة عامة يمكن للمدقق أن يستخدم نوعاً من بين الأنواع السبعة التالية والتي يطلق عليها أنواع أدلة الإثبات والتي يمكن تلخيصها في ما يلي:¹

أولاً: الفحص المادي: ويقصد به قيام المدقق بمحصراً أو عد أصلاً من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالباً ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل من المخزون، والنقدية، كما أنه يمكن إستخدامه أيضاً في التحقق من وجود الأوراق المالية، وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة، ويعتبر الفحص المادي وسيلة تحقق مباشرة من أصل موجود بالفعل وهو بذلك يكتسب أهمية كأحد أنواع الأدلة من حيث فائدته وإمكانية الإعتماد عليه.

ثانياً: المصادقات: ويقصد به إستلام المدقق الإجابة مكتوبة أو شفوية من طرف ثالث مستقل للتحقق من دقة معلومات معينة سبق أن طلبها المدقق، وهذا الطلب يكون من المدقق للعميل أولاً ثم يطلب العميل من طرف ثالث مستقل أن يرد على الطلب مباشرة للمدقق، ونظراً لكون هذه المصادقات تأتي من مصادر مستقلة عن العميل فهي تتمتع بدرجة عالية من المصادقية ومن ثم يكثر إستخدامها، خاصة المكتوبة منها كلما أمكن المصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلاً عن أنها تعطي تدعيماً أكثر للمدقق متى كان ضرورياً توضيح المعلومات الواردة بشأها، ويتوقف إستخدام المصادقات على الحاجة الملحة للحصول على دليل يمكن الإعتماد عليه في ظل ظروف موقف معين ومدى توفر أدلة أخرى في ذلك.

ثالثاً: المستندات: والمقصود بها ما يقوم المدقق بفحصه من مستندات وسجلات العميل للتحقق من معلومات موجودة أو يجب أن تكون موجودة بالقوائم المالية، ونظراً لأن كل عملية تحدث في منشأة العميل تكون مدعومة على الأقل بمستند واحد، فهناك إذن كم كبير من المستندات يندرج تحت هذا النوع من أدلة الثبات، وتعتبر المستندات أكثر أنواع الأدلة إستخداماً في تدقيق الحسابات نظراً لتوفرها في الوقت المناسب فضلاً عن الإنخفاض النسبي في تكلفة الحصول عليها.

رابعاً: إجراءات فحص تحليلي: ويقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات كالنسب مثلاً لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة نسبة هامش الربح في السنة الحالية مع مثلتها في السنة السابقة، وقد أعتترف مجلس معايير تدقيق الحسابات بالأهمية القصوى للفحص التحليلي وأصبح مطلوباً خلال كل من مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات والمرحلة النهائية لمهمة تدقيق الحسابات ويستخدم إجراء الفحص التحليلي لتحقيق أغراض مختلفة للتدقيق الحسابات.

خامساً: الإستفسارات من العميل: وتعني الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل عن طريق توجيه مجموعة أسئلة له بواسطة المدقق، وعادة ما توجه هذه الأسئلة إلى العاملين لدى العميل في مجالات مختلفة، وعموماً تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظراً لأنها ليست من مصدر مستقل ومن ثم عرضة للتحييز وفقاً لأهواء العميل، وبالتالي لا تكفي وحدها للمدقق في مهمة تدقيق الحسابات وإنما لابد من تدعيمها بأدلة أخرى.

¹ - رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، وآخرون، علم تدقيق الحسابات (النظري)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2011، ص ص 181-186.

سادسا: إعادة العمليات الحسابية: يستخدم هذا الإجراء لتوفير الدليل بهدف التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناء على عمليات حسابية، مثال ذلك إختبار تفاصيل بعض الحسابات كالإستهلاك، ومجموع فواتير المبيعات.

سابعا: الملاحظة: وتعني إستخدام حاسة المدقق في تقييم أنشطة معينة عن طريق ملاحظتها، فمثلا قد يقوم المدقق بجولة تفقدية في مصنع العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية، وتفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة له فعلا .

المطلب الرابع: إعداد التقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق المحاسبي في إعداد تقويم نهائي للتدقيق والفحص الذي قام به المدقق طيلة فترة المهمة، يتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المدقق.

الفرع الأول: تعريف تقرير مدقق الحسابات

يعتبر التقرير خلاصة ما توص إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق. إن إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثيقة في هذه البيانات (القوائم) المالية، التقرير يجب أن يكون مكتوبا بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى، ولهذا قامت الجمعيات المهنية العالمية بصياغة نموذج (نماذج) إسترشادية لتقارير مدقق الحسابات المختلفة.¹

الفرع الثاني: عناصر تقرير مدقق الحسابات

العناصر الأساسية لتقرير مدقق الحسابات تتمثل فيما يلي:²

1. **العنوان:** يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على أنه تقرير مدقق مستقل، وأن العنوان يدل على أن التقرير هو تقرير مدقق مستقل، ولذلك فهو يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون.
2. **المرسل إليه:** يجب أن يوجه تقرير المدقق حسبما تتطلبه ظروف العملية، وكثيرا ما تحدد القوانين لمن يجب أن يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام في ذلك الإحتصاص المعين، وعادة يوجه تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الغرض العام إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير، وكثيرا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة المنشأة الذين يتم تدقيق بياناتهم المالية.
3. **الفقرة التمهيدية:** يجب أن تحدد الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، ويجب أن تبين أنه تم تدقيق البيانات المالية، كما يجب أن تتضمن الفقرة التمهيدية تحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، الإشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، تحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.
4. **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:** يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.
5. **مسؤولية المدقق:** يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء رأي حول البيانات بناء على التدقيق من أجل مقارنته ومسؤوليات الإدارة الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية، كما يجب أن يبين تقرير المدقق أنه تم إجراء التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المدقق

¹ - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 161.

² - أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 21-32.

للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، حيث أن الإشارة إلى المعايير المستخدمة تبلغ القارئ أنه تم أدا التدقيق حسب المعايير الموضوعية.

6. رأي المدقق: يجب أن يبين رأي المدقق أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو تعرض بعدالة من جميع النواحي الجوهرية المعلومات التي صممت البيانات المالية لإبلاغها (التي يحددها إطار إعداد التقارير المالية)، ولإبلاغ القارئ بالسياق الذي تم إبداء رأي المدقق فيه يجب أن يحدد رأي المدقق إطار إعداد التقارير المالية المطبق الذي بنيت عليه البيانات المالية، وعندما لا يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لمعايير التدقيق الدولية للقطاع العام فإن رأي المدقق يجب أن يحدد كذلك الاختصاص أو البلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وعل المدقق تحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق بعبارات مثل: "...حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، "...حسب مبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام في البلد س..."

7. توقيع المدقق: يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا، ويجب أن يكون توقيع المدقق إما بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو مناسب للإختصاص المعين وإلى جانب توقيع المدقق في إختصاصات معينة قد يطلب من المدقق إعلان التسمية المحاسبية المهنية للمدقق أو حقيقة أن المدقق أو الشركة حسبما هو مناسب معترف به أو بها من قبل سلطة الترخيص المناسبة في ذلك الإختصاص.

8. تاريخ تقرير المدقق: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبنى عليها الرأي حول البيانات المالية، وأن تاريخ تقرير المدقق يبلغ القارئ أن المدقق قام بالأخذ بأثر الأحداث والمعاملات التي أصبح المدقق على علم بها والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.

9. عنوان المدقق: يجب أن يسمى التقرير الموقع في البد أو الإختصاص الذي يمارس فيه المدقق.

10. نموذج تقرير المدقق: يجب أن يكون تقرير المدقق كتابة، كما يجب أن يشمل التقرير الكتابي كلا من التقريرين الصادرين على شكل نسخة مطبوعة والشكل الإلكتروني.

الفرع الثالث: أنواع تقارير مدقق الحسابات

تتمثل أنواع التقارير فيما يلي:¹

أولاً: التقرير النظيف: يعتبر التقرير النظيف الموجب لرأي المدقق الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليل، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وقد يتمتع المدقق عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير التدقيق المتعارف عليها.

ثانيا: التقرير التحفظي: يعتبر التقرير التحفظي إمتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المدقق ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة و المركز المالي لها.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص ص 55-57.

ثالثا: التقرير السالب: يصدر المدقق هذا التقرير، إذا قام بعملية التدقيق وفقا لمعاييرها وعندما يرى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراعي في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المدقق أن يصدر هذا الرأي ، إلا إذا اعتقد فعلاً أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.

عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها أنه: " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث الى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهمة المسندة له في إطار الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها إختيار الملفات المراد البحث والتدقيق فيها إستناداً الى بعض الأسس والمقاييس.

الفرع الأول: توفر أدوات التدقيق

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملماً بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له وحق لدى الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، كما تنحصر أهم هذه الأدوات فيما يلي:

أولاً: دليل المدقق في المحاسبة: قد أصدرت المديرية العامة للضرائب في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وهذا تزامناً مع خلق مديرية الأبحاث والمراجعات التابعة لها، يعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية ، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظراً للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام وبالرقابة الجبائية بشكل خاص، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها:¹

- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية؛
- الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة؛
- التدقيق في محاسبة المكلف وفقاً للمخطط الجبائي؛
- طرق الرقابة الجبائية وإعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة؛
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

ثانياً: المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها:

يمكن التطرق إلى المبادئ والفروض المحاسبية بإيجاز في ما يلي:

¹ - لباس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 59.

1. المبادئ المحاسبية:

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد والأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته والمأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة ومفاهيمها، التي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية والإبلاغ عنها، وقد تمت المبادئ المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والملخصة فيما يلي:¹

أ - **مبدأ التكلفة التاريخية:** وفقاً لهذا المبدأ تسجل الأصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها، حيث تعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلاً بين الوحدة الاقتصادية أو الأطراف الخارجية.

ب **مبدأ تحقق الإيراد:** ويقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط ويعترف به أي يسجل بالدفاتر المحاسبية في الفترة التي يتم التحقق فيها، وغالباً ما يعترف بالإيراد عند نقطة البيع لكون سعر البيع يمثل مقياس موضوعي لمبلغ الإيراد المحقق.

ج **مبدأ مقابلة المصروفات:** يحاول المحاسبون عند الإقرار بالمصروفات إتباع مدخل مساهمة المصروفات في تحقيق الإيرادات، فالمصروفات لا يعترف بهل عند دفع الأجور والإيجار، ولا يعترف بها أيضاً عند إنجاز الأعمال أو تصنيع المنتجات، ولكن يعترف بالمصروفات عندما تساهم الأعمال أو الخدمات أو المنتجات في إكتساب الإيراد فعلاً، ووفقاً لهذا المبدأ يتم مقابلة المجهودات (المصروفات) بالمنجزات (الإيرادات)، عندما يمكن تحقيق ذلك عملياً وبطريقة معقولة.

د **مبدأ الإفصاح:** لا يعني الإفصاح الشامل أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.

2. الفروض المحاسبية

تمثل أهم الفروض المحاسبية فيما يلي:²

أ - **فرض الوحدة المحاسبية المستقلة:** وفقاً لهذا الفرض فإن المشروع يعتبر وحدة محاسبية لها وجود مستقل عن وجود أصحابها، أي أن المشروع له شخصية معنوية مستقلة، وقد اعترف القانون بوجود ذمة مالية مستقلة للوحدة المحاسبية عن الذمة المالية لأصحاب المشروع.

ب **فرض الإستمرارية:** يقوم هذا الفرض على أن المشروع قائم لكي يستمر وأن التصفية هي حالة إستثنائية، ويظهر هذا الفرض بصورة واضحة في شركات الأموال، حيث أن حياة الوحدة المحاسبية لا تتوقف على حياة أصحابها.

ج **فرض الفترة المحاسبية:** يتم طبقاً لهذا الفرض تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية بهدف إعداد القوائم المالية، ويطلق على هذه الفترة الزمنية بالفترة المحاسبية أو الفترة المالية، حيث يتم إعداد هذه القوائم المالية بهدف تحديد نتائج أعمال المشروع لقياس مدى كفاءة الإدارة ومدى النجاح والنمو الذي حققه المشروع، علاوة على حساب قيمة الضرائب المستحقة على المشروع، وفي العادة تكون الفترة المحاسبية أو المالية سنة ميلادية.

د **فرض وحدة القياس النقدي:** وفقاً لهذا الفرض فإن المحاسبة تهتم فقط بالعمليات والأحداث الاقتصادية التي يمكن قياسها بوحدة النقد، ويستند هذا الفرض ثبات القوة الشرائية للنقود، ويثير ذلك الكثير من المشاكل نظراً إلى التغير

¹ - محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة-1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001، ص 29-38.

² - نضال محمود الرهحي، طارق عبد الخالق نصار، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص 26-28.

المستمر في القوة الشرائية للنقود وأثر تقلبات الأسعار على مدى موضوعية التقييم وبصفة خاصة للأصول الثابتة، لما لطبيعة هذه الأصول من الإستمرارية لعدة فترات مالية.

الفرع الثاني: الإجراءات الأولية لعمية التدقيق المحاسبي

بعدها يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق يبقى عليه الإنطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية المتمثلة في:

أولاً: سحب الملف الجبائي من المفتشية:

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لمفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا بإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والإتصالات والمراسلات الموجهة اليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

1

ثانياً: إشعار المكلف بالتحقيق في المحاسبة:

ينص قانون الإجراءات الجبائية على أنه " لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار"، ثم تملأ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.²

الفرع الثالث: ملئ إستمارات التدقيق المحاسبي

إستناداً للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بملء جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:³

أولاً: كشف المحاسبة Relève de comptabilité

يعد هذا الكشف إنطلاقاً من جدول النتائج المحاسبية لأربع سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات

النتائج ويظهر في هذا الكشف لكل دورة محاسبية محقق فيها مايلي:⁴

- ✓ رقم الأعمال المصرح به؛
- ✓ الهامش الإجمالي ونسبته؛
- ✓ القيمة المضافة ونسبتها؛
- ✓ نتيجة الاستغلال؛
- ✓ نسبة هامش الربح.

ويسمح هذا الكشف من متابعة رقم الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل

دورة محاسبية.

¹ - لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 61.

² - المادة 20، فقرة 04، من قانون الإجراءات الجبائية.

³ - Guide De Vérification De Comptabilité , DGI, Algerie, 2001, P 33.

⁴ - Ibid, p 31

ثانيا: الحالة المقارنة للميزانيات **Etat comparatif de bilan**

يسمح هذا البيان بمقارنة ومتابعة الحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من أصول وخصوم ، حيث يقوم المدقق بتسجيل كل المعلومات المحتوات في الميزانية المصرح بها سنويا لمدة أربع سنوات المراد التدقيق فيها تضاف إليها سنة أخرى قبل الأولى لمدة التدقيق، وتؤخذ كسنة مرجعية لتقارن معلومات الحسابات المدونة فيها بمعلومات حسابات سنوات التدقيق، حيث أن هذا البيان يعطي نظرة مسبقة حول وضعية المؤسسة والتنبؤ بالحالة التي هي عليها أو التي يجب أن تكون عليها.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد إنقضاء الأجل المحدد لتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر وإذا وافق المدير الولائي على الطلب يرسل له الموافقة بالقبول. وفي هذا المطلب سيتم تناول أنواع مراقبة الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل والمضمون:

الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإيجابية (دفتر اليومية، دفتر الجرد.. إلخ)

وبما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:¹
أولاً: محاسبة تامة ومنتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواد من 9 إلى 12 المتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، وكذا إحترام مبادئ النظام المحاسبي المالي:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنحزة من قبل المؤسسة؛
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية؛
- يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف؛
- يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع إحترام مبدا المحاسبة المزدوجة.

ثانيا: محاسبة صادقة: المقصود بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمه بطريقة صحيحة، فالعون يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر العام ودفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات.
ثالثا: محاسبة مقنعة: على العون المدقق التأكد من صحة محاسبة المكلف ويكون ذلك من أن كل العمليات والقيود المسجلة لها الإثباتات والوثائق مع طبيعة العملية المنجزة:

- بيع أو تقديم خدمات يقابلها وجود فاتورة بيع أو تقديم خدمة يجرها المكلف؛
- شراء أو مصاريف وأعباء يقابلها وجود فاتورة الأصلية، واثاق الصندوق، الإيصالات، دفتر الأجور؛
- الإحتفاظ بالوثائق المتعلقة بالبضائع والمنتجات والتي تحمل التفاصيل الخاصة بها وسعر التكلفة.

¹ -Op Cit, P-P 51-52.

الفرع الثاني: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد الإنتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل ينتقل المحقق إلى فحص المحاسبة من ناحية المضمون أو المحتوى، وينقسم مضمون المحاسبة إلى الأقسام التالية:

أولاً: فحص حسابات الميزانية العامة: الميزانية هي "عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وهذا البيان يضم جانبين الأول يسمى أصول والثاني يسمى خصوم"، وهو تفصح عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين.¹

ويمكن إيجازها فيما يلي:²

1. أصول الميزانية: وهي مجموع الإستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي إستعملت فيها المؤسسة أموالها وتمثل في: الإستثمارات، المخزونات، الحقوق.

أ - الإستثمارات: وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) مثل: المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الإستثمارات قيد التنفيذ، الإهلاك... الخ.

وعلى العون المدقق التأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للإستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الإستثمارات؛
- التأكد من أن هذه الإستثمارات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات؛
- مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.
- ب - **المخزونات:** تتمثل في حسابات الصنف (3) مثل البضائع، مواد ولوازم، مشتريات البضائع... الخ
- ومن بين العمليات التي يقوم بها المدقق للتحقيق في عناصر المخزون هي:
- التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير؛
- فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة؛
- التأكد من تحقق المعادلة: مخزون أول مدة + مشتريات = مخزون آخر مدة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل .

ج - **الحقوق او الذمم:** تتمثل في حسابات الصنف (5) مثل: البنك، الصندوق، التسيقات الخ، فيقوم المدقق بالتحقق والتأكد من هذه الحسابات مثل مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد، متابعة جميع التسيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقدا، وكذا مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.

2. خصوم الميزانية: وهي مجموع مصادر الأموال المحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكون حساب الخصوم من صنفين هامين:

¹-حنفي عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص 197.

²-Ali Tazadait, **Matrise Du Système Comptable Financier**, 1ere Edition, Algérie, 2009, P 58.

أ - **الأموال الخاصة**: وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين " ، وتتجسد في عدة حسابات من بينها، رأس المال، الإحتياطيات، النتائج قيد التخصص، مؤونة الخسائر والأعباء الخ، فالمدقق يتأكد من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية؛
 - الإحتياطيات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛
 - العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- ب **الديون**: وهي مجمل إلتزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير، حيث أنّ المدقق يعمل على التأكد بأن هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة مثل:

- التحقق من مصدرها مهما كان نوعه، فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين قيمته ومدته إلا في الديون من طرف الأقارب من الدرجة الأولى يمكن إثباته بعقد عربي؛
 - التأكد من أنّ القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.
- ثانيا: تدقيق حسابات التسيير**: بعد الإنتهاء من التأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل المدقق إلى التأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج، وتمثل حسابات التسيير في مجموع الأعباء التي تتحملها المؤسسة، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها، ويمكن إنجازها في:

1. تدقيق حسابات المصاريف: المصروفات هي التدفقات الخارجة والتي تحدث خلال فترة معينة نتيجة إنتاج أو بيع سلع أو تقديم خدمات، أو إنجاز أي أنشطة أخرى تمثل عمليات أساسية للوحدة.¹ وتم التحقق من مبالغ المصروفات عن طريق تحديد:²

- المصروفات أو الأعباء الخاصة بالسنة المالية والتي تحمل على حساب الأرباح والخسائر بصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها؛

- المبالغ التي سددت فعلا من هذه المصروفات خلال هذه السنة؛
- تظهر المصروفات المقدمة في حالة زيادة المبالغ التي سددت فعلا عن المصروفات أو الأعباء السنوية؛
- التأكد من أن المصروفات تمثل عناصر سليمة وحقيقية تحمل أو تظهر في حسابات السنة أو السنوات التالية.

2. تدقيق حسابات الإيرادات: يتطلب التحقق من مبالغ الإيرادات المستحقة للشركة على الغير تحديد ما يلي:³

- الإيرادات الخاصة بالسنة المالية والتي تظهر في حساب الأرباح والخسائر بصرف النظر عن تحصيلها أو عدم تحصيلها؛
- المبالغ التي حصلت فعلا من الإيرادات خلال السنة؛
- تظهر الإيرادات المستحقة في حالة نقص المبالغ المحصلة فعلا عن الإيرادات السنوية؛
- يجب التحقق من مطابقة الإيرادات مع ما هو مسجل دفتريا من خلال المستندات والعقود الخاصة بها.

¹ - محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة، المرجع السابق، ص 13.

² - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 563.

³ - المرجع السابق، ص 564.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد مراجعة الدفاتر المحاسبية شكلا ومضمونا، يمكن للمحقق استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة أو تسليمها من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

الفرع الأول: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

أولا: قبول المحاسبة: يرجع قبول المحاسبة عندما تكون:¹

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي؛

- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات..... الخ)؛

- المحاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.

إن قبول المحاسبة من قبل العون المحقق يمكن أن يصنف إلى:

1. قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة وبالتالي فالحقق ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون

إجراء أية تعديلات عن طريق إشعار بغياب التعديل.

2. قبول نسبي: ويعني وجود إرتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات والإنحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة

يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي *Procédure contradictoire* والمقصود به أن يكون

إتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الإنحرافات

المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التعديل، وذلك عن طريق

الإشعار بالتعديل الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التبليغ.

ثانيا: رفض المحاسبة: من خلال عملية التدقيق قد يخلص العون المدقق إلى إبعاد المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها

ويكون هذا في الحالات التالية:²

أ - عند مخالفة أحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي من ناحية مسك الدفاتر المحاسبية مثل:

- غياب الدفاتر المحاسبية؛
- عدم التأشير وإمضاءها من طرف رئيس المحكمة؛
- إحتواء هذه الدفاتر على بياض أو وجود حشو في الكتابات؛
- تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات.

ب - عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية او التبريرية.

¹ - Guide de verification de comptabilite, Op Cit, p56

² - تعليمة 134، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المؤرخة في 2000/02/15.

ج - عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات المحاسبة مثل:

- وجود رصيد مدين متكرر للصندوق؛
- عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع؛
- ميزانية غير متوازنة؛
- عدم التجانس بين الميزانية الإفتتاحية والميزانية الختامية.

ويتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة في بعض الحالات منها:

- عند إستحالة عملية الرقابة الجبائية بسبب إعتراض المكلف بالضريبة؛
- عند إمتناع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

الفرع الثاني: تبليغ النتائج المتوصل إليها

تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج الرقابة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:¹

أولاً: التبليغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً أو مصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الإستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي أستعملت في التقييم والتي أدت الى تعديل الأسس الضريبية، أي يقوم العون المدقق من خلاله توضيح التعديلات والتقويمات المنحزة خلال فترة التدقيق، وقد حدد المشرع الجبائي أربعين (40) يوماً لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

ثانياً: التبليغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوماً المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والعون المدقق ليس مسؤول عن إعلام المكلف، لأنهم يعتبرونه ضمناً من قبل المكلف؛
- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج التدقيق، أو الإعتراضات على الأسس المعدلة.

وبعد دراسة هذه الملاحظات، والإعتراضات من طرف المدققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المدققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلاً بشكل جيد.

أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الإعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: تحرير التقرير

عند نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد بطاقة تلخيصية تضم الحصيلة النهائية لعملية التدقيق بكل مراحلها التي يتم على أساسها إصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة، من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي إتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة، والتي يتم من خلالها

¹ - لباس فلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 80.

إفقال عملية التدقيق والذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى إحترام المكلفين بالضريبة بالإجراءات المنصوص عليها وكذا تقسيم نتائج التدقيق.¹

وتوضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى عدة جهات مسؤولة من أجل المتابعة والإحصاء، وعند الإنتهاء من التدقيق الخاص بفترة معينة فإنه لا يمكن للمراقب إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في حالة وجود معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التدقيق أو إكتشاف استعمال المكلف لطرق ومناورات تدليسية.

¹ -عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء 1، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008، ص 87.

خاتمة الفصل:

إن نشأة عملية التدقيق المحاسبي وتطوره كان نتيجة للتطورات الإقتصادية والتغير الذي عرفته المؤسسات من حيث حجم النشاط وتعدد الوظائف وضمان حسن التسيير فيها، فإن عملية التدقيق تعتبر ركيزة أساسية لمسايرة هذه التغيرات والتطورات، حيث تقوم مهنة التدقيق المحاسبي على فروض تحدد من خلالها الإجراءات التنفيذية لهذه العملية إنطلاقاً من أعمال التخطيط وصولاً إلى إعداد تقرير نهائي الذي يشكل الأساس الذي يتبلور من خلاله الرأي الفني المحايد للمدقق.

وبخصوص التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية إتضح أن هذه الوظيفة تقدم إلى الأعوان المدققين والمؤهلين قانوناً للتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وذلك عبر عدة مراحل وإجراءات عملية تصنف إلى ثلاثة مراحل: المرحلة التحضيرية، المرحلة الميدانية، والمرحلة الختامية، وعلى العون المدقق الإلتزام بكل هذه المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وهذا ما سيتم تناوله بالتفصيل في الدراسة الميدانية من خلال الفصل التطبيقي.



الفصل التطبيقي:

دراسة حالة بـمـدـيرـية الضرائب لولاية

تبسة



تمهيد

تجسيدا لما تم تناوله في الجانب النظري على أرض الواقع تم تحليل كل المعلومات المرتبطة بموضوع البحث والمتمثلة في كل من الضرائب والرسوم وكذا التهرب والغش الضريبيين، والوسيلة التي تنتهجها الإدارة الجبائية للحد من هذه الظواهر ألا وهي الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، وذلك بالتركيز على الأداة الأهم وهي التدقيق المحاسبي. وعلى ضوء هذا سيتم التطرق في الفصل الثالث لدراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية تبسة- ومحاولة الإلمام بمختلف ما جاء في الفصلين السابقين من خلال ثلاث مباحث كالتالي:

- ✓ تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة؛
- ✓ دراسة الحالة الميدانية؛
- ✓ التبليغ النهائي لنتائج التدقيق.

المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية تبسة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية تبسة من الهيئات العمومية العليا في الولاية، وهذا من خلال نشاطها في المجال الجبائي في ظل تطبيق مختلف القوانين المنصوص عليها، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم شامل لهذه المديرية من خلال التعريف بها والتطرق إلى هيكلها التنظيمي و المديريات الفرعية التي تتضمنها.

المطلب الأول : التعريف بمديرية الضرائب لولاية تبسة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية، وهي تمثل السلطة التنفيذية للدولة لممارسة مختلف سياساتها الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة العمومية، وإجراء عملية الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية. ويتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول: بلدية تبسة

وتضم ستة (06) مفتشيات وأربعة (04) قباضات:

1. مفتشية الأمير عبد القادر وقباضتها؛
2. مفتشية أول نوفمبر 1954 وقباضتها؛
3. مفتشية بلعربي الصغيرة وقباضتها؛
4. مفتشية 08 ماي 1945 وقباضتها؛
5. مفتشية التسجيل والطابع والبطايق والموارث؛
6. مفتشية الضمان.

الفرع الثاني: بلدية الشريعة

وتضم (02) مفتشيتين و(01) قباضة:

1. مفتشية الجرف: وتشمل نصف إقليم بلدية الشريعة والبلديات (بئر مقدم، الحمامات، قريقر، العقلة، المزرعة، بجن، سطح قنتيس)؛
2. مفتشية النهضة: وتحوي نصف إقليم بلدية الشريعة وبلدية تليجان.

الفرع الثالث: بلدية بير العاتر

وبها (02) مفتشيتين و(02) قباضتين:

1. مفتشية هواري بومدين وقباضتها: وتشمل كل من نصف اقليم بير العاتر والبلديات(ام علي، صفصاف الوسرة و العقلة المألحة)؛
2. مفتشية العتيق وقباضتها: وتضم نصف اقليم بير العاتر، بلدية نقرين وبلدية فركان.

الفرع الرابع: بلدية الوزنة

1. مفتشية 20 اوت 1955: تضم نصف اقليم بلدية الوزنة وبلديتي المريج وعين الزرقاء؛
2. مفتشية 05 جويلية 1962: تشمل باقي اقليم بلدية الوزنة .

الفرع الخامس: بلدية الكويف

تحوي بلدية الكويف على مفتشية وقباضة وتضم البلديات (الكويف، الماء الابيض، بكارية، الحويجيات، بولحاف الدير)

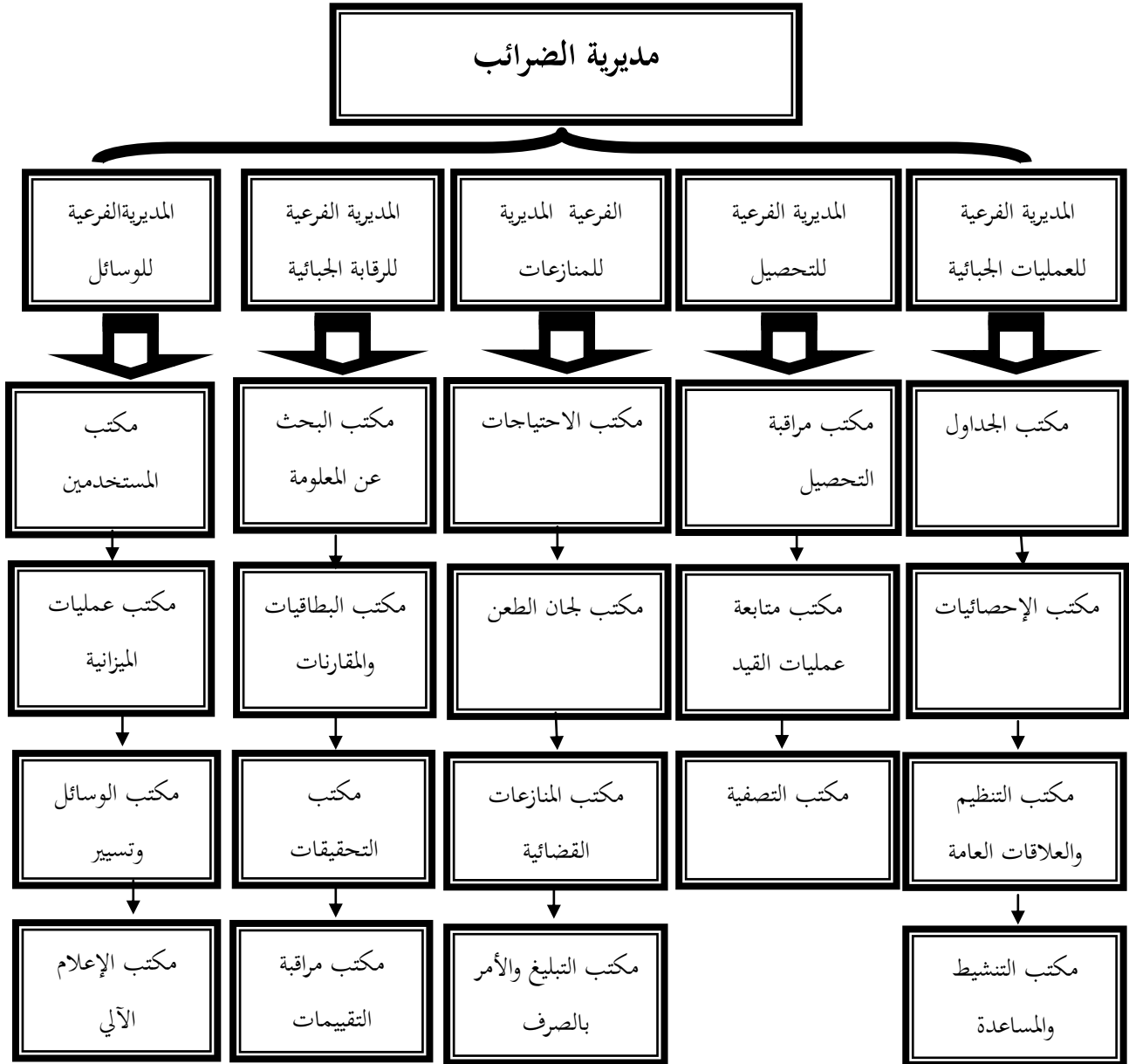
الفرع السادس: بلدية العوينات

وتوجد بها مفتشية وقباضة تضم إقليم كل من بلدية العوينات، بئر الذهب، مرسط وبوخضرة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بتبسة

ويمكن إيجازه في الشكل التالي:

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تبسة



المصدر: مديرية الضرائب لولاية تبسة

حيث تتكون المديرية الولائية للضرائب بولاية تبسة كباقي المديريات من خمس مديريات فرعية، وكل مديرية تشمل مكاتب خاصة بها، وقد حددت الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخة في 20 مارس 2009 الموافق ل: 02 ربيع الثاني عام 1430 هجري هذه المديريات الفرعية ومهام مكاتبها والتي يتم التطرق إليها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : المديرية الفرعية التي تتضمنها المديرية الولائية

تتكون مديرية الضرائب لولاية تبسة، من (05) مديريات فرعية وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفيما يلي سيتم التعرف على كل من هذه المديرية الفرعية ومهام كل منها.

الفرع الأول: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتكمن مهامها في تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، وتقوم بأشغال الإصدار، وتكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها، ومتابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة. وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي كما يلي:

أولاً: مكتب الجداول:

ويتكفل بالجداول العامة والتصديق عليها، ومصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ثانياً: مكتب الإحصائيات:

وتتمثل مهامه في إستلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية، ومركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل، بالإضافة إلى مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية.

ثالثاً: مكتب التنظيم والعلاقات العامة :

وتكمن مهامه في استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات، ومتابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية، بالإضافة إلى نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

رابعاً: مكتب التنشيط والمساعدة:

ويقوم بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها، بالإضافة إلى متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

الفرع الثاني: المديرية الفرعية للتحصيل

وتضم هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب :

أولاً: مكتب مراقبة التحصيل:

وتتمثل مهامه في المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية المؤقتة وعند إرجاع فائض المدفوعات، كما انه يقوم بإعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية، بالإضافة إلى دفع نشاطات التحصيل.

ثانياً: مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:

ويتكفل بضمان مايلي:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها ؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها ؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة ؛
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ثالثا: مكتب التصفية :

تكمن مهام هذا المكتب في مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية، واستلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها، بالإضافة إلى التكفل بجداول القبول للإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

الفرع الثالث: المديرية الفرعية للمنازعات

تقوم هذه المديرية الفرعية بمعالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة، وكذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

- مكتب الإحتجاجات ؛
- مكتب لجان الطعن؛
- مكتب المنازعات القضائية ؛
- مكتب البحث والأمر بالصرف.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتضم هذه المديرية الفرعية أربعة (04) مكاتب وهي:

أولا: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

ومن مهامه تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية، كما يقوم بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

ثانيا: مكتب البطاقات والمقارنات:

ويقوم بتكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة، والتكفل بطلبات بطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ثالثا: مكتب التحقيقات الجبائية:

ويعمل في شكل فرق تتكون من رئيس فرقة التحقيقات والمحققين ويتكفل بمايلي:

- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والتحقيق ؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق ؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

رابعا: مكتب مراقبة التقييمات:

يعمل هذا المكتب في شكل فرق تشمل فرقة التقييمات وأعوان التقييم ويتكفل بمايلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا ؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية ؛
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الفرع الخامس: المديرية الفرعية للوسائل

وتتكفل هذه المديرية بتسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب، كما يسهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل، وهذا من خلال أربعة (04) مكاتب وتمثل في:

- مكتب المستخدمين والتكوين؛
- مكتب عمليات الميزانية؛
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف؛
- مكتب الإعلام الآلي.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية

لقد تم التطرق في الفصل الثاني إلى عملية التدقيق لأغراض جبائية التي تمر عبر عدة مراحل، والمتمثلة في المرحلة التحضيرية، المرحلة الميدانية، والمرحلة الختامية، حيث سيتم التطرق بالتفصيل إلى هذه المراحل من خلال دراستنا لإحدى المؤسسات التي خضعت لعملية التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

المرحلة التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، فبعد حصول المدققين على الأمر بالمهمة ممضاة من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية، وتكليفهم بالقضية، وبعد سحبهم للملف الجبائي للمكلف من المفتشية. يقوم الأعوان المدققون خلال المرحلة الأولى من التدقيق بإشعار المكلف بالتحقيق، مع منحه مهلة عشرة أيام (10) ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التدقيق كما هو موضح في الملحق رقم (01).

وبعد انقضاء المهلة القانونية للإشعار بالتدقيق يتم تحرير بطاقة بداية التدقيق Fiche Début De Travaux (الملحق رقم 02)

وقبل مباشرة الدراسة الميدانية لأعمال التدقيق سنقدم تعريفا موجزا للشركة موضوع التدقيق:

الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف (س ع) المعني بعملية التدقيق المحاسبي عبارة عن شخص طبيعي صاحب مؤسسة خاصة.

- الشكل القانوني: شخص طبيعي
- الملف الجبائي: السيد (س ع)
- النشاط الممارس: مقاوله أشغال عمومية
- تاريخ بداية النشاط: 2007/10/10
- العنوان: ولاية تبسة
- الأصول المملوكة: شاحنات، آلات البناء، آلة حفر.
- الحسابات الجارية: حساب مفتوح لدى البنك الوطني الجزائري (BNA)
- العمال: (05) إلى (10) عمال
- الموردون: مختلف الموردون من داخل الوطن
- الزبائن: من أهم العملاء مديرية السكن والتجهيزات العمومية.

الفرع الثاني: الإجراءات الأولية لعمية التدقيق المحاسبي

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (س ع)، قام العون المدقق بالإجراءات الأولية التالية:
أولاً: سحب الملف الجبائي من المفتشية:

تم سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل إستلام بعد تحرير طلب السحب، وهذا بغرض دراسة الملف

ثانياً: إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة:

تم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة بتاريخ 2018/05/10 عن طريق إشعار بالتدقيق رقم 42/013 إلى المكلف (س ع) وهذا للسنوات الأربع الأخيرة 2014، 2015، 2016، 2017، ويتضمن هذا الإشعار كل المعلومات طبقاً لنصوص أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الإسم واللقب، نشاط المكلف، العنوان، رقم الإشعار، تاريخ إرسال الإشعار، أنواع الضرائب الخاضعة للتدقيق، السنوات، عبارة تجردون رفقة هذا الإشعار ميثاق المكلف بالضريبة، وعبارة لكم الحق في اختيار مستشار جبائي، إمضاء المدققان ورئيس فرقة التحقيقات في وتم التسليم إلى المسير شخصياً، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون، وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة.

بعد إرسال الإشعار تم دراسة الملف الجبائي للمكلف (س ع) وذلك من خلال:

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد أكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها؛
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال .

الفرع الثالث: تحديد أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف

يخضع المكلف للمواد الضريبية التالية:

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبتي 07% بالنسبة لبناء المساكن الاجتماعية طبقاً للمادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و17% للمشاريع الأخرى وذلك طبقاً للمادة 02 الفقرة 2 من نفس القانون.
- الرسم على النشاط المهني (TAP)، وتطبيقاً للمواد 217 إلى 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالمكلف خاضع للرسم بنسبة 02% خلال الأربع سنوات محل التدقيق.
- وبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

- حسب قانون المالية 2008 المادة 20 مكرر فإن كل من يحقق رقم أعمال أكبر 3.000.000 دج وقل 10.000.000 دج فهو يخضع للنظام المبسط وتطبق نسبة 20% كضريبة على الدخل الإجمالي، وكل من يتجاوز تحقيق رقم أعمال أكبر من المذكور أعلاه فإنه يخضع إلى سلم الضريبة على الدخل الإجمالي.
- حسب قانون المالية 2015 المادة 05 المعدلة للمادة 17 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1995 وحسب المادة 06 من قانون المالية 2015 فإن النظام المبسط ألغي وأصبح الدخل يخضع إلى سلم الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداءً من نتيجة سنة 2014 .

فمن خلال ملاحظة رقم أعمال المكلف للأربع سنوات فالمكلف خاضع لنظام الريح المبسط لسني 2014 و 2015 أما باقي السنوات والمتمثلة في 2016 و 2017 فهو خاضع للنظام الحقيقي. كما أن المكلف خاضع لقانون الطابع حسب المواد 100، 104، 106 بالنسبة للسنوات محل التحقيق.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد إرسال الإشعار بالتدقيق واستلامه من طرف المكلف بتاريخ 2018/05/10 وانقضاء المدة القانونية والمقدرة بعشرة(10) أيام، كان التدخل الميداني يوم 2018/05/20 للمدققان ورئيس فرقة التدقيق، ومن خلال هذا التدخل تم تحرير محضر معاينة (ملحق رقم 03) يتضمن كل الموجودات من تجهيزات، مخزونات، وأصول، وامضي هذا المحضر من طرف المكلف بنفس اليوم وبعدها تم سحب الوثائق المحاسبية، وتم إعداد بطاقة بداية أشغال التحقيق

الفرع الأول: التدقيق في محاسبة المكلف

ويتم من خلال التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل ومن حيث المضمون:

أولاً: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

وذلك من خلال سحب الوثائق المحاسبية التالية:

1. اليومية العامة:

تحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة تبسة بتاريخ 2007/11/20، تحت رقم 2007/122 ويتضمن 250 ورقة.

2. دفتر الجرد:

يحتوي على سجل واحد مرقم ومؤشر عليه من طرف رئيس محكمة تبسة بتاريخ 2007/11/20، تحت رقم 2007/122 ويتضمن 49 ورقة.

3. دفتر الأجور :

يحتوي على سجل واحد مرقم عدد أوراقه 49 مرقمة ومؤشر عليها من طرف رئيس محكمة تبسة والمسجل بتاريخ 2007/11/20 تحت رقم 2007/122.

4. السجلات المساعدة:

وتتضمن السجلات الآتية : البنك ، الصندوق ، المبيعات، المشتريات والسجلات المختلفة.

الفرع الثاني: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون:

يحاول بعض المكلفين بالضريبة إظهار الوجه الحسن لمحاسبتهم قصد تغليب المدققين من جهة ومن جهة ثانية لعدم سهولة كشف الانحرافات فيها، بعدها اتجهوا إلى جوهر عملية التدقيق وهو التدقيق في مضمون المحاسبة التي من خلالها يتم اكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة إن وجدت.

ومن خلال التدقيق في مضمون المحاسبة للمكلف اتضح ما يلي:

- وجود بعض الأخطاء المتكررة واستعمال حيل تدليسية وغش وهذا ما أدى بالمدققين إلى إدخال بعض التعديلات في الأسس الخاضعة إلى الضريبة في مختلف سنوات التدقيق (2014-2015-2016-2017)؛
- عدم المطابقة بين رقم الأعمال المصرح به في G50 والكشف البنكي للمكلف وذلك كما يلي:

الوحدة: دج

| البيان | رقم الأعمال المصرح به | رقم الأعمال المعتمد |
|--------|-----------------------|---------------------|
| 2014 | 13.744.598 | 14.060.944 |
| 2015 | 24.538.887 | 22.790.361 |
| 2016 | 46.783.123 | 47.585.641 |
| 2017 | 43.844.463 | 33.497.745 |

- عدم تقديم الفاتورة رقم 28 بتاريخ 2014/07/10 للمورد (ب و) للفصل الثالث؛
- عدم تقديم الفاتورة رقم 29 بتاريخ 2014/07/10 للمورد (ب و) للفصل الثالث؛
- غياب وصل التسديد للفاتورات 10-35-19-15-30 للمورد (ع ش) للفصل الثالث من سنة 2015؛
- غياب وصل التسديد للفاتورتين 80-85 للمورد EURL HPCS import export للفصل الثاني لسنة 2016؛
- غياب وصل التسديد للفاتورتين 62-65 للمورد EURL SSS import export للفصل الثاني لسنة 2016،
- غياب الفاتورة رقم 188 المؤرخة في 2017/11/15 وعدم تسجيلها محاسبيا للمورد (ب م).

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق

بعد المرور بمختلف المراحل الأولية للتدقيق ومراجعة الملفات الجبائية، والتحقق في المحاسبة من الناحية الشكلية من حيث مطابقتها للقواعد القانونية المعمول بها ومن حيث المضمون وذلك بالتدقيق في الكشوفات المحاسبية والميزانية ومختلف الدفاتر المحاسبية المسوكة من قبل المكلف بالضريبة تأتي أعمال نهاية التحقيق والمتمثلة في:

الفرع الأول: إعداد محضر نهاية الأشغال

بعد الحصول على مختلف المعلومات جراء فحص ملف المكلف ومراجعة محاسبته، هذه المعلومات التي على أساسها سيتم التعديل في الأسس الخاضعة سابقا أو المصرح بها، تم تحرير محضر نهاية الأشغال كما هو موضح في الملحق رقم (04) بتاريخ 2018/08/15 تحت رقم 155، والذي اعلم من خلاله المكلف بنهاية أشغال التحقيق، هذا المحضر مضمي من طرف المدققان ورئيس فرقة التحقيقات، ويحوي جميع النقاط التي سيتم على أساسها التعديل الجبائي، وقد قبل المكلف بما جاء به المحضر وقام بالإمضاء عليه وتحصل على نسخة منه.

الفرع الثاني: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي

بعد تحرير محضر نهاية الأشغال وجمع مختلف المعلومات واستغلالها المتحصل عليها من مختلف الموردين والمؤسسات العمومية والخاصة، وكذا المؤسسات المالية نتيجة لطلبات المعلومات المرسله، وبعد القيام بفحص والتدقيق في مختلف الوثائق التي تم استلامها، واستغلال محضر المعاينة الميداني ومقارنة مختلف التصريحات، وبعد القيام بالعمليات التالية:

- مقارنة وثيقة D29 التي تحوي مختلف تصريحات G50 و G51 مع أرقام الأعمال الحقيقية.
- بعد مقارنة النتائج ودراسة كشف المحاسبة الذي تم إعداده من طرف المدققين، والذي يحوي الأرصدة الخاصة بحسابات جدول النتائج للأربع سنوات.

- بعد اعداد قائمة المقارنة ودراستها من خلال مقارنة جميع أرصدة حسابات الاصول والخصوم لأربع سنوات.
 - تم إعداد التبليغ أولي لنتائج التحقيق المحاسبي للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017 بتاريخ 2018/09/01 تحت رقم 55 / 2018، والذي يتضمن جميع التعديلات في مختلف الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف، كما يحوي هذا التبليغ الحقوق القانونية للمكلف والمتمثلة في:¹
 - الحق في مهلة الأربعون(40) يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الارسال لموافاة الادارة بالموافقة او تقديم ملاحظات، كما ان عدم الرد خلال هذه المدة، يعتبر قبولا ضمنيا لما جاء في التبليغ؛
 - يمكن طلب أي استفسار شفوي متعلق بالتحقيق قبل نهاية المدة المحددة للرد؛
 - الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة هذه الاقتراحات او الرد عليها؛
 - الحق في طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع او بالقانون من السيد المدير الولائي للضرائب .
- كما يعلم المكلف بان الضرائب والرسوم متبوعة بعقوبات جبائية وفقا للقانون والمتمثلة في ما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أحل بها نسبة:
- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛
 - 15 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛
 - 25 %، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج
- عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000) دج أو يعادلها".
- وبعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة للرد ونظرا لعدم رد المكلف فانه يتم تحرير التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي، والذي يتم التطرق اليه في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التدقيق

بعد إنتهاء المدة القانونية والمقدرة بأربعون يوم (40) لرد المكلف على التبليغ الأولي يتم إعداد التبليغ النهائي ومنحه نسخة منه مقابل إشعار بالإستلام أو إرساله عن طريق البريد المؤمن، وإرسال نسخة من هذا التبليغ إلى مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المؤسسة بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال ونسخة إلى مفتشية الضرائب المقيم في إقليمها المكلف الخاضع للضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل من أجل إصدار الوارد.

المطلب الأول: تقييم محاسبة المكلف و كيفية تحديد رقم الأعمال

من خلال تفحص المحاسبة والتدقيق فيها يمكن إعطاء تقييم من حيث شكلها ومضمونها، وهو ما يساعد على تحديد رقم الأعمال الحقيقي المعتمد.

¹ - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة 06.

الفرع الأول: تقييم المحاسبة

من خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية والسجلات الخاصة بالمؤسسة والمعلومات المتوفرة لدى الأعوان المحققين والمتحصل عليها من خلال مختلف الإدارات والمؤسسات المالية وكذا الزبائن والموردون وبالتالي تم قبول المحاسبة من حيث الشكل لاستفائها جميع الشروط والتدابير القانونية وفق المواد 9، 10 و 11 من القانون التجاري، إلا أنها لم تخلو من بعض العيوب المحاسبية من حيث المضمون مما أدى إلى إدخال تعديلات على أسس الضرائب والرسوم المبينة في الأوراق الملحقة.

الفرع الثاني: تحديد رقم الأعمال

تم تحديد رقم الأعمال الخاص بالسنوات محل التحقيق إعتقادا على المقبوضات الموجودة في الحساب البنكي ومقارنتها برقم الأعمال المصرح به إضافة إلى المعلومات الواردة إلينا ، والموضحة كما يلي:

جدول رقم (3-1): تحديد رقم الأعمال

الوحدة: دينار جزائري

| 2017 | 2016 | 2015 | 2014 | السنوات | |
|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------------------|-------------|
| | | | | البيان | |
| 20.872.509 | 10.410.270 | 10.748.340 | 00 | المعفى | رقم المفوتر |
| 26.575.990 | 30.968.517 | 17.721.561 | 15.012.024 | %17 | المصرح به |
| 47.448.499 | 41.378.787 | 28.469.901 | 15.012.024 | المجموع | |
| 00 | 5.404.336 | 1.473.322 | 205.896 | الزبائن 01/01 المصرح به | |
| 3.604.036 | 00 | 5.404.336 | 1.473.322 | الزبائن 12/31 المصرح به | |
| 43.844.463 | 46.783.123 | 24.538.887 | 13.744.598 | رقم الأعمال المقبوض المصرح به | |
| 20.872.509 | 10.410.270 | 10.748.340 | 00 | المعفى | رقم الأعمال |
| 12.625.236 | 37.175.371 | 12.042.021 | 14.060.944 | %17 | |
| 33.497.745 | 47.585.641 | 22.790.361 | 14.060.944 | المجموع | |
| 10.346.718 | 802.518 | 1.748.526 | 316.346 | الفارق في رقم الأعمال | |

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

✓ التفسيرات الخاصة برقم الاعمال

سنة 2014:

- إضافة الفارق في رقم الأعمال المقبوض والمقدر بـ: 316.346 دج بكل الرسوم أي 270.381 دج .

سنة 2015:

- إضافة مبلغ 611.700 دج بكل الرسوم أي 522.820 خارج الرسم والذي يمثل رصيد مدين لحساب الموردين واعتباره مشتريات غير مصرح بها وتطبيق هامش ربح خام 15 % أي: (522.820 دج x 115%) = 601.243 دج.

سنة 2016:

- إضافة الفارق في رقم الأعمال المقبوض والمقدر بـ: 802.518 دج بكل الرسوم أي 685.913 دج .

سنة 2017:

- تم اعتماد رقم الاعمال المصرح به.

من خلال الجدول نلاحظ وجود فارق بين رقم الأعمال المفوتر المصرح به ورقم الأعمال المفوتر المعتمد نتيجة التعديل المذكور أعلاه للأربع سنوات.

المطلب الثاني: حساب الضرائب والرسوم على رقم الأعمال بعد إدخال التعديلات**الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني:**

من خلال الجدول التالي يمكن توضيح كيفية تعديل الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني بالاضافة الى أن سنة 2014 تم رفض التخفيض الخاص بالرسم على النشاط المهني والمقدر بـ 30% نتيجة عدم وضع الجدول التفصيلي للزيائن على مستوى المفتشية ETAT 104 وذلك تطبيقا للمادة 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم (3-2): تعديل الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني

الوحدة: دينار جزائري

| 2017 | 2016 | 2015 | 2014 | السنوات | |
|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------------|--------------------------|
| 13.029.853 | 11.063.728 | 7.768.492 | 3.849.236 | بتخفيض | رقم الأعمال المقبوض |
| 30.557.177 | 25.815.361 | 18.126.481 | 8.981.554 | بدون تخفيض | |
| 43.587.030 | 36.879.089 | 25.894.973 | 12.830.790 | المجموع | |
| 13.029.853 | 11.063.728 | 7.768.492 | 3.849.236 | بتخفيض | رقم الأعمال الخاضع سابقا |
| 30.557.177 | 25.815.361 | 18.126.481 | 8.981.554 | بدون تخفيض | |
| 43.587.030 | 36.879.089 | 25.894.973 | 12.830.790 | المجموع | |
| 13.029.853 | 11.063.728 | 7.768.492 | 00 | بتخفيض | رقم الأعمال المعتمد |
| 30.029.853 | 26.501.274 | 18.727.724 | 13.101.171 | بدون تخفيض | |
| 43.587.030 | 37.565.002 | 26.496.216 | 13.101.171 | المجموع | |
| 00 | 00 | 00 | 00 | بتخفيض | الفارق |
| 00 | 685.913 | 601.243 | 4.119.617 | بدون تخفيض | |
| %02 | %02 | %02 | %02 | نسبة الرسم | |
| 00 | 13.718 | 12.025 | 82.392 | الحقوق المطالب بها | |
| 00 | 1.371 | 1.203 | 12.358 | الغرامات | |
| 00 | 15.089 | 13.228 | 94.750 | المجموع | |

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الأسس الخاضعة سابقا للرسم على النشاط المهني لسنة 2014، 2015 و 2016 على التوالي كانت تقدر بـ 12.830.790 دج، 25.894.973 دج و 36.879.089 دج وبعد التحقيق في المحاسبة تم تعديل الأسس الخاضعة سابقا بإضافة الفارق الموضح آنفا في رقم الأعمال فأصبحت على الأسس المعتمدة تقدر بـ 13.101.171 دج، 26.496.216 دج و 37.565.002 دج على التوالي .

هذا الفارق في الأسس المعتمدة يتم إخضاعه إلى نسبة الرسم على النشاط المهني والمقدر بـ 02 % ، حيث تعطينا الحقوق المطالب بها وإضافة لها نسبة الغرامة والمقدرة بـ 10%.

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال

- بالنسبة للسنوات 2014، 2015 و 2016: تم تعديل الأساس الخاضع سابقا للرسم على القيمة المضافة والخاص بالرسم العادي 17% حيث كان رقم الأعمال المصرح به من طرف المؤسسة هو نفسه الخاضع من طرف مفتشية الضرائب، واعتمادا على المعلومات المتوفرة لدى المحققين تم تعديل رقم الأعمال وإخضاع الفارق مع إضافة نسبة الغرامات.

بالنسبة لسنة 2017 : لم يطرأ أي تعديل على رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة

ويمكن إيجاز هذا التعديل في الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة الجدول التالي:

جدول رقم(3-3): تعديل الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال

الوحدة: دينار جزائري

| 2017 | 2016 | 2015 | 2014 | السنوات | |
|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|--------------------|--------------------------|
| | | | | البيان | |
| 20.872.510 | 10.410.270 | 10.748.340 | 00 | المعفي | رقم الأعمال المصرح به |
| 22.714.520 | 26.468.820 | 15.146.630 | 12.830.790 | 17% | |
| 43.587.030 | 36.879.090 | 25.894.970 | 12.830.790 | المجموع | |
| 20.872.510 | 10.410.270 | 10.748.340 | 00 | المعفي | رقم الأعمال الخاضع سابقا |
| 22.714.520 | 26.468.820 | 15.146.630 | 12.830.790 | 17% | |
| 43.587.030 | 36.879.090 | 25.894.970 | 12.830.790 | المجموع | |
| 20.872.510 | 10.410.270 | 10.748.340 | 00 | المعفي | رقم الأعمال المعتمد |
| 22.714.520 | 27.134.910 | 15.747.873 | 13.101.171 | 17% | |
| 43.587.030 | 37.565.003 | 26.496.213 | 13.101.171 | المجموع | |
| 00 | 00 | 00 | 00 | المعفي | الفارق |
| 00 | 685.913 | 601.243 | 270.381 | 17% | |
| 00 | 685.913 | 601.243 | 270.381 | المجموع | |
| 17% | 17% | 17% | 17% | نسبة الرسم | |
| 00 | 116.605 | 102.211 | 45.964 | الحقوق المطالب بها | |
| 00 | 17.490 | 15.332 | 4.596 | الغرامات | |
| 00 | 134.095 | 117.543 | 50.560 | المجموع | |

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الثالث: الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة:

من خلال تفحص الوثائق والسجلات المحاسبي تم اكتشاف بان المؤسسة قد قامت بحسم الرسم على القيمة المضافة لبعض الفاتورات التي لم يتم تقديمها وعدم تسجيلها محاسبيا وكذا عدم تقديم وصل تسديد لفاتورة وذلك ما يبرر بان المؤسسة قد قامت بالتحويل أو محاولة الغش في الاربع سنوات.

جدول رقم (3-4): الحسومات المرفوضة في مجال الرسم على القيمة المضافة

| شهر الحسم | سبب إعادة الإدماج | مبلغ الرسم | السنة |
|----------------------|---|------------|----------|
| الفصل الثالث 2014 | عدم تقديم الفاتورة رقم 28 بتاريخ 2014/07/10 لموردكم (ب و) | 14.280 | 2014 |
| الفصل الثالث 2014 | عدم تقديم الفاتورة رقم 29 بتاريخ 2014/07/10 لموردكم (ب و) | 14.278 | |
| الفصل الثالث 2015 | غياب وصل التسديد للفاتورات 10، 35، 19، 15، 30 لموردكم (ع ش). | 687.377 | 2015 |
| الفصل الثاني 2016 | غياب وصل التسديد للفاتورتين 80 و 85 لمردكم EURL HPCS import_ export | 166.331 | 2016 |
| الفصل الثاني 2016 | غياب وصل التسديد للفاتورتين 62 و 75 لمردكم EURL SSS import_ export | 551.680 | |
| نوفمبر 2017 | غياب الفاتورة رقم 188 المؤرخة في 2017/11/15 وعدم تسجيلها محاسبيا لموردكم (ب م). | 307.244 | 2017 |
| | | 1.741.190 | الحقوق |
| | | 435.298 | الغرامات |
| | | 2.176.488 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

من خلال الجدول نلاحظ ان المكلف استفادة من حسم الرسم على القيمة المضافة وبالتالي يتم رفض هذا الحسم مع تطبيق غرامة، وبالتالي مجموع الفواتير مضروبا في نسبة الغرامة 25%.

المطلب الثالث: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديلات

الفرع الأول: الحقوق الصادرة أو المسددة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

➤ بالنسبة للسنوات 2014، 2015 : تم تسديد الحقوق 20% بالنسبة للدخل الخاضع المصرح به على التصريح G.50

➤ بالنسبة للسنتين 2016-2017: تم إصدار الحقوق على الجدول العام حسب ما صرحتم به تحت رقم المادة 04 31 050 1203 بمفتشية النهضة بالشرية أين يوجد محل إقامتكم.

الفرع الثاني: كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

سنة 2014:

- إضافة مبلغ 270.381 دج خارج الرسم والذي يمثل الفارق في رقم الأعمال.
- إضافة المبلغين خارج الرسم 84.000 دج و 83.999 دج واللذان يمثلان الفاتورتين رقم 28 و 29 لمردكم (ب و).

مجموع الإضافات..... دج. 438.380

سنة 2015:

- تمت ضافة مبلغ يمثل نسبة 10% كهامش ربح من الفارق في رقم الاعمال أي:(601.243x 10%) = 60.124 دج.

مجموع الإضافات..... دج. 60.124

سنة 2016:

- إضافة مبلغ 685.913 دج الذي يمثل الفارق في رقم الأعمال.
- تمت إضافة الفارق المقدر بـ 190.473 دج والناتج عن تسديدكم للحقوق على أساس النتيجة المحاسبية بدل النتيجة الجبائية أي (1.001.337 دج - 810.864 دج) = 190.473 دج.

مجموع الإضافات..... دج. 876.386

سنة 2017 :

- تم اعتماد الدخل المصرح به.

جدول رقم (3-5): تعديل الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دينار جزائري

| 2017 | 2016 | 2015 | 2014 | السنوات | البيان |
|------------------|------------------|------------------|----------------|---------|--------------------------|
| 1.712.983 | 810.860 | 952.360 | 455.380 | | الدخل المصرح به |
| 1.712.983 | 810.860 | 952.360 | 455.380 | | الدخل الخاضع سابقا |
| 1.712.983 | 1.687.246 | 1.012.484 | 893.760 | | الدخل المعتمد |
| 00 | 876.386 | 60.124 | 438.380 | | الفارق |
| 467.544 | 183.259 | 190.472 | 91.076 | | الحقوق المسددة سابقا |
| 467.544 | 458.536 | 202.497 | 178.752 | | الحقوق المعتمدة |
| 00 | 275.277 | 12.025 | 87.676 | | الفارق المطالب به |
| 00 | 68.819 | 1.203 | 13.151 | | الغرامات |
| 00 | 344.096 | 13.228 | 100.827 | | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية

الفرع الثالث: الحقوق المطالب بها

يمكن تلخيص الحقوق المطالب بها المكلف لمختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها في الجدول التالي:

جدول رقم (3-6): الحقوق المطالب بها

الوحدة: دينار جزائري

| البيان | السنوات | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------------------------------|---------|---------|-----------|-----------|---------|
| الرسوم على النشاط المهني | | 94.750 | 13.228 | 15.089 | 00 |
| الرسوم على القيمة المضافة | | 50.560 | 117.543 | 134.095 | 00 |
| الحسومات المرفوضة في مجال TVA | | 35.697 | 859.222 | 897.514 | 384.055 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي | | 100.827 | 13.228 | 344.096 | 00 |
| المجموع | | 281.834 | 1.003.221 | 1.390.794 | 384.055 |
| المجموع الكلي المطالب به | | | 3.059.904 | | |

المصدر: من إعداد الطالبان.

من خلال الجدول نلاحظ أن النتائج المتحصل عليها مقبولة إلى حد كبير مقارنة برقم الأعمال، وهذا يوضح دور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية وفي تمويل الخزينة العمومية، وكذا دور المدققين في استخدامه في تعديل الأسس الخاضعة سابقا لمختلف الضرائب والرسوم، فالمبلغ المطالب به من حقوق وغرامات يمثل تقريبا نسبة 3% بالنسبة لرقم الأعمال مقارنة بطبيعة النشاط.

الفرع الرابع: تحليل وتفسير النتائج:

بعد عرض الدراسة الميدانية، والمتمثلة في دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي خلال 4 سنوات، تم الوصول إلى النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة من طرفنا وهذا حسب الدراسة التطبيقية

أولا: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

بعد الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. إتباع الأعوان المدققين لخطوات واجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة وهذا بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الأشعارات و النتائج التي سلمت للمكلف شخصيا، أو ارسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الاشعار بالتسليم، وهذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث:
 - تسليم الاشعار بالتدقيق في المحاسبة الى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف وهذا من أجل التحضير لهذه العملية في أجال قانونية حددت ب (10) أيام ؛
 - تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمتضمن نتائج عملية التدقيق وللمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات في أجال حددها القانون ب(40) يوما ،

- بعد انتهاء المدة القانونية من استلام الاشعار بالتبليغ الأولي ، ولم ترد الي المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة يعتبر التقييم الأولي للنتائج بمثابة التقييم النهائي ؛
 - تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين المعنيين.
2. قيام الأعوان المدققين بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب والرسوم التي تعتبر محل التدقيق محل وفقا للنشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف:
- دراسة الحالة التطبيقية، تتعلق بالمكلف (س ع)، المعني بعملية التدقيق المحاسبي، وهي مؤسسة مقاولاتية مقرها تبسة، وتمارس مقاوله أشغال عمومية ، وتخضع إلى الضرائب والرسوم التالية، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي.
3. الحرص على تطبيق حق الاطلاع من اجل اكتشاف الأخطاء والاغفالات اتي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو بدون قصد، وهذا عن طريق القيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف لها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف.

ثانيا: تحيين القوانين الجبائية ودورها في دعم الرقابة الجبائية:

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الاجراءات الجبائية ، وما يتعلق منها بمديرية الابحاث والمراجعات، والتي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي
- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية يمكن قبول محاسبة المكلف شكلا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة التطبيقية ، نظرا لوجود الدفاتر المحاسبية منها دفتر اليومية ودفتر الجرد والوثائق المحاسبية للشروط القانونية؛

ثالثا: المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- على العون المدقق الإلتزام بالمبادئ المحاسبية لمعرفة وضعية الحسابات مكان تصنيفه، وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل سريع ودقيق، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها من خلال الحالة المدروسة، حيث نجد:

- عدم تقديم الفاتورة رقم 28 بتاريخ 2014/07/10 للمورد (ب و) للفصل الثالث؛
- عدم تقديم الفاتورة رقم 29 بتاريخ 2014/07/10 للمورد (ب و) للفصل الثالث؛
- غياب وصل التسديد للفاتورات 10-35-19-15-30 للمورد (ع ش) للفصل الثالث من سنة 2015؛
- غياب وصل التسديد للفاتورتين 80-85 للمورد EURL HPCS import export للفصل الثاني لسنة 2016؛

خاتمة الفصل

إشتمل الفصل على الدراسة التطبيقية التي أجريت في مديرية الضرائب -تبسة- والتي كان الهدف منها اسقاط الجزء النظري لمتغيري الدراسة، حيث تم التطرق في بداية هذا الفصل إلى تقديم مديرية الضرائب لولاية -تبسة- مع التطرق إلى هيكلها التنظيمي ومختلف فروعها.

فمن خلال الدراسة لدراسة لمراحل التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية والتدقيق في الدفاتر المحاسبية إتضح أن هناك عدة تجاوزات قامت بها المؤسسة من تلاعب و تهرب ضريبي، وهذا من خلال التدقيق في الدفاتر والحسابات الخاصة به، كما تبين أنه تم سحب مبالغ هامة من حساب المؤسسة لحساب المكلف الشخصي ، ومنه يتبين أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية المعمول بها، قد تسترجم حقوق الخزينة العمومية من جهة، وتساهم في التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.



الخطبة



تعتبر الجباية أحد أهم الموارد الأساسية للدولة، ولذا لا بد من الحفاظ عليها من خلال وضع نظام جبائي محكم يكون مبنيا على وسائل مادية متطورة من جهة ووسائل بشرية مؤهلة في الميدان من جهة أخرى، ونظرا للمكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في تمويل الميزانية العامة للدولة جعلتها محل اهتمام مستمر من طرف مختلف التشريعات، من خلال حرصها المستمر على أن تفرض الضرائب على أساس قواعد العدالة الضريبية ومبدأ المساواة في أداء الضريبة بين المواطنين ومشاركة كل واحد حسب قدرته التكليفية، ولذلك من الضروري والمهم تحديد حقوق والتزامات المكلف بالضريبة باعتباره المدين بها، فالإدارة الجبائية تتمتع بسلطات وامتيازات واسعة منحها لها المشرع الجبائي حماية لحقوق الخزينة العمومية و المصلحة العامة عموما، حيث مقابل الحرية الممنوحة للمكلفين في تقديم التصريحات منحها المشرع الحق في الرقابة للتأكد من صدقها بكل الوسائل المشروعة قانونا من رقابة على التصريحات داخل المفتشيات في البداية إلى التحقق من صدق المعلومات التي تحتويها عن طريق إجراء التحقيق سواء المحاسبي أو المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حسب نوع الضريبة.

ويعد التهرب والغش الضريبي من الظواهر المستنزفة للإقتصاد الوطني، لذا عملت الدولة على محاربه بمختلف الوسائل ، ومن بينها وضع جهاز رقابي لمحاولة السيطرة على مثل هذه الظواهر بتدعيم مكاتب التحقيقات الجبائية بأعوان متخصصين في المحاسبة والجبائية نظرا لما لها من دور في كبح مختلف التجاوزات وكذا تمويل ميزانية الدولة.

وفي هذا السياق تم تناول مختلف الجوانب المرتبطة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام، وذلك من خلال التطرق إلى أهم المفاهيم والفروض التي تتحدد من خلالها الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق المحاسبي، وكذلك معايير التدقيق التي تحكم مهنة التدقيق وقواعد وآداب مهنة السلوك، ومسار تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي ابتداء من التخطيط السليم لعملية التدقيق المحاسبي، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات، وصولا إلى إعداد التقرير ، ومن ثم استخدام التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص، باعتباره وسيلة تعمل على فحص والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وقدرته على معرفة الثغرات والخلل الذي يمس مصداقية وفعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة.

ويعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية للقضاء على ظاهرة الغش الضريبي إذا ما أحسنت استعمالها ووظفت الإطارات ذات الكفاءات العالية، فحق الاطلاع الذي منحه المشرع للمحققين يخول لهم جمع أكبر قدر من المعلومات عن المكلف من طرف الغير، والاطلاع على مختلف الوثائق المحاسبية تؤدي إلى إكتشاف ضرائب ورسوم متملص منها، وهذا ما تم معالجته في دراسة الحالة التطبيقية.

✓ اختبار الفرضيات:

- إن الفرضية الأولى التي تنص على أن التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والأدوات التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي منظم، صحيحة، حيث يعتبر التدقيق المحاسبي عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الإقتصادية التي قامت بها المؤسسة، والتأكد من صحتها وعدالتها،
- إن الفرضية الثانية التي تنص على انه ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للتحقيق المحاسبي صحيحة، حيث يخضع للتحقق المحاسبي كل مكلف يدخل ضمن النظام الحقيقي والماسكين لمحاسبة، ويتم اقتراح الملفات من طرف مفتشية الضرائب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي بدورها تقوم بدراسة هذه الملفات مع إمكانية زيادة أو إنقاص ملفات، وترسلها إلى المديرية العامة التي تعطيه الموافقة، من اجل برمجة هذه الملفات في التحقيق

الخاتمة العامة

- إن الفرضية الثالثة التي تنص على انه ليس كل مكلف بالضريبة يخضع للتحقيق المحاسبي صحيحة، حيث يخضع للتحقق المحاسبي كل مكلف يدخل ضمن النظام الحقيقي والماسكين لمحاسبة، ويتم اقتراح الملفات من طرف مفتشية الضرائب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، والتي بدورها تقوم بدراسة هذه الملفات مع إمكانية زيادة أو إنقاص ملفات، وترسلها إلى المديرية العامة التي تعطيها الموافقة، من اجل برمجة هذه الملفات في التحقيق
- إن الفرضية الرابعة التي تنص على أنه هناك مجموعة من الإجراءات والمراحل للتدقيق المحاسبي من شأنها التقليل من التهرب والغش الضريبي صحيحة، لأنه ومن خلال ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي حيث الإجراءات والمراحل المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في المرحلة التمهيديّة، المرحلة الميدانية، والمرحلة الختامية، التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها.

✓ النتائج:

- يمكن صياغة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:
- إن الضريبة تعتبر كأهم مورد للخزينة العمومية، إلا أن غياب الوعي والحس الضريبي لدى المكلف ، يؤدي به إلى إستخدام طرق تدليسية بغرض التهرب والتملص من دفعها؛
- على الأعوان المدققين الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل البدء في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط، ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ؛
- يلعب التدقيق الحاسبي دور فعال في اكتشاف كل عملية تدليسية أو غش؛
- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المدققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التدقيق المحاسبي عامل رئيسي لإنجاحه؛
- على الأعوان المدققين الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية ومستجداتها عن طريق قوانين المالية والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعدهم في أداء مهامهم وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية؛
- على الأعوان المدققين فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار.

✓ المقترحات:

- للوصول إلى نتائج هامة في إطار استخدام التحقيق المحاسبي نقترح مايلي:
- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري، وتوعيته بأهمية المورد الجبائي؛
- تقديم تحفيّزات جبائية للمكلفين بالضريبة، التي تمتاز بتصريحاتهم بالشفافية؛
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، بما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب؛
- التكلّف بالجانب الاجتماعي للأعوان، ومنحهم تحفيّزات خاصة حتى لا يكونوا عرضة للإغراء والرشوة؛

✓ آفاق البحث:

- الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها، فقد تجلّى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تتركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات؛
- دراسة تأثير النظام المحاسبي المالي على الضريبة؛

- نظرا لتشعب الموضوع، فإن هذه الدراسة تحتاج إلى العديد من الدراسات المكملة لتنمية وتغطية جوانب الضعف فيها.



العرا جع



قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

➤ الكتب:

1. أبعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، الطبعة 8، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2011؛
2. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية - الرقابة الجبائية - المنازعات الجبائية)، الطبعة 2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006؛
3. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008؛
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي ... أدلة ونتائج التدقيق)، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
5. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015؛
6. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة 2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005؛
7. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
8. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي (وفقا للمعايير الدولية)، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2010؛
9. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2017؛
10. إيهاب نظمي، هاني العرب، تدقيق الحسابات (النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2012؛
11. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008؛
12. أحمد عبد المولي الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دار المركز للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008؛
13. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، الطبعة 1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008؛
14. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006؛
15. بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011؛
16. بن إعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010؛
17. حسن عوضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة)، دار الخلود للنشر والتوزيع، بيروت، 1995؛
18. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء 1، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
19. حنفي عبد الفتاح، القياس والتقويم في المحاسبة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008؛

20. خالد عبد المنعم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة (دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية)، الطبعة 1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007؛
21. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، الطبعة 5، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010؛
22. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998؛
23. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق للنشر والتوزيع، عمان، 2014؛
24. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات(النظري والعملي)، الطبعة 1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
25. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية)، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015؛
26. رأفت سلامة محمود، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011 ؛
27. رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، وآخرون، علم تدقيق الحسابات(النظري)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، 2011؛
28. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 1، دار الياقوت للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
29. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية؛ 2008.
30. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الادارية-المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997 ؛
31. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006 ؛
32. عباس عبد الرزاق، التدقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012 ؛
33. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009؛
34. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير العبان، وآخرون، أسس المراجعة الاسس العلمية والعملية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004؛
35. عماد سعيد الزمر، محمود غربية، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، جامعة القاهرة للنشر والتوزيع، القاهرة، سنة 2001؛
36. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء 1، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2008؛
37. غسان فلاح المطارنة، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة 1، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، 2013؛
38. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009؛

39. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
40. سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2012؛
41. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات-1-، الطبعة 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010؛
42. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003؛
43. محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1993؛
44. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008؛
45. منور أوسرير، جباية المؤسسات، الطبعة 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود للنشر والتوزيع، الجزائر، 2009؛
46. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990؛
47. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998؛
48. محمد سمير الصبان، وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة-1-، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2001؛
49. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار كنوز للمعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
50. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، بن عكنون، 2003؛
51. مصطفى يوسف كاتي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014؛
52. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة 1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004؛
53. نضال محمود الرمحي، طارق عبد الخالق نصار، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2013؛
54. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004؛
55. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002؛
- **القوانين والمراسيم:**
1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2018؛
2. النظام الضريبي الجزائري، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، 2016؛
3. قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، 2018؛

4. قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2018؛
 5. قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، المتضمن قانون المالية لسنة 2018؛
 6. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، 2015؛
 7. قرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29؛
 8. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب
 9. تعليمة 134، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المؤرخة في 2000/02/15.
 10. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2010
- الأطروحات والمذكرات:
1. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس، المدية، 2010-2011؛
 2. بوشري عبد الغني فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 199-2009، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2005/2006؛
 3. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012؛
 4. بهلولي نور الهدى، آثار تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف-1، 2017؛
 5. ريا سليمان، سالم العطاونة، العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016؛
 6. زوار فاروق، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2003/2004؛
 7. طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002؛
 8. لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008/2009؛

9. سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014؛
10. قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية (دراسة حالة لدى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية-بسكرة-)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص: علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014؛
11. كحلة عبد الغني، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر ، 2012/2011؛
12. محمد أمين لونسية، تطور مهنة التدقيق في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016؛
13. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2011؛
14. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014.

➤ الملتقيات:

1. بوعلام وهي، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة-حالة الجزائر- ملتقى دولي بعنوان: الازمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، الجزائر؛

➤ المجالات:

1. بلواضح الجيلاني ، سعدي يحيى، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مسيلة خلال الفترة 2007/2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد 12، 2014؛
2. خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، العدد 02، جوان 2015؛
3. يوسف قاشي، تشخيص وتقييم النظام الضريبي الجزائري الحالي، مجلة معارف، جامعة البويرة، البويرة، العدد 13، ديسمبر 2012؛

4. مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000.

➤ الموسوعات:

1. سام عبد العزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، المكتب الثقافي، دار مصر دار السماح للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008
2. مجدي محب حافظ، الموسوعة الجمركية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2005

➤ القواميس:

1. أحمد حلمي جمعة، القاموس الدولي (محاسبة وتدقيق)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
ثانيا: باللغة الفرنسية

➤ Les Livres

1. Ali Tazadait, **Matrise Du Système Comptable Financier**, 1ere Edition, Algérie,2009,P 58.
2. Michel Bovier, Marie Christine, **l'administration fiscale en France**, PUF, Paris, 1988
3. Thierry Lambert, **vérification Fiscal personnelle économique**, Paris, 1984
4. on Basic AAA, Committee Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Consepts, American Accounting Association, 1973,
5. Bernard GERMOND, **Audit Financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, 1 ère édition, Dunod, Paris, 1991
6. Philip Colin, **la vérification fiscal**, Ed economica, paris, 1985

➤ Les guides et bulletins

1. Guide De Vérification De Comptabilité , DGI, Algerie,2001, P 33..
2. Bulletin des services, fiscaux DGI, n° 19, Alger Print, 2000



الملاحق



Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n°4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
DE TEBESSA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية تبسة

Référence N° /2017

Lettre avec
A.R
N°

A

TEBESSA Le 0

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 établissement le à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2014 , 2015 , 2016 , 2017 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TAP, TVA ET IRG .

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.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE TEBESSA

المديرية الولائية للضرائب - تبسة

Fiche de début des travaux
de Vérification

TEBESSA 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

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE

المديرية الولائية للضرائب تبسة

TEBESSA

Fiche de fin des travaux

de Vérification

TEBESSA Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N°

du.

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

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

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

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs