

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية

دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

مقدمة من طرف الطالبين:

تلمساني خليل

بونسيصة أنفال

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	برواين شهرزاد	أستاذة محاضرة أ	مستغانم
مقررا	تدلاوتي يامنة	أستاذة محاضرة أ	مستغانم
مناقشا	بن زازة منصورية	أستاذة محاضرة أ	مستغانم

السنة الجامعية: 2022/2021

قال تعالى: (فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ  
مِنْ قَبْلِ أَنْ يُقْضَىٰ إِلَيْكَ وَحْيُهُ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا)  
"سورة طه: الآية 114"

# أهداء

أهدي هذا العمل...

إلى الوالدين الكريمين اللذين وسعت دعواتهما في كل خطوة  
أخطوها

أمي الغالية و أبي العزيز بارك الله في عمرهما  
إلى زميلتي "أنفال" التي شاركتني في اعداد المذكرة

إلى إخوتي الأعزاء وأختي حفظهم الله

إلى أهلي و أحبائي الى كل عائلة "تلمساني"

إلى جميع أصدقائي و زملائي

إلى كل من شق دربه نحو طلب العلم.

إلى من فضلهم الله بالعلم،

و نوروا لنا طريق التعلم أساتذتنا الأفاضل

إلى جميع طلاب قسم العلوم المالية المحاسبية

إلى الأستاذة المشرفة على المذكرة "تدلاوتي يامنة"

تلمساني خليل



# اهداء

الى صاحب السيرة المعطرة والفكر المستنير الى قدوتي ومن كان له  
الفضل في وصولي الى هذا النجاح "أبي حبيبي" أدامه الله تاج فوق  
رأسي

الى أعلى انسانية على الوجود الى من انارت دربي بنصائحها ودعواتها  
الى من منحتني القوة والعزيمة لمواصلة هذا المشوار الى من علمتني  
الصبر والاجتهاد الى الغالية "أمي حبيبتي"

الى زميلي الذي شاركني في اعداد المذكرة "خليل"

الى منهم سندي وقوتي... أخواتي وأخي الغالي عبد الرحمن

الى أبناء أخواتي "جابر، اسحاق والصغير هيثم"

الى أصدقائي ومعارفي وبالأخص صديقة العمر عبيروالى صديقتي ولأختي

فايزة

الى جميع من كان لهم الأثر في عبوري لهذا المشوار العلمي

الى جميع أساتذتي الأفاضل ممن لم يتوانوا في مد العون لي

الى أساتذتي المشرفة على المذكرة "تدلاوتي يامنة"

يونسية أنفال



# تشكرات

الحمد لله الذي وهبنا نعمة العلم و المعرفة  
نحمده ونستعين به الواحد القهار العليم الجبار ووحى نزل على سيدنا محمد صلى  
الله عليه وسلم وهو في غار حراء لقوله تعالى:  
"اقرأ باسم ربك الذي خلق خلق الإنسان من ن علق اقرأ وربك الأكرم  
الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم"

نتقدم بجزيل شكري و عرفاني هذا بقلم لن يجف حبره حتى الفناء مستجيبة إلى رب  
السماء

إلى من دب وأحب روح المثابرة والعم والجهد المبذول.  
إلى من ساهم وساعدنا على إنجاز هذا المشروع ونخص بالذكر:  
أستاذتنا الفاضلة المشرفة "**تدلوتي يامنة**" على تدريسنا أولا ، و على قبولها الإشراف  
على هذا العمل ثانيا، و على ما قدمته لنا من توجيهات و ملاحظات أفادتنا في إنجاز  
هذا العمل ثالثا.

كما أتقدم بالشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت  
والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.  
وحتى لا نكوننا ناكرين للجميل، نتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كافة عمال وموظفي  
المركز الجوارى للضرائب بمستغانم، وعلى رأسهم رئيس المركز السيد "ع. بلقاسم"،  
ونخص بالذكر رئيسة المصلحة الرئيسية للمراقبة السيدة "ن. دباب" على ما قدمت  
لنا من معلومات و مراجع و وثائق ساعدتني في إخراج هذا البحث.

خليل و أنفال

## ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في ضوء النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها والمخاطر التي يتعرض لها، كما تعالج هذه الدراسة كيفية مواجهة التهرب الضريبي وذلك من خلال تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في أن واحد، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي في إطار الجباية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات من خلال القيام بفحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبائية .

وللقيام برقابة جبائية فعالة يجب ان يكون المدقق الجبائي ذو كفاءة مهنية وعلمية عالية والعمل على انشاء دورات تكوينية كلما تعدل القانون الضريبي، ايضا يستوجب تعزيز العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية ونشر الوعي والحس الجبائي لديهم.

## الكلمات المفتاحية:

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، المكلفين بالضريبة، التدقيق المحاسبي، التصريحات الجبائية.

### **This research aims at examining:**

the contribution of the accounting audit in the context of the tax control and the prevention of cheating phenomenon and tax evasion in the light of the Algerian tax system and the challenges that face it and the risks that may get exposed to.

Besides, this study treats the way it is possible to face tax evasion through the implementation of tax control mechanism which is represented as a preventive and punitive way at the same time. This is via relying on the accounting audit in the context of taxation to reveal the mistakes and abuses through a critical examination of all the taxation at a time.

And to do an efficient taxation control, there must be a tax auditor of a professional and scientific competence. As well as making formational courses each time the tax law is modified.

Also, it is obligatory to reinforce the relationship between the tax payers and the taxation administration to spread awareness and the sense of taxation to them.

### **key words:**

tax evasion, tax cheating, tax control, tax payers, accounting audit, tax declarations

## فهرس الدراسة

الصفحات	العنوان
-	اهداء
-	تشكرات
-	ملخص البحث
أ	فهرس الدراسة
ت	فهرس الجداول
ث	فهرس الأشكال
ج	فهرس الاختصارات
5-1	مقدمة
33-6	<b>الفصل الأول: أساسيات حول التدقيق المحاسبي</b>
7	تمهيد
16-8	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
8	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق
9	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
12	المطلب الثالث: أهداف التدقيق
13	المطلب الرابع: أنواع وأهمية التدقيق
23-17	المبحث الثاني: فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق
17	المطلب الأول: معايير التدقيق
20	المطلب الثاني: فروض التدقيق
21	المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق
22	المطلب الرابع: مبادئ عملية التدقيق
32-23	المبحث الثالث : مسارتنفيذ عملية التدقيق
23	المطلب الأول : قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
25	المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلي
28	المطلب الثالث : أدلة التدقيق
30	المطلب الرابع: تقرير المدقق
	خلاصة الفصل الأول
59-33	<b>الفصل الثاني: الاطار النظري للرقابة الجبائية</b>
34	تمهيد
41-35	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
35	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

36	المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية
37	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
38	المطلب الرابع: أشكال الرقابة الجبائية
53-41	المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
41	المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة
45	المطلب الثاني: واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة
47	المطلب الثالث: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية
51	المطلب الرابع: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم
58-53	المبحث الثالث: واقع وتحديات الرقابة الجبائية
53	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية
54	المطلب الثاني: الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية في تطوير الرقابة الجبائية
56	المطلب الثالث: التصريحات الجبائية
59	خلاصة الفصل الثاني
78-60	الفصل الثالث: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم
61	تمهيد
65-62	المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب CPI بمستغانم.
62	المطلب الأول: تعريف المركز الجوّاري للضرائب.
62	المطلب الثاني: مهام المركز الجوّاري للضرائب.
63	المطلب الثالث: تنظيم المركز الجوّاري للضرائب
75-66	المبحث الثاني: التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة
66	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
70	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية
74	المطلب الثالث: المرحلة الختامية
78-75	المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج
75	المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق في اطار الرقابة الجبائية
77	المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية
77	المطلب الثالث: فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في اطار الرقابة الجبائية
78	خلاصة الفصل الثالث
84-80	خاتمة
90-85	قائمة المصادر والمراجع



## فهرس الجداول

الصفحة	العناوين	الرقم
8	التطور التاريخي للمراجعة	01
67	حالة مقارنة الميزانيات للمكلف ت.م	02
68	كشف المحاسبة 1 للمكلف ت.م	03
69	كشف المحاسب 02 للمكلف ت.م	04
71	تسوية الرسم على النشاط المني	05
72	تسوية الرسم على القيمة المضافة	06
72	تسوية الرسم على المشتريات	07
72	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	08
73	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	09
74	التقييم النهائي للوضعية الجبائية	10
77	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسم	11
78	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	12

## فهرس الأشكال

الصفحة	العناوين	الرقم
9	أهم نقاط التدقيق	01
27	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	02
39	أشكال الرقابة الجبائية	03
47	الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية	04
48	الهيكل التنظيمي لمديرية الولائية للضرائب	05
49	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	06
50	الهيكل التنظيمي بمركز الضرائب	07
65	الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب	08

قائمة الاختصارات

الاختصار	الاختصار باللغة الفرنسية	تفسير الاختصار باللغة العربية
IRG	Impôts sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe Sur L'Activité Professionnelles	الرسم على النشاط المهني
TVA	Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
VASFE	Vérification Approfondie de Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
VC	Vérification de comptabilité	الفحص المحاسبي
VP	Vérification Ponctuelle	الفحص المصوب في المحاسبة
CPI	Centre Proximité des Impôts	المراكز الجوارية للضرائب
CDI	Centre des Impôts	مركز الضرائب
DGI	Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولاية للضرائب
DRV	Direction des Recherches et Vérification	مديرية كبريات المؤسسات

# مقدمة

## مقدمة

### المقدمة العامة:

تعتبر الجباية أهم مصادر الإيرادات العامة لكل دولة على اختلاف أنظمتها و الأوضاع الاقتصادية في كل دولة ، فدورها يكمن كذلك في التأثير و التحكم في النشاط الاقتصادي و السياسي و الاجتماعي ، و كما تساهم الجباية في الانتعاش الاقتصادي و دفع عجلة التنمية في الدول النامية و التي تسعها من خلال تنفيذ برامج الإصلاح الى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل العولمة والانفتاح، أما المنتبع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى أن النظام التصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء اعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة ،

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته ، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل و الوسائل المتاحة ،

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و الياتها تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، و التي من ورائها يتم الكشف عن كل الاغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد،

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية في ان واحد والتي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية لإيقاف هذا التزيف الذي ينجر الاقتصاد الوطني و يفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة ، نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية احد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من مدى التصريحات الجبائية المقدمة و التي تعتمد بياناتها على مسك محاسبة قانونية منتظمة،

وعليه قد نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي مع منحهم المشرع لعد صلاحيات و بالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة و التي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية و على تمويل المشاريع المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة .

### الإشكالية:

من خلال ما تقدم تتضح معالم الإشكالية في التساؤل التالي:

- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

## مقدمة

### الأسئلة الفرعية:

تقودنا هذه الاشكالية لطرح التساؤلات التالية :

1. ماهي أدوات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية؟
2. كيف يساهم المدقق في محاربة الغش و التهرب الضريبي؟
3. كيف يقوم المركز الجوارى للضرائب في دعم الرقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي للوثائق المصرح بها؟

### فرضيات البحث:

انطلقنا في إعداد هذا البحث من الفرضيات التالية:

1. يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل ، و القوانين الجبائية، و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.
2. -قد يساهم المدقق المحاسبي في التقليل من محاربة الغش و التهرب الضريبي من خلال تدقيقه للتصريحات الجبائية و الوثائق التي تثبت صحة هذه الأخيرة.
3. يقوم مركز الجوارى للضرائب في دعم ال رقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي من خلال رقابة التصريحات الجبائية للمكلف من حيث الشكل و المضمون.

### الدراسات السابقة:

خلال هذا البحث و محاولة منا في حل الاشكالية المطروحة تم الإعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة و التي تصب في موضوع البحث أو في جانب واحد منه، و نجد منها:

1. نور الدين طاهرة: التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية ورقلة)، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة: 2015/2016 و الهدف منها ابراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة
2. بويش سمير: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة ميدانية بمدينة الضرائب لولاية مستغانم)، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر تدقيق و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2015/2016، و تم التوصل ان الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة التهرب و الغش الضريبي بالجزائر.
3. سهام كردودي، " المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية " ، دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001/2002، و تم التوصل أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية هو وسيلة الرقابة الجبائية تهدف إلى كشف التجاوزات و الأخطاء المستعملة من المكلفين بالضريبة.

### أسباب الدراسة:

#### 1. أسباب شخصية:

- ميول الباحث و رغبته في التمكن من هذا المجال و اسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي.

## مقدمة

### 2. أسباب موضوعية:

- التخصص في مجال المحاسبة و التدقيق
- ابراز مدى فعالية التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي.
- دراسة التكامل بين المجال المحاسبي و المجال الضريبي خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد

### أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي و القانوني،
- التعرف على التدقيق المحاسبي و تبيان مدى دوره في الحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي
- إبراز مدى أهمية مؤهلات المحقق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

### أهمية الدراسة:

التعرف على دور التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية وذلك بفرض الرقابة و التدقيق على كافة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و ما يمكن ان ينتج عنه من اكتشاف بعض لأخطاء والغش المحاسبي و من ثم يأخذ بعين الاعتبار القوائم المالية.

### حدود الدراسة:

- الحدود المكانية:المركز الجوارى للضرائب
- الحدود الزمنية:تتعلق بالفترة الزمنية التي تمت فيها الدراسة في سنة:2015-2016

### المنهج المتبع:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المساقاة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة ثلاث حالات متنوعة تجسيدا لكل ماتم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل و استخلاص أهم الملاحظات و النتائج.

### تقسيمات البحث:

لوصول إلى دراسة علمية ملمة بجوانب الإشكالية قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول و قد سبقت هذه الفصول مقدمة عامة.

ففي الفصل الأول تطرقنا إلى مختلف الجوانب النظرية للتدقيق المحاسبي ، و الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث ، تناولت ماهية التدقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني ففروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق ، و مسار تنفيذ عملية التدقيق في المبحث الثالث.

أما الفصل الثاني تعلق بالرقابة الجبائية من خلال تقديم مفاهيم حول الرقابة و أهداف و أسباب و أشكال الرقابة الجبائية ، ثم توضيح : الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية والحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، و واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياته و صعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.

## مقدمة

---

و الفصل الثالث و الأخير من البحث خصص للدراسة الميدانية و التي تمحورت حول تدقيق في حسابات المكلف بالضريبة في الرقابة الجبائية ، و كانت الدراسة في المركز الجوّاري للضرائب بمستغانم، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول تقديم المركز الجوّاري للضرائب مستغانم ، أما المبحث الثاني فقد تضمن نموذج عن مجريات التدقيق المحاسبي من مراحل التي تتم فيها عملية التدقيق من مرحلة التمهيدية ثم الميدانية، ثم المرحلة الختامية و بعده تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها، بالتحكم في أدوات التدقيق ثم فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون.



الفصل الأول:  
أساسيات حول التدقيق  
المحاسبي

# الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

تمهيد

شهدت السنوات الأخيرة تطورات في مجال التدقيق وقد أدت هذه التطورات الى زيادة أهميتها فبعد ان كانت عملية التدقيق قاصرة على تتبع الغش والأخطاء الى جوهر ومضمون القوائم المالية ثم اتسعت لتشمل كافة المجالات المحاسبية بمفهومها العلمي الحديث.

وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات الكبيرة أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق وأن يزداد الاهتمام العلمي و الأكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها لأدائها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للعموميات التدقيق المحاسبي.

وقسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني : فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

المبحث الثالث : مسارات تنفيذ عملية التدقيق

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

### المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

#### تمهيد

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق باتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقاً في صورة برنامج التدقيق، وتخضع مهنة التدقيق الى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموماً ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومتعارف بها دولياً لضمان تحقيق الهدف الأساسي لعملية التدقيق و المتمثلة في ابداء رأي حول القوائم المالية عن طريق اصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق.

### المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق

#### لمحة تاريخية :

أن تكون الدولة و الممتلكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية من جهة أخرى أدى تطور المحاسبة و ازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاساً مباشراً على التدقيق، الذي تطور هو الآخر وانتشر بنفس درجة انتشار المحاسبة ونلخص اهم المراحل التي مر بها التدقيق في الجدول التالي :

#### الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الامر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
سنة 2000 ق.م -الى 1700 م	الملك-امبراطور-الكنيسة و الحكومة	رجل دين	مواجهة اللصوص و المختلسين و حماية الأموال
من 1700 الى 1850	الحكومة-المحاكم و المساهمين	محاسب	تفادي الغش ومجازات الفاعلين و حماية الأموال
من 1850 الى 1900	الحكومة و المساهمين	محاسب أو قانوني	حماية الأصول
من 1900 الى 1940	الحكومة و المساهمين	مراجع ومحاسب	تفادي الغش و التأكيد سلامة القوائم المالية
من 1940 الى 1970	الحكومة-المصارف و المساهمين	مراجع و محاسب	التأكيد على سلامة القوائم المالية

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

جودة نظام الرقابة الداخلية و نوعية المعايير المحاسبية و مقاييس المراجعة	مراجع محاسب ومختص في الاستشارة	الحكومة-مؤسسات أخرى و المساهمين	من 1970 الى 1990
التأكد من صحة الحسابات ودقتها وجودة نظام الرقابة طبقا للمعايير الدولية	شخص مختص في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	حكومات-مؤسسات أخرى و المساهمين	من بداية 1900

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

### المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت مفاهيم التدقيق المحاسبي وفي هذا المطلب سنتطرق لعدة تعاريف.

التدقيق المحاسبي هو "عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية و البيانات و المستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات و المعايير المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لها موجود على أرض الواقع."<sup>1</sup>

يمكن تعريف التدقيق من وجهة النظر العلمية على أنه "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الثبات بخصوص ماهو مثبت بالدفاتر و السجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ماهو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج الى الأطراف المعنية ومن المعروف ان القوائم المالية التي تلخص هذه الأحداث تمثل المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله والمعدة من قبل إدارة المؤسسة، وبالرغم من أن المدقق قد يشارك في اعدادها وكتابة الملاحق لها، الا ان وظيفته لا تتعدى فحص تلك القوائم وابداء رايه الفني حول عدالتها."<sup>2</sup>

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة بأنها: "عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة اثبات وتقويم هذه الأدلة على التأكيدات بشأن تصرفات و احداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير معلنة وتوصيل النتائج الى المستخدمين المعنيين."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2017، ص: 16

<sup>2</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009، ص: 11

<sup>3</sup> مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص: 4

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

كما عرف التدقيق على أنه: "فحص انتقادي يسمح بتحديد المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات".<sup>1</sup>

ويمكن تعريفه كذلك على أنه: "مراجعة الحسابات لمؤسسة ما تشمل على دراسة أعمالها و النظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والاشراف عليه وفحص سجلاتها و القيود المحاسبية فيها، وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية و التحقق من أصولها و التزاماتها واي بيانات او القوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من ان الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة او مقدمة عنها بشهادة المراجع الصحيحة، وتمثل ماتدل عن عمليات المؤسسة المالية او نتائجها او الحقائق المتصل بها او مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة او تقصير يدل هذا التعريف ان التدقيق قد يكون جزئي أي تدقيق جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من الاعمال العادية او الاستثنائية الغير المتكررة او اجراء بحث لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل".<sup>2</sup>

وحساباتها الختامية و التحقق من أصولها و التزاماتها واي بيانات او القوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من ان الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة او مقدمة عنها بشهادة المراجع الصحيحة، وتمثل ماتدل عن عمليات المؤسسة المالية او نتائجها او الحقائق المتصل بها او مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة او تقصير يدل هذا التعريف ان التدقيق قد يكون جزئي أي تدقيق جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من الاعمال العادية او الاستثنائية الغير المتكررة او اجراء بحث لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل".<sup>3</sup>

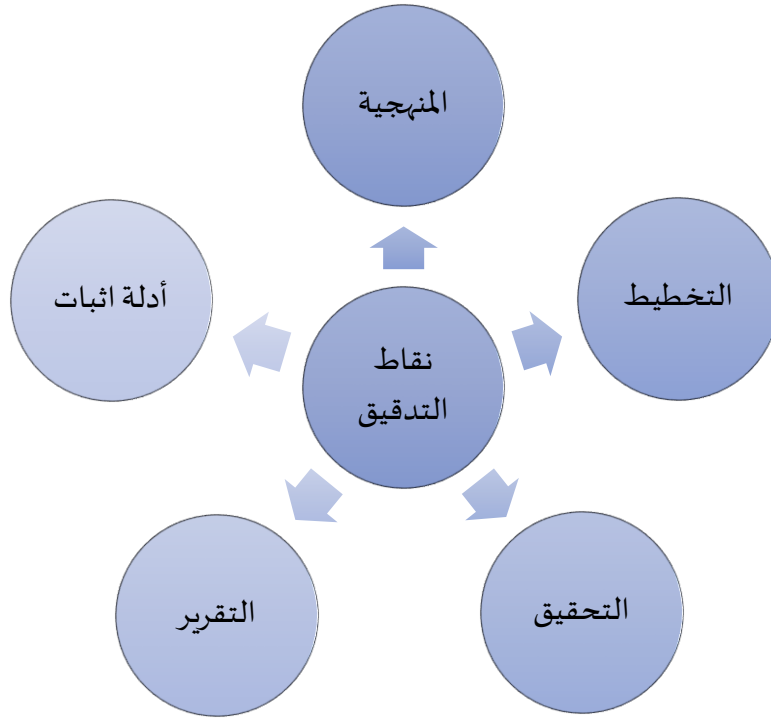
وبناء على هذه التعاريف يمكن تحديد أهم النقاط التي يتمحور حولها التدقيق الحسابات وهي حسب الشكل الاتي:

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص:11

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار اليازة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص:18

<sup>3</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار اليازة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص:18

الشكل(01) : أهم نقاط التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على معلومات السابقة

- ❖ **المنهجية:** فتدقيق الحسابات اطار متكامل ومنظم من الإجراءات و المراحل المترابطة و المخططة جيدا، التي يقوم بها مدقق الحسابات استرشادا بمجموعة من الفروض و المعايير المهنية.
- ❖ **الفحص:** يقصد به القياس المحاسبي، من قياس كمي ونقدي للاحداث الاقتصادية، ولا يقتصر الفحص على المعلومات المحاسبية فقط، بل يشمل نظام معلومات المحاسبية الذي أنتجها و نظام الداخلية المرتبط بها .
- ❖ **التحقيق:** وهو إمكانية الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج المؤسسة الاقتصادية، وكدلالة على وضعها المالي
- ❖ **أدلة اثبات:** وهي تمثل أي معلومات مقنعة، قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها، يقوم مدقق الحسابات بتجميعها، و تقييمها وفحصها كتمهيد لابداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، ففي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق بعد فحصها.

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

❖ **التقرير:** وهو ختام عملية التدقيق، ببلورة نتائج الفحص و التحقيق، يبين فيه مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية من عدمها استنادا لادلة الاثبات التي سبق جمعها وتقييمها، هذا التقرير سوف تستفيد منه أطراف مختلفة ستتخذ قرارات لها علاقة بالمؤسسة محل عملية التدقيق، أهمها: (الملاك، المستثمرين، المقرضين، الأجهزة الحكومية و الرأي العام)<sup>1</sup>. ومنه نستنتج تعريف شامل للتدقيق وهو: "مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها الشخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأي فني محايد بخصوص صحة القوائم المالية، ولابد من توفر المعرفة عند المدقق بالامور المتعلقة بالتدقيق حيث يتوجب عليه الالمام بجميع ماتطلبه قواعد التدقيق سواء القواعد العامة للتدقيق أو قواعد التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني".

### المطلب الثالث: أهداف التدقيق

ان الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو ابداء رأي فني محايد عما اذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي و الحديث نتيجة تطور و الانفتاح الاقتصادي.

1. الأهداف التقليدية: يمكن ايجازها فيما يلي:

- ❖ ابداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء واعمال الغش و التلاعبات.
  - ❖ التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية مع مفردات الأصول و الالتزامات.
  - ❖ امداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيها.
2. الأهداف الحديثة: يمكن ايجازها فيما يلي:

- ❖ مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبق.
- ❖ تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و مدى معالجتها كما يعمل على الحد من الاسراف.
- ❖ تقييم كفاءات الأداء و الكفاءات الإنتاجية مع رفع مستوى فعاليات المؤسسات<sup>2</sup>.

ان تتبع نشوء و تطور المراجعة يعطي أساسا لتحليل و تفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف المراجعة و اساليبها، كما يكشف عن اتجاه جديد نحو الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية، و التقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، يمكن القول أن هناك حاليا أغراضا أساسية للمراجعة وأغراضا تبعية، وادناه استعراض لاهم الأهداف و الأغراض:

3. الأهداف و الأغراض الأساسية للمراجعة:

- ❖ تمكين المراجع من ابداء رايه فيما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لاطار تقارير مالية محددة

<sup>1</sup> بوركايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء معايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 01، 2015، ص: 263

<sup>2</sup> حفيظة مقرابي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجليلي بونعامة، خميس مليانة، 2016-

2017، ص: 11

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

❖ تمكين المراجع من ابداء رايه ما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية.

❖ اطمئنان أصحاب الشركة على سلامة إدارة المؤسسة و سلامة أموالهم المستثمرة.

❖ اعتماد الاخرين كالمستثمرين و المقرضين على حسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.

❖ سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة.

4. الأهداف و الأغراض التبعية للمراجعة :

❖ اكتشاف الأخطاء و الغش.

❖ اعتماد إدارات اقسام المؤسسة على حسابات المدققة السياسية الإدارية السليمة للحاضر و المستقبل.

❖ تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة.

❖ تسهيل قيام المؤسسة بتقدير التقارير المالية المختلفة الى المصالح و الجهات الاشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين.

❖ قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولاً بأول، وتهيئة كافة الدفاتر و السجلات وجعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت<sup>1</sup>.

المطلب الرابع: أنواع وأهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات مصلحة في المؤسسة وخارجها ولايعتبر غاية بحد ذاتها، حيث ان القيام بعملية التدقيق يجب ان تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على المركز المالي للمؤسسة.

تنوع التدقيق يتم وفق للزاوية التي ينظر منها لعملية التدقيق ولا يعني ذلك وجود أنواع من التدقيق مختلفة في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات بل يعني ذلك اختلاف عملية التدقيق.

الفرع الأول : أنواع التدقيق

تنقسم أنواع التدقيق الى خمسة أنواع كالاتي:

1 التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق .

❖ التدقيق الكامل.

سابقا كان حجم المشروعات صغيرا لذا كانت عملية التدقيق تمتد الى جميع العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات للتحقق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وعدم وجود أخطاء أو غش وضمن اتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومع تطور حجم المشروعات وتعدد عملياتها أصبح تدقيق العمليات جميعا يتطلب نفقات باهظة وجهدا ووقتا كبيرين فاتجه التفكير نحو التدقيق الاختياري الذي يتمثل في فحص بعض العمليات بشكل دقيق وشامل دون غيرها، وذلك في مواعيد يحددها المدقق نفسه كان يدقق مشتريات شهر معين ومبيعات شهر اخر وهكذا أي باستخدام الأساليب الإحصائية لتحديد نطاق التدقيق خصوصا و ان اتساع حجم المشروعات بدأ الاهتمام بتصميم أنظمة سليمة للرقابة و الضبط الداخلي مما يحقق رقابة داخلية على التصرفات المالية ويوفر حدا أدنى من الدقة الحسابية ويمنع حدوث الأخطاء أو الغش ولذا يجب على المدقق قبل أن يبدأ بعمله القيام بفحص

<sup>1</sup>حازم هاشم الالوسي، طريقة الى علم المراجعة و التدقيق، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003، ص:28-20



## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

دقيق لنظام الرقابة الداخلية في المشروع للتأكد من مدى سلامة هذا النظام ومدى الاعتماد عليه حيث أن ذلك الفحص يؤدي الى توسيع نطاق عملية التدقيق أو الاكتفاء بتدقيق بعض العمليات بشكل يطمئن معه الى سلامة تسجيل وتصنيف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات.

### ❖ التدقيق الجزئي

هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المشروع كان تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص عمليات جزء كحدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة، تكون مسؤولية المدقق محدودة بنطاق عملية التدقيق فقط وفيما قدم اليه من بيانات ومعلومات لذا يجب تحديد نطاق المراجعة الجزئية كتابة مع الجهة التي تكلف المدقق بهذه العملية وعلى المدقق ان يبين في تقريره النتائج التي وصل اليها خلال عملية التدقيق<sup>1</sup>.

### 2 التدقيق من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

#### ❖ التدقيق النهائي

في هذا النوع يقوم المراجع بعملية المراجعة، بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله واقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية<sup>2</sup>.

#### ❖ التدقيق المستمر

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع حيث يتم تدقيق حسابات كل شهر على حدة يقوم بزيارات متعددة للمؤسسة على موضوع التدقيق ثم يتم في نهاية العام اجراء التدقيق النهائي الخاص باعداد قوائم نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

ومن الواضح ان هذا النوع من التدقيق يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية :

- وجود وقت كاف لدى المدقق ما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى.
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك تلك حتى نهاية العام بمعنى اخر امكان حصر الفترة التي تم فيها حدوث الخطأ والغش وعلاجه أولا بأول.
- انتظام العمل بمكتب المدقق و في المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما الزيارات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع.
- انجاز الاعمال في أوقاتها دون اهمال أو تأخير من قبل مزطفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المؤسسة أيضا<sup>3</sup>.

### 3 التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

<sup>1</sup>مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان-الأردن، 2014، ص:36

<sup>2</sup>صبرينة العايب، مرجع سبق ذكره، ص:22

<sup>3</sup>مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص:38

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

### ❖ التدقيق الداخلي

هو التدقيق الذي يتم بواسطة الطرف من داخل المؤسسة، يهدف بالدرجة الأولى الى خدمة الإدارة من خلال التأكد من ان النظام المحاسبي كفو ويقدم بيانات دقيقة للإدارة، كما أنه يمثل أحد فروع الرقابة الداخلية يمد الإدارة بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والغش و الانحراف عن السياسات المرسومة<sup>1</sup>.

### ❖ التدقيق الخارجي

وهو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة ، بغرض ابداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين من ذوي الاهتمام .

يسمى هذا التدقيق محاسبي ومالي، يعمل على تأكيد صحة القوائم المالية أو يقدم نصائح وتوجيهات لصالح مجلس الإدارة لكي تستخدم في المجالات الأخرى<sup>2</sup>.

### ❖ التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يقصد به "التعاون و التنسيق بين المراجع الداخلي و الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية شاملة للمراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، و توزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة حيث يمكن التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية الى :

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة .
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية .
- الحد من التكرار و ازدواجية العمل .
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة .
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح<sup>3</sup>.

### 4 التدقيق من حيث درجة الالزام القانوني في قيام بعملية التدقيق

### ❖ التدقيق الالزامي

وهو التدقيق الذي نص عليه قانون العمل به، فقد ألزم القانون عددا كبيرا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم و أهم هذه

المؤسسات شركات الاعمال<sup>4</sup>.

### ❖ التدقيق الاختياري

هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب المؤسسة دون الزام قانوني يحث القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمؤسسات الفردية و شركات الأشخاص وقد يكون التدقيق أما كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح في العقد المبروم بين المدقق و العميل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص:16

<sup>2</sup> تونسي نجا، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية و الأسواق، ص:135

<sup>3</sup> امينة لعويبي، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون-دراسة حالة مؤسسة الشفق للصناعات البطاريات-عين

المليلة-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، 2015-2016، ص:20

<sup>4</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص:16

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

5 التدقيق من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ عملية التدقيق

### ❖ التدقيق العادي

وهو التدقيق الذي يهدف الى فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات بهدف ابداء رأي في محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتائج أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية الفترة المعينة ويجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الضرورية أثناء ذلك وقد يكون التدقيق العادي تدقيقا كاملا أو تدقيقا جزئيا الا أن هدفه النهائي يتمثل في الحكم عن سلامة القوائم المالية للمشروع واتفاقها مع ما سبق تسجيله في دفاتره ومستندات.

### ❖ التدقيق لغرض معين

هو تدقيق موضوع محدد بهدف محدد بتكليف من جهة ما لمدقق حسابات ويتم هذا التكليف كتابته ويحدد فيه نطاق عملية التدقيق والغرض منها وقد يتم هذا التكليف من إدارة مشروع كان يكلف المدقق بفحص نظام المراقبة الداخلية للمشروع بهدف تصميم نظام اخر أكثر دقة أو تكليف المدقق بتدقيق مستندات عملية ما أو الاشتراك في لجان جرد المخزون أو اكتشاف اختلاسات أو أخطاء حدثت في فترة زمنية معينة كما قد يتم التكليف من جهات أخرى حكومية أو غير حكومية كانت تنتدب المحكمة مدققا لحصر شركة شخص ما أو لتصفية مشروع ما أو إعادة تقييم ممتلكات مشروع ما، ولذا فان مدقق الحسابات لا تقتصر خدماته على مجرد كتابة التقارير عن القوائم المالية الختامية للمشروعات بعد فحصها فقط بل تمتد خدماته أيضا الى مجالات أخرى متعددة<sup>2</sup>.

### ثانيا: أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات مصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على العدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف :

- 1 إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط و اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.
- 2 المؤسسات المالية و التجارية و الصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث ان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح قرض أو عدمه على القوائم المالية للمدقق بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- 3 الجهات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض ضرائب، منح قروض و الدعم لبعض النشاطات بالإضافة الى الاتحادات و النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة و أي طرف اخر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 26-27

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص: 28

<sup>3</sup> مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص: 22-23

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني : فروض ومعايير التدقيق والتزامات المدقق

في هذا المبحث تم التطرق الى:

المطلب الأول: معايير التدقيق

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القوانين مجموعة من المعايير التي أُلقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل من مزاوي المهنة وتشمل ثلاثة معايير: المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير اعداد التقارير.

الفرع الأول: المعايير الشخصية

وتسمى كذلك المعايير العامة وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله مهنيا وتنقسم الى ثلاثة معايير حسب الاتي:

المعيار الأول : التأهيل العلمي و العملي للمدقق وذلك فيما يلي :

- ❖ التأهيل العلمي و الدراسي .
- ❖ التأهيل العلمي و الخبرة المهنية.
- ❖ الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال انشاء الجداول الاتية :
- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين .
- جدول المحاسبين أو المدققين .
- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين<sup>1</sup>.

المعيار الثاني : قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلالية وحيادة في ابداء رايه و لا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي الى التحرير من الرقابة أو السلطة العليا اذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابع لعملية ابداء الرأي و الثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية ابداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند ابداء رأيه .

المعيار الثالث : قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق على الدرجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم

<sup>1</sup> أحمد حلي جمع، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص26

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق الى استخدام العينات والخيارات فان كل بند يتم اختياره يجب ان يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

### الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الاطار نجد أربعة معايير.

#### المعيار الأول : قاعدة التخطيط السليم للعمل والاشراف الملازم مع المساعدين

تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التنفيذ وفقا لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وكذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة اذا يجب اعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية او اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق الى تخطيط دقيق ومتابعة ، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلة وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو مايسمح ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص<sup>1</sup>.

#### المعيار الثاني : قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

ان ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة ادلة التدقيق وانما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، و الوقت المناسب للقيام باجراءات التدقيق و الإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الالمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة والى المدى الذي يزيل أي شك او تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي :

- الالمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة و الملاحظة و الاطلاع و استخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام .

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليم نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

#### المعيار الثالث : قاعدة كافية وملائمة لادلة الاثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن واثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية ، وذلك عن طريق فحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات.

#### المعيار الرابع : توثيق العمل

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق ذكره، ص: 33-34

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

يوثق عمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل اليها ، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطى دلائل على اتخاذ الاحتياطات و الاحترازمات الضرورية قبل الوصول الى النتائج و الاحكام النهائية<sup>1</sup>.

الفرع الثالث :معايير اعداد تقرير المراجعة

وهي أربعة معايير حسب الاتي :

**المعيار الأول : مدى اتفاق القوائم المالية مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها**

يجب ان يشير المدقق في تقريره الى أن القوائم المالية للعميل تم اعدادها وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية. ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً ان يتم اتباع تطبيق قواعد و أصول المحاسبة في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، و التي صادق عليها المتخصصين في مجال المهنة، ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في اعداد وعرض القوائم المالية بما يتضمن صدق هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات متعمدة او غير متعمدة.

**المعيار الثاني : مدى ثبات المنشأة في تطبيق مبادئ و السياسات المحاسبية المتعارف عليها**

يجب ان يتأكد المدقق فيما اذا كانت المبادئ و السياسات المحاسبية المتعارف عليها و التي استخدمت في اعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة الى ذلك في تقريره. ويعني ذلك ثبات المؤسسة في اتباع المبادئ و السياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشأة عبر السنوات او بينها وبين المؤسسات الأخرى المماثلة التي تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم اظهار قوائم المالية مظلمة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ<sup>2</sup>.

**المعيار الثالث : مدى كفاية ومناسبة الإفصاح**

يجب ان تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً ومناسباً عما تحويه من معلومات ،وبخلاف ذلك يجب ان يشير المدقق في تقريره الى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح ، و لذلك يجب ان يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رايه فيها، واذا رأى المدقق ان هناك قصور في كم او نوع او محتوى هذا الإفصاح سوف يشير في تقريره الى ذلك.

**المعيار الرابع : ابداء الراي في القوائم المالية كوحدة واحدة او الامتناع عن الراي مع ذكر الأسباب**

يجب على المدقق ان يقوم بابداء رايه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الراي ويكون رايه فيها معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة او الرفض الكلي للقوائم المالية وبصفة عامة، يمكن تقسيم الآراء التي يبديها الى الأنواع التالية :

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص:34-35

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص:124-130

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

- ❖ رأي نظيف، وفيه يبدي المدقق رايه بدون أي تعديلات او تحفظات.
- ❖ رأي غير نظيف، وفيه يبدي المدقق رايه متضمنا بعض التحفظات .
- ❖ رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق عكسيا فقط اذا اعتقد ان القوائم المالية محرفة او مضللة كليا، بمعنى انها لاتعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .
- ❖ رأي سلبي، وفيه يمتنع المدقق على ابداء رايه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الراي عندما لا يصلح المدقق الى ادلة وقرائن اثبات كافية لابداء رايه<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني:فروض التدقيق

يمكن أن تعرف فروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات و القواعد و الأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجربة قابلة للتطوير و التغيير.

يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عمليات التدقيق في الآتي:

- 1 فرض استغلال المدقق: الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو ابداء الراي في القوائم المالية و انها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقديره لمستخدمي تلك القوائم.وبما ان عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية و استقلالية وابداء الراي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية). ولكن لا يعني ان يكون عدم وجود التعارض الدائم أو حتي لانه ربما يكون ذلك تعارض بين مصلحة كل طرف كان تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق، في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة الإدارية.
- 2 فرض إمكانية فحص المعلومات المالية و القوائم: يعني انه يكون هناك إمكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة. لانه في حالة عدم إمكانية فحصها فانه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فان يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل:
  - ❖ الملائمة: يجب ان تكون المعلومات المحاسبية المعدة او المقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.
  - ❖ البعد عن التحيز: أن يتم اعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لاي طرف بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.
  - ❖ لقياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.
  - ❖ القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وان تم الوصول لنفس النتائج اذا ماتم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.
- 3 فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس و المفاهيم التي تؤدي الى الابتعاد عن احتمال وجود خطأ مما جعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا الى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطا فاذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فان مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة و الملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على:

<sup>1</sup>رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 124-130



## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

❖ الرقابة المحاسبية .

❖ الرقابة الإدارية.

❖ الضبط الداخلي.

4 فرض اثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف : و هو ان يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها اذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة ان الإدارة الرشيدة في تصرفاتها. اما اذا اتضح للمدقق ان الإدارة تميل الى عملية التلاعب او اضعاف نظام الرقابة فانه من المفترض ان يكون حريص في الفترات المستقبلية .

5 فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية او التلاعبات :يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض ان القوائم المالية و المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية او التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فان عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث ان وجود هذه الأخطاء او التلاعبات يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر و السجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6 فرض الصدق في محتويات التدقيق : وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده المدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق ان يتحقق من :

❖ تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة عامة .

❖ ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.

❖ ان المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص.

❖ انه تم تطبيق مبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق

يتمتع مدقق الحسابات بعدة حقوق كما عليه التزامات واجبة عليه وتتلخص في الاتي :

#### الفرع الأول : حقوق المدقق

❖ حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة سواء منها الإلزامية او الاختيارية التي تمسكها الشركة. وكذلك

محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين لمراعات التقييد بنظام الشركة الأساسي وما يطلبه قانون

الشركات، وليتمكن أخيرا من إعطاء رايه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج اعمال المشروع ومركزه المالي .

❖ حق طلب البيانات و الإيضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله، وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك

كله، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة.

❖ حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين انعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى وقد جاء ذلك في المادة 172 من القانون على

الوجه التالي: "يحق لهم المراجعون أيضا منفردين و مجتمعين ان يطلبوا من مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت اذ رؤوا

ذلك مفيدا اما تقدير الضرورة فامر عائد لحكم المراجع نفسه وتقديره الشخصي."

<sup>1</sup> غسلان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص 20-22



## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

- ❖ حق الحصول على نسخة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة بالإضافة الى القوائم المالية المرفقة .
- ❖ حق مناقشة اقتراح عزله وذلك بالرد على هذا الاقتراح قبل ثلاثة أيام من اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لان مثل هذا الحق يحول دون العزل التعسفي للمراجع.
- ❖ حق حبس المستندات و الأوراق، و المقصود في هذا الحق المحافظة على مصلحة المراجع في الحصول على كامل اتعابه من موكله<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : واجبات المدقق

- ❖ تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من دفاتر وسجلات ومستندات وقوائم في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق .
- ❖ قيامه باعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.
- ❖ الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع اذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك او اذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 من حملة أسهم الشركة.
- ❖ بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة اثبات الكافية.
- ❖ يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- ❖ الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع: مبادئ عملية التدقيق

يوجد اتفاق بين الباحثين على ان هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من اركانه (تأكيد التقرير). وبناء على ذلك فان المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها الى مجموعتين هما :

#### 1 المبادئ المرتبطة بركن التحقق وتتمثل في الاتي :

- ❖ مبدا تكامل الادراك الرقابي ::يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و أثارها الفعلي و المحتمل على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .
- ❖ مبدا الشمول في مدى الفحص الاختياري :ويعني هذا المبدأ ان يشمل مدى فحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية و الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعات الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

<sup>1</sup> د يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 247

<sup>2</sup> محمد الطاهر سالي، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشي القرارات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة

الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 17

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

❖ مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ الى ضرورة الاقلال الى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء فحص وذلك بالاستثناء الى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً. وتلك التي تكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

❖ مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ الى وجوب فحص مدى لكفاية الإنسانية في الشركة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث الشركة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه الشركة من نظام للقيادة والسلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

2 المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتمثل في الآتي :

❖ مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ الى مراعات ان يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية، تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

❖ مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ الى المراعات ان يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للشركة، ومدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف (ان وجدت). في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات و الدفاتر و السجلات.

❖ مبدأ الانصاف: ويشير هذا المبدأ الى المراعات ، ان تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالشركة سواء داخلية أو خارجية.

❖ مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ الى المراعات ، ان يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية .

وما هو جدير بالذكر ان المبدأ عبارة عن نتائج او تعميمات مشتقة من مفاهيم وبيدهيات ومصادر المجال وان تكون متسقة مع هذه المقومات كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات و الطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب ان تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائبة أو سببية<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق

تسير عملية التدقيق وفق الخطوات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول الى الأهداف المسطرة و الموجودة في هذه الوظيفة.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل ان يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق ،لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية و المتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفق مجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق أي معرفة الوقت الكاف، ما

<sup>1</sup> عبد الرحمن تورية، تكامل التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، مذكرة نيل شهادة ماستر جامعة محمد خيضر، 2016-2017، ص5-6

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

يتيح أيضا للمدقق فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة وحتى يتفادى هذا لابد ان يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع .

### الفرع الأول: الخطوات التمهيديّة

هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق و المتمثلة فيمايلي :

- ❖ التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق.
- ❖ الاتصال بالمدقق السابق وهي قاعدة من قواعد أداب السلوك المهني فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه او عزله او استقالته، فقد يجد من المبررات و الأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه .
- ❖ التأكد من نطاق عملية التدقيق.
- ❖ اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق اذ يتعرف على مسؤولي ومسيري مختلف المصالح، كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على أماكن المؤسسة ونشاطاتها و وحدتها...الخ.
- ❖ فحص وتقييم النظام المحاسبي حيث يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة.
- ❖ الاطلاع على القوائم المالية لسنوات السابقة مع التعرف على تقرير المدقق السابق.
- ❖ فحص التنظيم الإداري حيث يتعرف على موظفي المؤسسة وتوزيع السلطات و المسؤوليات بينهم<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : مخطط التدقيق

عقب انتهاء من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولساعديه لاتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم ومن بين ما يتضمنه مايلي :

- ❖ الأهداف الواجب تحقيقها.
- ❖ الخطوات والإجراءات الفنية الواجب اتباعها لتحقيق الأهداف.
- ❖ تحديد الوقت التقديري اللازم لانتهاء من كل خطوة واجراء.
- ❖ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة واجراء.
- ❖ ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة واجراء.
- ❖ توقيع الشخص المسؤول عن كل خطوة واجراء التنفيذ.

البرنامج ليس سردا للخطوات، بل هو خطوة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب ان يقوم به المدقق وتعليمات فنية وتفصيلية لمساعديه لتنفيذها فالبرنامج أداة رقابة وتخطيط تساعد المدقق على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث : الاشراف على مهنة التدقيق

<sup>1</sup>محمد طاهر سالي، مرجع سبق ذكره، ص18

<sup>2</sup>خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009، ص143

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

معنى الاشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهما وإنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الاعمال التي يقومون بها، باعتباره المسؤول و المعني الأول بعملية التدقيق يمكن تلخيص أهم نقاط الاشراف فيما يلي :

- ❖ توجيه المدققين نحو أهداف التدقيق.
- ❖ حرصه على ان تسند كل مهمة من مهام التدقيق الى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة.
- ❖ إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق.
- ❖ ترتيب المهام حسب الأولويات.
- ❖ فحص العمل المنتهي وفحص تحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات.
- ❖ حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة.
- ❖ حرصه على احترام عاملي الوقت و التكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم.
- ❖ طرح عاملي التحفيز المادي و المعنوي(الترقية).على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### الفرع الأول : تعريف الرقابة الداخلية

لقد تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية وتنوعت، وفيما يلي سنعرض البعض، منها عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها: "خطة تهدف الى تنظيم الإجراءات اللازمة لحماية ممتلكات المؤسسة ولحفظ السجلات و الدفاتر المالية"<sup>2</sup>. وتعرف كذلك بأنها: " التنظيم السليم لقسم المحاسبة، اذ تهدف الى كشف الأخطاء و الغش في الوقت المناسب."<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني : طبيعة نظام الرقابة الداخلية

هو كافة السياسات والإجراءات و الطوابط التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة ومعلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب وهي تتكون مما يلي :

- ❖ البيئة الرقابية : وتعني الموقف العمومي للمدراء و الإدارة و ادراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل : وظيفة مجلس الإدارة و اللجان التابعة له وفلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل، و الهيكل التنظيمي للمؤسسة ونظام الرقابة الإدارية.

<sup>1</sup> محمد طاهر سالي، مرجع سبق ذكره، ص20

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل "الاطار النظري-معايير وقواعد-مشاغل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص78

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص70

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

- ❖ **نشاطات الرقابة :** وتعني تلك السياسات و الإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمؤسسة، وتتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير و الفحص الدقة الحسابية للسجلات و السيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب.
- ❖ **تقييم المخاطر :** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية ، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويل الاجال، ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها وكيفية ادارتها و الخطوات الواجب القيام بها.
- ❖ **المعلومات والاتصالات :** يجب تسجيل المعلومات وايصالها للإدارة والى الاخرين يحتاجونها داخل الشركة ، وذلك بشكل واطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالاحداث الداخلية والخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعلا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى الى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي، إضافة الى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها، علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.
- ❖ **مراقبة النظام :** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتتضمن أن نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث : طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الا ان هدفها الأساسي هو الحكم على مدى فاعلية النظام في انتاج البيانات المحاسبية و المحافظة على ممتلكات المؤسسة وتحديد نواحي ضعف التي تتطلب فحصا دقيقا أكثر من غيرها فيما يلي سيتم عرض أهم طرق التقييم أنظمة الرقابة الداخلية و المتمثلة في :

#### ❖ طريقة التقرير الوصفي

تتركز هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة الداخلية وذلك من خلال شرح تدفق العمليات و البيانات من خلال تحديد مراكز السلطة و المسؤولية لكل دورة عمليات.

#### ❖ طريقة قائمة الاستقصاء

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى دار الراجحة للنشر و

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

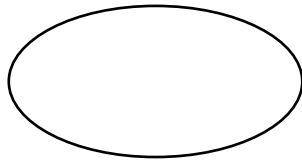
تقوم هذه الطريقة على اعداد قائمة أسئلة تشمل إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تمكن من الاستفسار عن تفصيلات العمل و الخطوات المنتهجة في كل مركز نشاط، و يراعي عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعات الاعتبارات التالية وهي :

- تبيان مصادر المعلومات المستعملة في الإجابة عن كل سؤال و التحقيقات التي تمت للتأكد منها .
- التفرقة بين نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.
- الاحتواء على وصف تفصيلي لمختلف نواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

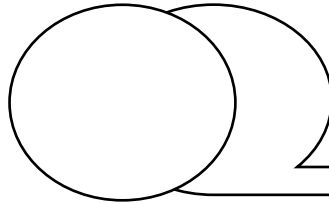
### ❖ طريقة خرائط التدفق

تعرف خريطة التدفق بانها رسم بياني يستخدم الرموز كتعبير عن مسار تدفق المستندات داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى تبين خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل المؤسسة، يبين الشكل الموالي الرموز المستعملة في خريطة التدفق<sup>1</sup>.

### الشكل رقم(02) : الرموز المستخدمة في خرائط التدفق



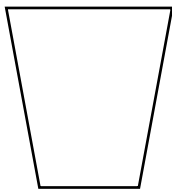
موصل



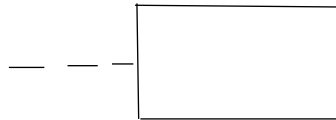
أشرطة المحفظة الإضافية



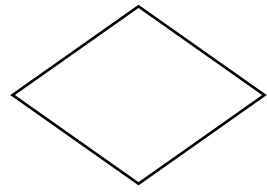
ادخال واخراج



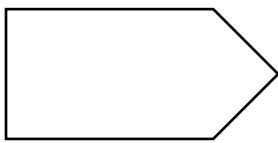
عملية يدوية



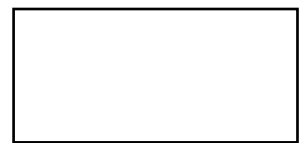
التعليقات والتفسيرات



اتخاذ القرار



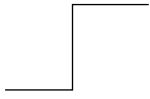
موصل الصفحات



وصف عملية

<sup>1</sup>تونسي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص140-141

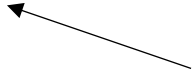
## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي



خطة تدفق العمليات



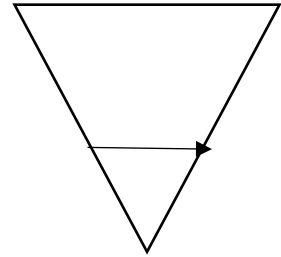
مدخلات يدوية



اتصال



البداية والنهاية



حفظ المستندات

المصدر: تونسي نجاة، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، ص 142

### المطلب الثالث : أدلة التدقيق

تمثل أدلة التدقيق كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يعرض عليه من بيانات ومعلومات مالية ثم مطابقتها بالحقيقة.

### الفرع الأول : مفهوم أدلة التدقيق (معياري 500)

يقصد به "أنها كل ما يمكن ان يحصل عليه المدقق من أدلة اثبات وقرائن محاسبية تساعده في ابداء رأيه". ولذلك يجب على المدقق جمع أكبر عدد من أدلة وقرائن التدقيق الكافية و المناسبة حتى يستطيع التوصل الى استنتاجات معقولة ليبيّن عليها رأيه.

و أوضح معيار التدقيق الدولي رقم 500 ان أدلة التدقيق هي "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول الى استنتاجات التي يبني عليها رأيه، في عملية التدقيق وتشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تركز عليها البيانات المالية و المعلومات المؤيدة من مصادر أخرى، مثل المصادقات ونتائج الاستفسارات وتقارير المحللين و البيانات المقارنة وغيرها".<sup>1</sup>

### الفرع الثاني :أنواع أدلة الاثبات

#### 1 المستندات

المستندات من أكثر الأنواع و القرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي ثلاث أنواع :

<sup>1</sup>محمد طاهر سالي، مرجع سبق ذكره، ص 23

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفاتير الشراء مثلا .
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفاتير البيع .
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

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

ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات وفحصها من النواحي الشكلية والقانونية و الموضوعية<sup>1</sup>.

### 2 الفحص المادي

يسعى المراجع الى التحقق من أن كافة الأصول ذات الطبيعة المادية والظاهرة بالقوائم المادية والمالية مثل المباني و الأراضي و الآلات و المعدات و المخزون الموجود فعلا لدى المؤسسة في تاريخ اعداد القوائم المالية، كما يتحقق من وجود كافة الالتزامات كالقروض و الدائنين و أوراق الدفع الظاهر ارصدها في القوائم المالية<sup>2</sup>.

### 3 المصادقات

تتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة، تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم و التي قد تكون في صورة إجابات تصريحية أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة.تختلف المصادقات في شكلها وصيغتها باختلاف المعلومات المطلوبة، وعموما يمكن تقسيمها الى ثلاثة أنواع :

- مصادقات إيجابية.
- مصادقات سلبية.
- مصادقات عمياء.

- ❖ **المصادقات الإيجابية:** هنا يتلقى العملاء أو الموردون خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة ، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة تطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم .
- ❖ **المصادقات السلبية:** فيها يخطر العملاء أو الموردون بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم رد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم الى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.
- ❖ **المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردون أن يرسلوا الرد الى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد امين مازون، تدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة الجزائر3، 2011، ص37

<sup>2</sup> أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد عشماوي وآخرون، أساسيات المراجعة و معاييرها، القاهرة، 2007، ص173

<sup>3</sup> يوسف محمود زريوع، مرجع سبق ذكره، ص180



## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

### 4 الإجراءات التحليلية

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 520 الى أن الإجراءات التحليلية هي "عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات بين كل من البيانات المالية و غير المالية، وتشمل هذه الإجراءات بحث التقلبات و العلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة، أو التي تنحرف الى حد كبير عن المبالغ التي تم التنبؤ بها." كما يمكن تعريف الإجراءات التحليلية بأنها " استخدام المقارنات و العلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة."<sup>1</sup>

### 5 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

ان سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر و السجلات المحاسبية و ماتحتويه من بيانات و خلوها من الأخطاء و الغش و التلاعب. ليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح و تعليمات، بل يجب ان يكون منفذا و موضعاً حيز التطبيق العملي . أما في حالة العكس وهو ضعف نظام الرقابة الداخلية. فان ذلك يدل على إمكانية توفر هذه المستندات و السجلات على أخطاء و تلاعبات، ما يوسع نطاق الاختبارات على العينات التي يقوم بها المدقق والتي قد تكون بدورها قرينة له لدى امتناعه عن المصادقة على القوائم المالية.<sup>2</sup>

### 6 صحة الأرصدة من الناحية الحسابية

ان تعدد النشاطات و تنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية. لذلك نجد أن الاعتماد على الالات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز. وبتالي فان وقوف المدقق على استعمال الحاسبات الالية يعتبر دليل على انتظام السجلات و الدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له باستخدامها كدليل اثبات.

### 7 الاستفسارات من العميل

يعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له، والتي غالبا ما توجه الى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات. ولكن تعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، و بالتالي فهي عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل.<sup>3</sup>

### المطلب الرابع: تقرير المدقق

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وايصال المعلومات و رأي المدقق بشكل واضح و مفهوم و موثوق فيه الى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من اثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

يمكن لتقرير المدقق ان يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رايه، وهذا مرهون بما تحتويه القوائم المالية، وعموما الوقوف على أربعة أنواع من التقرير.

<sup>1</sup> محمد الطاهر سالمي، مرجع سبق ذكره، ص 24

<sup>2</sup> محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 39-40

<sup>3</sup> عبد الفاتح صحن، احمد عبيد و اخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 87

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

### الفرع الأول : التقرير النظيف

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

- ❖ ان القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً.
- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.
- ❖ عندما لا يكون للمراجع أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل أو المركز المالي لها مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.
- ❖ حصول مراجع الخارجي على أدلة الاثبات الكافية و الملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز المالي في نهاية السنة المالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : التقرير التحفظي

يدلي المدقق رأيه التحفظي، عند مصادقته خلال عملية التدقيق أو في بيانات القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيقيد تقريره بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، فمن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي هذه التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب في هذا النوع وجود فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : التقرير السلبي

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من ان القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الاعمال طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لاصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.<sup>3</sup>

### الفرع الرابع : تقرير بالامتناع عن ابداء الرأي مع ذكر الأسباب

يعني امتناع عن ابداء الرأي ان مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي في محايد عن القوائم المالية موضوع التدقيق وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة. وذلك بعدم تمكنه حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على المصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة.
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد يؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.
- في حالة قيام زميل اخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن ابداء رأي عليها.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 260

<sup>2</sup> محمد امين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 43

<sup>3</sup> خالد امين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 138

## الفصل الأول.....أساسيات حول التدقيق المحاسبي

- عندما يعتذر على المدقق الحصول على أدلة الاثبات الكافية و الملائمة والتي تسمح بابداء رأيه، فإنه يمتنع عن ذلك.

وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن ابداء الراي الى التضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المدقق رايه فيها.

وتوجد أيضا أنواع أخرى من التقارير و لكن الأكثر استعمالا هي :

- التقرير المختصر: هو الذي يرتبط دائما بالقوائم المالية ويهدف أساسا الى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة .

- التقرير المطول: ويعد من طرف مراجع الحسابات بناء على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك ومن ناحية الائتمان حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس أو عشر سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي.

- التقرير الخاص: يعد هذا التقرير من طرف مراجع الحسابات و الجمعيات التي لا تهدف الى الربح و الذي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية...الخ.

كما أن التقرير الخاص يعد من طرف المراجع عندما تطلب منه إدارة الشركة بموجب تكليف عمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو عمل تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي.واقترح نظام الرقابة الداخلية الجديد يكون أكثر قوة وفعالية<sup>1</sup>.

### خلاصة الفصل الأول

من خلال الفصل الأول تم التطرق الى التدقيق المحاسبي، وتبين لنا انه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة لعدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة، خاصة وان التدقيق تم تبنيه منذ القدم، لذلك يعتبر كألوية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين و بالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

واتضح لنا ان المهمة الرئيسية للمدقق هي فحص حسابات القوائم المالية، باتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما، و الهدف من كل هذا هو اعداد تقرير يتضمن رايه الفني حول القوائم المالية و الذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

ولا شك ان وجود هذا الراي المهني الصادر من طرف مراجع محايد يشترط فيه الخبرة والمعرفة و الاستقلال، و بالتالي زيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات القوائم المالية و الرفع أكثر من درجة الثقة فيها، فيخدم كل من إدارة المؤسسة والتي ترى في تقرير المدقق المحايدة شهادة لها بحسن أدائها وقيامها بالمهام المستندة لها من طرف الملاك أو المساهمين كما يخدم تقرير المدقق الدائنين مثل البنوك وغيرها من المؤسسات المالية والتي تعتمد على القوائم المالية كأساس لمنح الائتمان .

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 260-266

الفصل الثاني:

# الاطار النظري للرقابة الجبائية

### الفصل الثاني : الاطار النظري للرقابة الجبائية

تمهيد :

ان ظاهرة التهرب الضريبي تفتشت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكييفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم ،وعليه تعتبر هذه الظاهرة من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة وتنزف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى الطرق و السبل القانونية.

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية أقر المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته وهذا لما تسببه من متاعب و أضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام و الخزينة العمومية بشكل خاص.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها والياتها، تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و التي من ورائها يتم الكشف كل التلاعبات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد وهذا ما سيتم تناوله فيهذا الفصل من خلال التطرق الى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني :الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث :واقع وتحديات الرقابة الجبائية

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة ، التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصوصيات و المميزات تتصف بها باقي أشكال الرقابة.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للاحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية فاننا نقدم بعض تعاريف الرقابة بشكل عام، ثم نتطرق الى التعاريف التي تحدد مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

### الفرع الأول: تعريف الرقابة

من أهم التعاريف الحديثة للرقابة نجد الاقتصادي "فايول" الذي عرفها على أنها: "تقوم على التحقق مما اذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة و التعليمات الصارمة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".<sup>1</sup>

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها "الوسيلة المحددة لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة. كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفق المقاييس المقررة".<sup>2</sup>

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف الى التعرف على نقاط الضعف و الخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل و الانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها .

### الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي ولها عدة مفاهيم نذكر بعضها.

عرفتها المديرية العامة للضرائب ، على أنها "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".<sup>3</sup>

وتعرف كذلك ، على أنها "فحص التصريحات وكل السجلات و الوثائق والمستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حمدي سليمان سحيتات القليلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص13

<sup>2</sup> Ahmed Hamini, L'audit Comptable et financier, Edition Berti, Algerie, 2001, p172

<sup>3</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص5

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

اما التعريف الثالث: عرفها كالتالي:"الرقابة الجبائية نجدها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويتها وبما أن الإدارة الجبائية احدى هذه السلطات المختصة فان رقابتها حسب الاقتصادي "كلاد لارنيت" تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء و الملاحظة"<sup>2</sup>

ومنه نستخلص مما سبق أن الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في اطار قوانين محددة تهدف الى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني

### المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية

ان قيام الرقابة الجبائية تكمن أهمها في:

#### 1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

#### 2 الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية والغير الشرعية، لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>3</sup>

#### 3 الرقابة الجبائية وسيلة لتقليل الخطر الجبائي

<sup>1</sup>بوعلام ولبني، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة، حالة الجزائر، مداخلة منشورة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 21/20 أكتوبر، 2009، ص.6.

<sup>2</sup> Ahmed Hamini , L'audit Comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001, p 172.

<sup>3</sup> سالم اكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية-دراسة حالة مديرية الضرائب-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، قسم محاسبة مالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي ابن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، 2018/2019، ص.41.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

هو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي فاجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزاماتها بالقواعد الجبائية أو عدم استفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية عدة أهداف وتمثل فيما يلي:

#### 1. الأهداف القانونية تتمثل في:<sup>2</sup>

❖ التحقق و البحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

❖ التأكد من التنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

❖ مراقبة تطبيق القوانين و التشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية و ضمان الحقوق التي يستفدون منها.

#### 2. الأهداف الإدارية

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لادارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية، وهذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدنا في معرفة الحقائق و الاحصائيات وتقييم الاثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.<sup>3</sup>

#### 3. الأهداف الاقتصادية والمالية

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة بالانفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.<sup>4</sup>

#### 4. الهدف الاجتماعي

يتمثل في هدفين هما:

<sup>1</sup> بن عثمان عائشة، و لبي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة فترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية، التسيير و التجارية، العدد 17، 2017، ص 148.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

<sup>3</sup> فضيلة الهادي، اعادة هندسة الادارة الضريبية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية، رسالة لنيل ماستر، جامعة المسيلة، 2013، ص 56.

محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

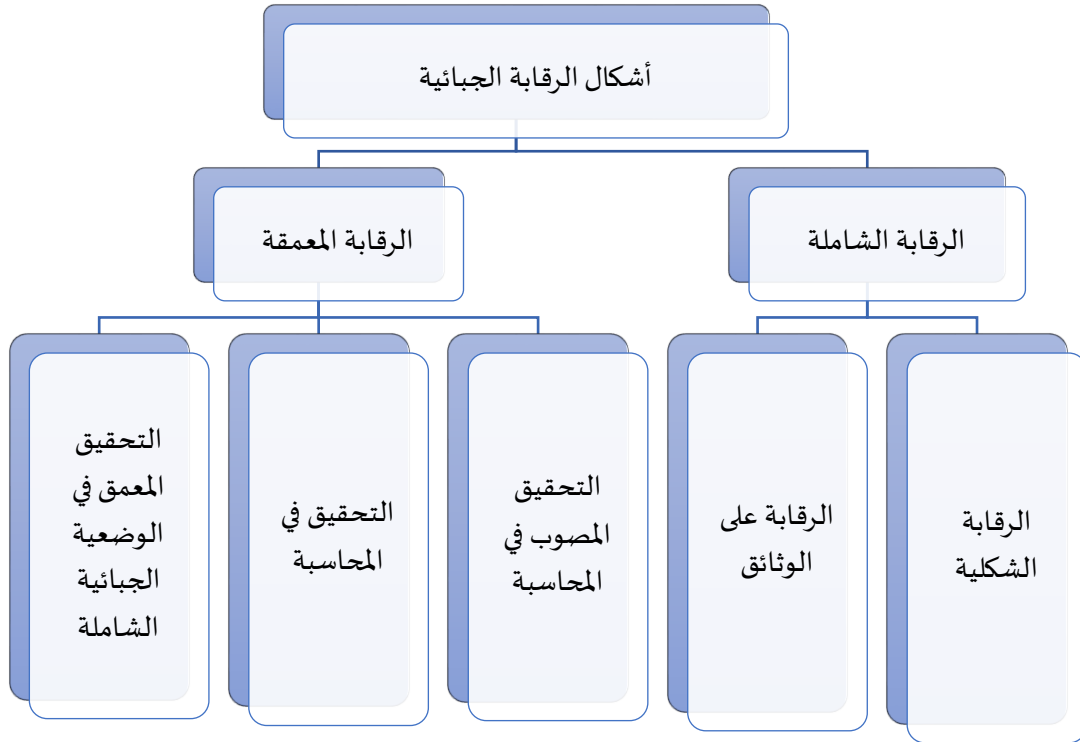
<sup>4</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.



## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

- ❖ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بارساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
  - ❖ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في تحمل واجباتهم باتجاه المجتمع.
  - كما يمكن إضافة أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:
  - ❖ التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
  - ❖ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
  - ❖ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
  - و أهداف ثانوية تتمثل في.
  - ❖ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن تطبيق السيء للقواعد الجبائية.
  - ❖ تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه أو الانتقاص منه.
  - ❖ توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
  - ❖ محاولة إبراز نقاط القوة و الضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.
- المطلب الرابع: أشكال الرقابة الجبائية.
- ان مراقبة ومراجعة التصريحات الجبائية يمكن أن تباشر بطريقة مجملية كما يمكن أن تكون معمقة وتأخذ الرقابة أشكالاً حسب التدرج وهي كالآتي:

الشكل رقم(03): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص113.

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

❖ الرقابة الشكلية: يقصد بها تلك المتعلقة بالعمليات التي تقوم بتصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة وكذلك التأكيد من العناوين المكلفين وهويتهم، وتقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يخص مثلا الرسم على النشاط الصناعي والتجاري و الرسم على القيمة المضافة والتصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي مع المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية، وهذه الرقابة لا تتطلب معرفة معمقة بالمحاسبة ولا تلزم بإجراءات ثقيلة أو معقدة فهي تسمح فقط بتصحيح الأخطاء من أجل تسهيل معالجتها اليأ.<sup>2</sup>

❖ الرقابة على الوثائق: تقوم هذه الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل و الدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها و التأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات و الوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية، وتعد هذه الرقابة الاجراء الثاني

<sup>1</sup> أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014/2013، ص10.

<sup>2</sup> وسيلة حميشي، التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة ألكي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014/2013، ص48.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

التي تقوم به الادارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، وتشمل جميع الاعمال و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب حيث يقوم المراقب باجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات و الوثائق الخاصة بالمكلف و الموجودة مسبقا لدى الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

ان هذا النوع من الرقابة يهدف الى اكتشاف المهربين من دفع الضريبة و المتبعين وبعدهم عملية الفحص يمكن للمراقب مطالبتهم بتزويد بمعلومات وان الزم الامر بتبويرات.

### 2 الرقابة المعمقة

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون منهم أنه موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال ثلاثة وسائل هي كالتالي:<sup>2</sup>

❖ **التحقيق المصوب في المحاسبة vp:** يعد التحقيق تحقيا محاسبيا مصوبا اذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و المقتن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية هو اجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة و ذو نطاق من التحقيق المحاسبي هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة تقل عن سنة محاسبية.<sup>3</sup>

ويخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها وهي كالتالي:

- ✓ لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ،عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاتشعار.
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان اجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين.
- ✓ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوما لارسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الاشعار بإعادة التقويم.

<sup>1</sup> بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999/2009)، مذكرة منشورة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص.118.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة الجميل، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص.13.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص.13.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

✓ ان ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الادارة الجبائية من إمكانية اجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع الى فترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالبة بها نتيجة لاعادة التقييم عند التحقيق المصوب.

❖ **التحقيق في المحاسبة VC:** هو مجموعة عمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو بطريقة معلوماتية الا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) ، و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يستنى معرفة مدى مصداقيتها.<sup>1</sup>

❖ **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة vasfe:** يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به ، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ويستلزم هذا الاجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

تجمع العلاقة الضريبة بين طرفين أساسيين هما الإدارة الجبائية باعتبارها ضمانا للحقوق العامة من خلال ضمان تحصيل الديون العامة المتمثلة في الضرائب، ومن جهة أخرى نجد الطرف الاخر يتمثل في المكلف بالضريبة ، هذا الأخير يقع على عاتقه توكي المصدقية في التصريح بمختلف أوجه نشاطاته ضمن التصريحات التي يكتتبها دوريا.

### المطلب الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الحقوق و السلطات، كما منح كذلك للأعوان المكلفين بهذه الضريبة عدة ضمانات وحقوق بهدف خلق جو التفاهم و التراضي فيما بينهم.

### الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

وتنقسم الى :

#### 1 حق الرقابة

حسب نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منحت لمصالح الإدارة الجبائية الحق في قيام بمختلف أنواع الرقابة الجبائية، سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعيين على

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017، المادة 20 مكرر، ص 12.

<sup>2</sup> المادة 20-1، نفس المرج السابق، ص 10.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها حق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب و الرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا الى الحقوق غير المباشرة و التسجيل.<sup>1</sup>

### 2 حق الاطلاع

هو أحد الحقوق التي منحها المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ، فبواسطته يمكن الاطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق.<sup>2</sup>

وقد أشير هذا الحق في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية" يسمح حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات هم الإدارة العمومية – المؤسسات الخاصة – الهيئات المالية و السلطة القضائية".<sup>3</sup>

### 3 حق المعاينة والحجز

يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمولة به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة غش وحسب نص المادة 22 و 23 من قانون الإجراءات الجبائية، فانه "يجوز لأعوان الادارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة ، قصد البحث والحجز على المستندات و الوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة للتخلص من دفع الضريبة".<sup>4</sup>

و حق المعاينة لا يتم الا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.

### 4 حق اجراء البحث

أشارت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق اجراء البحث، ويقصد به اجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بالشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات و المكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم أعمال و أسس فرض الضريبة ، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداءا من الساعة الثامنة صباحا الى الثامنة مساء في المحلات ذات الاستعمال المني ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخلفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>5</sup>

### 5 حق الاسترداد

<sup>1</sup>المادة 18، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09

<sup>2</sup>وسيلة حميشي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

<sup>3</sup>المادة 45، قانون الجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>4</sup>المادة 22-23، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>5</sup>نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2012/2013، ص 11.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل التي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية و المحددة بأربع سنوات الا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ تأسيس الضرائب و الرسوم وتحصيلها.
- ✓ القيام بأعمال الرقابة.
- ✓ قمع المخلفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات طابع الجبائي.

### الفرع الثاني: الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة

وحددها المشرع كالآتي:

#### 1 الاشعار المسبق و أجل التحضير

لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته عالية أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير مدة عشر أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.<sup>2</sup>

#### 2 الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة، يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض ارادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الانابة عنه.<sup>3</sup>

#### 3 عدم إعادة الرقابة

في حالة القبول الصريح بين المدقق والمكلف تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن الاعتراض عنها من طرف الإدارة<sup>4</sup>، كما لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، الا اذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو قد يكون استعمل أساليب تدليسية.<sup>5</sup>

#### 4 محدودية فترة الرقابة في عين المكان

لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراءات الجبائية أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية اجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم أعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>المادة 39. قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص21.

<sup>2</sup>المادة 20 مكرر-3. قانون الاجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>3</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص16.

<sup>4</sup>نفس المرجع السابق، ص18

<sup>5</sup>المادة 21-6، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص15.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

وهذه الاجال هي كالتالي:<sup>2</sup>

- ✓ أكثر من ثلاثة أشهر، بما يخص:
- مؤسسات تأدية الخدمات اذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة.
- ✓ يمدد هذا الأجل الى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه اذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- ✓ لا يجب أن يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر .

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الاجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات التحويل غير مباشرة للأرباح، ويمكن تمديد هذا الاجل بستة أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في اطار المساعدة الإدارية إيرادات جبائية أخرى.<sup>3</sup>

### 5 السر المني

يلزم بالسر المني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في اعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>4</sup>

### 6 حق الاشعار بنتائج التقييم

عندما يكون عون المدقق قد أسس فرض الضريبة أو شرع في تدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج ، وذلك حتى في غياب إعادة التقييم في رسالة موصى عليها، مع اشعار باستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام،<sup>5</sup> كما يجب أن يكون الاشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من اعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبوله لها.

### 7 حق الرد

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص24.

<sup>2</sup>المادة 20-5، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

<sup>3</sup>المادة 20-5، نفس المرجع السابق، ص11.

<sup>4</sup>المادة 65، مرجع سبق ذكره، ص27

<sup>5</sup>وسيلة حميشي، مرجع سبق ذكره، ص35.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

للمشروع المكلف الخاضع للرقابة أجال أربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق الرد لاستماع الى المكلف أو باعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة قبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه الا في حالة ما اذا اكتشفت أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق.<sup>1</sup>

### 8 اللجوء النزاعي أو الودي

ان تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيء هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة و العقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكات فان القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان إجراءات بعض الحقوق و الضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف وخول المشروع الجبائي للمكلف اللجوء الى السلطات الأعلى و استئناف الإجراءات الاعترافية حسب الطرق التالية.<sup>2</sup>

- اللجوء النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و اما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.<sup>3</sup>
- اللجوء الودي بحيث يجوز للمكلفين أن يلتمسوا الاعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على ابراء ذمتهم إزاء الخزينة.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

مقابل استفادة المكلف بالحقوق المذكورة سلفا ولتفادي العقوبات أيضا فرض القانون الجبائي و التجاري على المكلف مجموعة من الالتزامات وهي:

### 1 الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

- على المكلف الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، فهو ملزم بمسك مجموعة من الوثائق و السجلات المحاسبية وهي:
- مسك سجل اليومية يقيد فيه عمليات المقابلة وان يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص39.

<sup>2</sup> نعيمة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص14.

<sup>3</sup> المادة70، قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص28.

<sup>4</sup> المادة93-1، نفس المرجع السابق، ص37.

<sup>5</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون التجاري، 2017، المادة9، ص12.



## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

➤ مسك سجل الجرد وقيام سنويا بالجرد لعناصر الأصول و الخصوم مقاولته و اقفال كل حساباتها ، و اعداد الميزانية وحساب النتائج ونسخها في دفتر الجرد.<sup>1</sup>

### 2 الالتزامات ذات الطابع الجبائي

حسب التشريع الجبائي يجب على المكلفين تقديم جملة من التصريحات المكتتبه في أجالها القانونية.

### ➤ التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين لضريبة الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة ، أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها الى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها ، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة.<sup>2</sup>

### ➤ التصريح الشهري أو الفصلي

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول اشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر يجب اکتتاب التصريح (سلسلة ج 50- لون أزرق) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة ، و يجب اکتتاب تصريح ( سلسلة ج 50 أ – لون بني) من طرف الإدارات العمومية هذا خلال عشرين يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب، كما يجب ايدار التصريح لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسستهم.<sup>3</sup>

### ➤ التصريح السنوي

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة اکتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة وهذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمه الإدارة الجبائية.

وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS ، يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30أفريل على الأكثر كل سنة لدى مفتش الضرائب ، الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها ، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة اذا سجلت المؤسسة عجزاً يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط... الخ ، حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات " الوعاء الضريبي " بوثائق الاثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ، ملزمون أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية ، حيث يتضمن التصريح اجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة ، كما يجب أن ترفق بمختلف

<sup>1</sup>المادة10، نفس المرجع السابق، ص12.

<sup>2</sup>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017، المادة183، ص47.

<sup>3</sup>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017، ص75.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد ، حيث هذا التصريح يسمح لادارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي و الشهري للمكلف وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فان المكلف غير معني من هذا الالتزام<sup>1</sup>.

### ➤ التصريح بالتنازل أو التوقيف عن النشاط أو وفاة

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة.

ويجب على المكلفين بالضريبة، أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن عشرة أيام و أن يحيطوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح به هذا التنازل أو التوقف فعليا، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية أي أجهزة مختصة تسند اليها مهمة المراقبة وبواستطها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في الشكل الموالي:

الشكل رقم(04): الأجهزة المختصة بالرقابة الجبائية



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم06-327، مؤرخة في 2006/09/18

### 1 المديرية الولائية للضرائب DIW

ان المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، اذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند اليها تنفيذ برامج التحقيق.

<sup>1</sup>المادة151، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص39.

<sup>2</sup>المادة195، نفس المرجع السابق، ص50.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

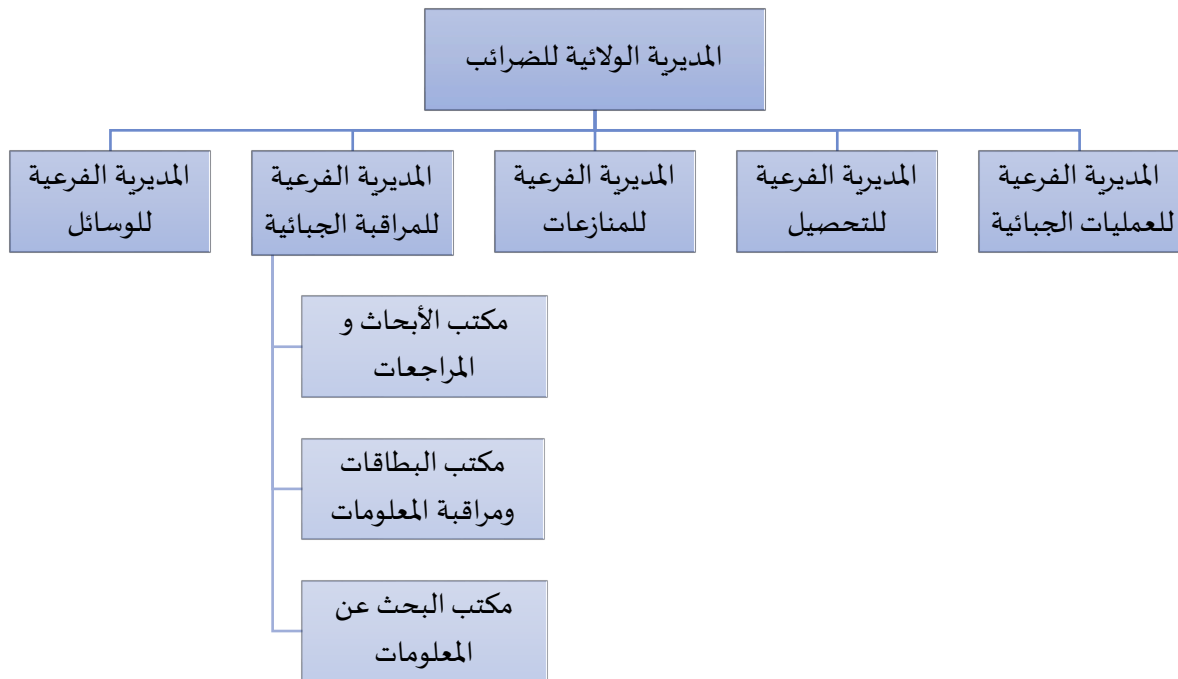
ان المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فقد وكلت اليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي بلغ رقم أعمالها أقل من 4 000 000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1 000 000 دج.<sup>1</sup>

وفي هذا الاطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي<sup>2</sup>

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث بتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب :

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمديرية الولاية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 34 المؤرخة في 2007/06/22، ص 20.

2 مديرية كبريات المؤسسات DGE

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص 105.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 105-106.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

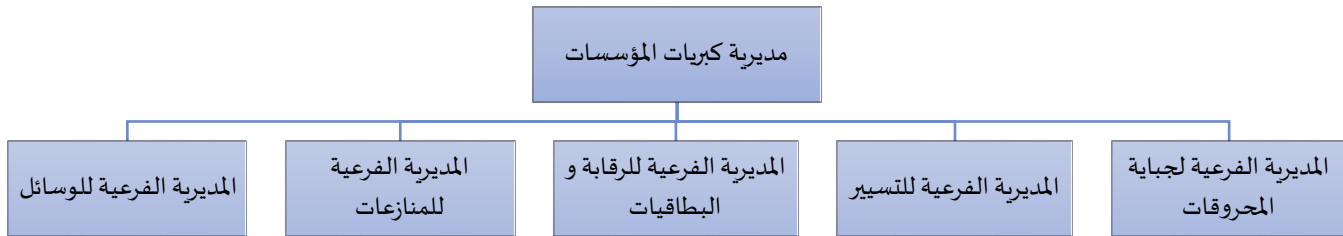
تأسست مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 والمعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات.<sup>1</sup>

ومن مهام مديرية كبريات المؤسسات كالآتي:<sup>2</sup>

- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات.
- تعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- تضمن مهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة.
- تنشر المعلومات و الآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ، مع تذكير هم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم(06):الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخة في 18/09/2006

### 3 مركز الضرائب CDI

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة 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 الى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء الى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، قسم علوم مالية محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2014، ص.10.

<sup>2</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص.94.

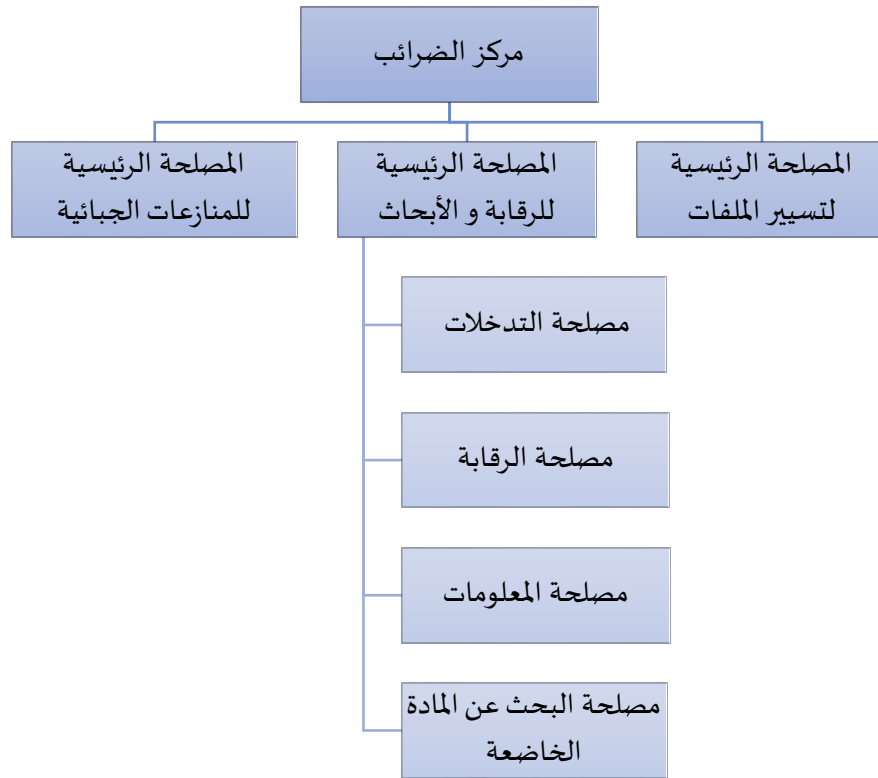
## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

ومن مهام مراكز الضرائب:<sup>2</sup>

- التسيير و التطفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب نتائجها.
- تعد وتنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

الشكل رقم(07): الهيكل التنظيمي بمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخة في 18/09/2006

#### 4 المراكز الجوية للضرائب CPI

تتابع مراكز الضرائب الجوية ملفات المكلفين الغير التابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر، و الخاضعين للضريبة الجرافية، بالإضافة الى إقامة مراكز متخصصة في المتابعة الجبائية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية و الفلاحية<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل الضريبي، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في المحاسبة والمالية، تخصص محاسبة التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014/2015، ص 24-25.

<sup>2</sup> نبيلة ساعد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

ومن مهام المراكز الجوارية للضرائب ماييلي:<sup>2</sup>

- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوي وتعالجها.

### المطلب الرابع: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومسؤولياتهم

ان الرقابة الجبائية من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها اجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، واجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة من طرف أعوان مكلفين حددتهم الإدارة للقيام بعملية الرقابة، كما حددت لهم كذلك عدة التزامات يجب عليهم القيام بها.

### الفرع الأول: الأعوان المكلفين بعملية الرقابة

يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لاطهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية الرتبة وحتى الوظيفة المسندة اليه ، كما يمكن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف والشكل الموالي يبين الموظفين المكلفين بذلك:

#### 1 نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

هو المسؤول عن الاعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على اجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدي تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في اطار التحقيق.

بالإضافة الا انه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدارسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة ، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمدريات الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد ارسال كل ابلاغ نهائي.<sup>3</sup>

#### 2 رئيس فرقة البحث والتحقيق

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> لامية آيت بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 50.

<sup>3</sup> نبيلة ساعد، مرجع سبق ذكره، ص 27

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

ان القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة البحث و التحقيق على الأقل رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 06 سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتحقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرقة التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم ، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة و السهر على تنفيذها كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية.وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين فرقتهم.<sup>1</sup>

### 3 الأعوان المحققين

حتى تستند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين :

- على الأقل له رتبة مراقب وهذا تزامنا بالتشريع.
- الكفاءة على اجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
- بطاقة انتساب تسلم لهم المديرية العامة للضرائب تبين صفاتهم.
- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

ويقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة المحقق معه واقفال التحقيق تحت إدارة ، وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة الى أنه يجب أن تتم عملية التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف رئيس الفرقة ، تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: مسؤولية الأعوان المكلفين بالضريبة

يتعين على الأعوان المكلفين بالرقابة احترام قواعد أخلاقيات المهنة ، لذلك يرمي التوازن بين حقوق وواجبات الأعوان الى وقياتهم من النزاعات التي تعترضهم ، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها:<sup>3</sup>

- تأدية الخدمة في اطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- تأدية اليمين أمام محكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة.
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.
- الالتزام بالنزاهة و السر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

### - المسؤولية المدنية

<sup>1</sup> لياس قلاح ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص32.

<sup>2</sup> غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص51-52.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، دليل أخلاقيات، المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص4.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

يتحمل عون الضرائب أو الإدارة المسؤولية المدنية عند الحاق الضرر بالغير، وهي نتيجة لخطأ عدم الانتباه أو اهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته أو القيام باتلاف أملاك تحت مسؤوليته ومما نتج عنه ضرر للغير.<sup>1</sup>

### - المسؤولية الجزائية

يمكن اعتبار الموظف مسؤولاً من الناحية الجبائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلبغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون ألياً الاجراء التأديبي.<sup>2</sup>

### - المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية، ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب و المصنفة بأربعة درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أمام العقوبات التي حددها القانون نجد التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة النقل الجبري الى غاية التسريح.<sup>3</sup>

### المبحث الثالث: واقع وتحديات الرقابة الجبائية

ان تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف بالضريبة سواء في البلدان المتقدمة أو النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الضريبي بشتى الطرق، تجنب دفع الضريبة أو على الأقل التخفيف منها وعليه تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بكيفية التهرب من دفع هذه المستحقات، لكون هذه التصرفات خرق صاخر لقاعد النظام الضريبي وهذا ما يجعل المكلف يستعمل عدة طرق احتيالية للتهرب من الضريبة.

### المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية

قد تواجه الإدارة الجبائية عدة صعوبات أثناء عملية الرقابة منها صعوبات متعلقة بالمكلف و أخرى مرتبطة بالتشريع الجبائي، و أيضا صعوبات ومشاكل متعلقة بالإدارة الجبائية.

وتم تقسيم الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية كما يلي:

#### ➤ صعوبات مرتبطة بالإدارة الجبائية

- قصور الإمكانيات البشرية: حيث تعرف الإدارة الجبائية قصور في أعوانها و موظفيها سواء من ناحية العدد أو من ناحية التأهيل و الكفاءة، مهام الإدارة و تعدد وظائفها و كثرة الملفات مقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر الى حد كبير الفترات

<sup>1</sup> أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص23.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص26.



## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

- المتباعدة لحملات الرقابة ، وطول مدة إجراءاتها هذا ما يتيح فرصة للمكلفين للتهرب من واجباتهم الجبائية ، فضلا عن أن تفعيل الرقابة الجبائية يعتمد على فعالية النظام الضريبي و الإدارة الجبائية نفسها ليس على السياسة الضريبية.<sup>1</sup>
- إضافة الى نقص المدارس المختصة في تكوين اطارات الكفاءة خاصة مع جهل الأعوان الإداريين بالمعارف الجبائية و أصول الفحص المحاسبي و التشريعات الجبائية.
- نقص الإمكانيات المادية: فنقص الأجهزة و الوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات و التنسيق بين مختلف الجهات و تعجيل الإجراءات بشكل حافزا للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة.<sup>2</sup>
- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تعدد الإجراءات الإدارية فضلا عن بطء في تقديم الخدمات ما يؤدي الى طول انجاز أي معاملة، وهو ما يشكل عائقا للمكلف بالضريبة يدفعه للتهاون من تأدية واجبه الجبائي.
- اللاعدالة في تطبيق الإجراءات الجبائية: ان غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة الى شعور المكلف بالظلم الأمر الذي يدفعه للغش والتهرب الضريبي.
- صعوبات مرتبطة بالمكلف وتتمثل في:
- نقص الوعي لدى المكلفين بالضريبة.
- اعتقاد المكلفين أن عملية اعداد الإقرار الضريبي ومراجعته من قبل الإدارة الجبائية هي عمل مزعج يشكل ضغوط عليهم.
- حساسية المكلفين من الضريبة لاعتقادهم بأنها مجرد عقوبة مفروضة عليهم من قبل السلطات العامة.<sup>3</sup>
- صعوبات مرتبطة بالتشريع الجبائي ومن بين هذه الصعوبات نجد:
- تعقد التشريعات الضريبية و عدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يؤدي الى خلق مشاكل للمكلف، تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية بسبب كثرة التعديلات المعدلات التخفيضات و الإعفاءات الامر الذي يزيد من حالات التهرب الضريبي.
- تعدد الضرائب مما يؤدي الى ارهاق المكلف .
- ان النظام الجبائي نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: الحلول المقترحة لتفعيل دور الإدارة الجبائية في تطوير الرقابة الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على فعالية الإدارة الجبائية، الامر الذي يتطلب من هذه الأخيرة اتخاذ مختلف الإجراءات التحسيسية و المادية التي من شأنها تفعيل دور مصالح الرقابة الجبائية في القيام بمهمتها و تحقيق الهدف المطلوب ، و المتمثل في محاربة ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي اللتان تؤثران على الحصيلة الضريبية وعليه نقترح مجموعة من الحلول الاتية:

<sup>1</sup> يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 مع دراسة حالة ولاية البويرة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاديات المالية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2010/2009، ص:124

<sup>2</sup> بوزيد حميد، جباية المؤسسة-دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة المضافة-دراسة نظرية تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ماي 2007، ص:44

<sup>3</sup> نوى نجاة، مرجع سبق ذكره، ص:124

<sup>4</sup> بوزيد حميد، المرجع سبق ذكره، ص:44

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

- 1 نشر الوعي الضريبي بين المواطنين: على الإدارة الجبائية اتباع سياسات رشيدة و متطورة في إيصال الوعي الجبائي و نشره بين المواطنين ، من خلال تجسيد مختلف الوسائل العصرية كوسائل الاعلام بنشر مقالات في الجرائد والمجلات عن أهمية الضريبة كمورد اقتصادي عام للدولة يساهم في تغطية النفقات العامة ، برمجة حصص تلفزيونية وتنظيم ندوات إعلامية تتناول مواضيع جبائية وحالات جبائية معينة و المخالفات وما ينتج عنها من عقوبات جزائية ، ما يسهل الفهم والاستيعاب لدى المكلف مما يجعله ملتزما اتجاه واجباته الجبائية .
- 2 تطور الامكانيات البشرية ورفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية: ان تدعيم الجهاز الإداري بالامكانيات البشرية العالية أصبح الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية الى انجاز مهامها على أكمل وجه، اذ أصبح من الضروري على السلطات المعنية اتخاذ كل الاجراءات الكفيلة لتحسين كفاءة أعوان الرقابة وتكوين إطارات متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، وفي هذا السياق نقترح مايلي:
  - انتقاء أعوان الرقابة على أساس معايير موضوعية تراعي فيها الإدارة الجبائية المستوى العلمي و العملي و الخلفي.
  - تأهيل و تدريب أعوان الرقابة من خلال الدورات المحلية و الأجنبية.
  - فتح مدارس متخصصة في مجال الرقابة الجبائية عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات متخصصين في مجال الرقابة الجبائية.
  - التكوين المستمر عن طريق تسطير برنامج دوري للتكوين، يسمح لأعوان الرقابة بمواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية من حيث القوانين و الإجراءات.
  - ضرورة ترقية أخلاق المهنة بغية تحسين أداء الوظيفي ، وهذا من خلال ادراجها كمادة ينبغي تلقينها في مرحلة التكوين الأولي لأعوان الإدارة الجبائية حتى يتمكنوا من التكيف مع الميدان المهني.
  - زيادة رواتب عمال الإدارة الجبائية وتحسين ظروف معيشتهم حتى لا يكونوا فريسة سهلة للمتلاعبين بأموال الدولة، و تفادي لتعاطي الرشوة و تحفيزهم ماديا و معنويا للقيام بمهامهم على أكمل وجه<sup>1</sup>.
- 3 تطوير وتحديث الجهاز الإداري الجبائي بتوفير الوسائل المادية المتطورة: فبغية تحسين أداء مصالح الرقابة الجبائية يتعين على الإدارة الجبائية العمل على توفير مختلف الإمكانيات و الوسائل المادية المتطورة، و التي تساعد على انجاز المهام وفق أسلوب عصري و متطور من بين هذه الوسائل مايلي:
  - الأجهزة الالكترونية الحديثة كأجهزة الاعلام الالي البرمجيات...الخ، ما يسهل برمجة وترتيب الملفات المراد التحقيق فيها مع تسجيل أكبر قدر ممكن من المعطيات و البيانات في مساحات صغيرة، الأمر الذي يقضى على مشكل اكتظاظ و اختلاط الملفات كما تسهل هذه الوسائل كشف الأخطاء و الوضعيات المشكوك فيها مع سرعة انجاز العمليات.
  - وسائل النقل الضرورية التي يحتاجها أعوان الرقابة للتنقل الى أماكن المعاينة خاصة البعيدة والنائية منها.
  - توفير هياكل قاعدية مجهزة بكل المعدات المكتبية الحديثة التي توفر الراحة للموظفين أثناء القيام بمهامهم.
- 4 تحسين التشريعات الضريبية: نظرا للقصور و الغموض الذي يعرفه التشريع الجبائي الجزائري و الذي يشكل عائقا أمام عملية الرقابة الجبائية يتعين على المشرف القيام بمايلي:

<sup>1</sup> نوى نجا، مرجع سبق ذكره:ص:124

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

- تعديل وتحسين قانون الإجراءات الجبائية و مختلف القوانين و اللوائح الضريبية أكثر وضوحا و مرونة في التطبيق، سواء من قبل المكلفين أو من قبل أعوان الإدارة الجبائية.
- كما يجب أن يعمل المشرع على تحقيق التناسق فيما بين القوانين و اللوائح الضريبية و أن تشمل جميع المكلفين المعنيين بالمساهمة في المردودية الجبائية.
- تقليص عدد الضرائب و معدلاتها و العمل على إيجاد ضرائب بسيطة.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة الى توضيح الإعفاءات الضريبية.
- 5 تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لابد من توفير مجموعة من الإجراءات منها:
  - شمولية الضرائب ان تصيب جميع المدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة .
  - معدل الضريبة أن يكون المعدل في حدود المعقول لأن المعدل المرتفع يترك أثر سلبي في نفسية المكلف.
  - الإعفاءات الضريبية يجب مراعات الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكليفية مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية.
- 6 التشديد في فرض العقوبات: وذلك من خلال:
  - إعادة النظر في العقوبات وفي القوانين النافذة مع المهربين من الضرائب مع التأكيد على أن الغش و التهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة .
  - استخدام العقوبات المالية الجزائية.
  - تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين المهربين وأيضا على الذين لا يقدمون أو يتهاونون في تقديم التصريحات المطلوبة، أو يقدمون تصريحات خاطئة<sup>1</sup>.
- 7 تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة: وهذا هو الحل المستهدف من قبل كافة الإصلاحات الجبائية و المشاريع التي تبنتها الإدارة الجبائية، حيث تتوقف هذه العملية على كلا الطرفين أي الادارة الجبائية من جهة و المكلفين من جهة أخرى، لذا عليهما اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بتحسين هذه العلاقة والتي تكمن في:
  - التزامات الإدارة الجبائية: و تتمثل في نشر الوعي الضريبي التزامها بالشفافية و الوضوح في تعاملاتها تحسين أساليب التعامل مع المكلفين، من خلال تدعيم الإدارة الجبائية بمكاتب العلاقات العامة، تقوم من خلالها بمساعدة المكلفين وارشادهم الى التفسيرات الصحيحة لأحكام قوانين الضرائب.
  - عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها وأخيرا اعلام المكلفين بكل المستجدات في التشريع الجبائي، وعن كل الإجراءات كمواقيت التصريح و الدفع و كيفية ملء الوثائق و أساليب الطعن وطرق المنازعات.
  - التزامات المكلفين تتمثل في اقتناعهم بضرورة أداء واجهم الجبائي و استطلاع المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، وزيارة مصالح الإدارة الجبائية لتزويدهم بمختلف المعلومات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال، مرجع سبق ذكره، ص44-46

<sup>2</sup> نوى نجاة، مرجع سبق ذكره، ص:133-134

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

### المطلب الثالث: التصريحات الجبائية

ان النظام الضريبي في الجزائر يقوم أساسا لتصريح ومن أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فان مصالح الإدارة الجبائية تجري وتباشر عمليات الرقابة الجبائية، ولكي تضمن هذه العملية فعالية أكيدة وتحقق الهدف من وجودها فان القانون الجبائي حصر عملية الرقابة ضمن نطاق دقيق وواضح.

### الفرع الأول: تعريف التصريحات الجبائية

عرفت التصريحات الجبائية على أنها "مجموعة الوثائق القانونية التي تحدد العلاقة بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، حيث تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و أرقام الاعمال المحققة من قبل المكلفين و التي تحدد أسس الأوعية الضريبية<sup>1</sup>

ويعرف التصريح الضريبي بأنه " تلك الوثيقة المكتوبة والتي تتضمن مجموعة من البيانات المعالجة و المنظمة التي يتقدم بها المكلف بالضريبة الى مصلحة الضرائب، حيث يكون لها تأثير على وعاء الضريبة سواء مباشر أو غير مباشر.<sup>2</sup>

تعرف كذلك على أنها "وثيقة يستلمها المكلف من الإدارة الضريبية من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه، ثم يقوم بارجاعها الى مصلحة الضرائب لتكون كدليل اثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف."<sup>3</sup>

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن التصريحات الجبائية هي " وثائق مكتوبة من طرف المكلف بالضريبة تترجم الحالة المالية للنشاط التجاري وهي عبارة عن أداة وصل بين الإدارة الجبائية و المكلف بالإدارة الجبائية"

### الفرع الثاني: الشروط الواجب توفرها في التصريح الجبائي

يعتمد النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية على نظام التصريحات فد ألزم المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الجبائية كل حسب نشاطه ووفقا للضريبة الخاضع لها، وبموجب القوانين الضريبية تحدد مجموعة من البيانات اللازمة والتي تسمح بمعرفة المعلومات الكافية عن المكلف بالضريبة، مثل الاسم اللقب العنوان طبيعة النشاط... الخ، تساعد هذه المعلومات الإدارة على كشف حقيقة معاملاته وذلك حتى تتمكن من تقدير الضريبة تقديرا صحيحا.

ويشترط في التصريح الضريبي أن يكون متضمنا للشروط الشكلية التي حددها القانون وكذلك ان يودع لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا في الأجل الذي أقره التشريع الضريبي، ويلزم أن يكون صورة طبقا للأصل عم ما هو في الواقع دون تدليس أو إخفاء

<sup>1</sup> قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديري الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وجباية، جامعة ورقلة، 2012، ص: 48

<sup>2</sup> محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة الاسكندرية، 1994، ص: 8

<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص: 114

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

فيفترض أن تكون المعلومات و البيانات المذكورة في التصريح صحيحة، وبذلك لهذا الأخير قوة قانونية في الاثبات وعلى هذا الأساس يعتبر قرينة قانونية يجوز اثبات عكسها ان أمكن وتعتمد عليه الإدارة في تحديد الضريبة المستحقة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: طرق تقديم التصريحات

وهذا ما يمكن للمكلف بالضريبة أو طرف اخر تقديم تصريح لإدارة الضرائب وسيتم توضيح هذا فيما يلي:

1 تصريح مقدم من طرف المكلف: يلتزم المكلف هنا تقديم إقرار أو تصريح عن نتيجة أعماله كما هو موجود وموضح في دفاتره ومستنداته المحاسبية الى إدارة الضرائب ، ان العيب الموجود في هذه الطريقة هو إمكانية لجوء المكلف الى التلمص أو عدم الكشف الحقيقي عن قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي يصحح بها، وبذلك يتهرب جزئيا من دفع الضريبة وعليه فان القانون الضريبي يخضع تصريحات المكلفين لرقابة من طرف أعوان المكلفين ومختصين من إدارة الضرائب للتأكد من صحة هذه التصريحات. ويتميز هذا التصريح بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا ومن ثم فان ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف فينتج عنه ازدياده للحصول الضريبية بنفس زيادة نسبة الدخل.

2 تصريح مقدم من طرف الغير: تلزم الادارة الضريبية بموجب هذه الطريقة شخصا اخر غير المكلف بالضريبة من تقديم تصريح و الأصل، في هذه الطريقة أن يكون غير مدينا للممول بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، ويشترط كذلك أن تكون علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة و الشخص مقدم التصريح.

ويتميز هذا التصريح بأنه أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل و التهرب من الضريبة، بل لعكسه فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صحيح ومطابق للواقع ليتجنب العقوبات و الإجراءات التي من الممكن أن تقع عليه في حالة المخالفة.<sup>2</sup>

### الفرع الرابع: أهمية التصريحات الجبائية

يعد نظام التصريحات الجبائية من أفضل السبل لتحديد الوعاء الضريبي، وله أهمية بالغة بالنسبة للمكلف بالضريبة في حد ذاته أو بالنسبة لإدارة الضرائب وتكمن أهميتها في:

- يعطى التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة، حيث تصبح الإدارة على معرفة بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب و تحصيلها.
- يسهل العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية حيث يمتاز بأنه يوفر كثيرا من الوقت و الإجراءات.
- يعتبر أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب، و بالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة الرقابة حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة و المكلفين.

<sup>1</sup> عفاف بويندر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، جامعة 8 ماي 1945، ص: 8-9

<sup>2</sup> جرتلي نجيبية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

## الفصل الثاني.....الاطار النظري للرقابة الجبائية

- يعتبر التصريح الطريقة أو الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، و التي تنمي له الشعور بالمشاركة في تحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه.
- يضمن أسلوب التصريح للعدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه الشخص الأكثر دراية بمدخله فهو من جهة يلتزم بتقديم التصريح ومن جهة أخرى يلتزم بتسديد الضريبة المستحقة بناء على ما صرح به.
- تعتبر التصريحات الجبائية الدليل الوحيد عن التزام المكلف بدفع ضريبيه أو على الأقل برهان على خضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الضريبي.<sup>1</sup>

### خلاصة الفصل الثاني

يستوجب على الإدارة الجبائية أن تلعب دورها في مجال الرقابة الجبائية، بتوفير كل الوسائل المادية و البشرية و التشريعية و المساعدة على تطوير المعايير الميدانية خاصة التحقيقات المحاسبية و البحث عن المعلومات ذات طابع الجبائي التي تتميز بالمصداقية، وذلك باعتبار أن الرقابة الجبائية الفعالة هي الحل الوحيد لمحاربة طاهرتي التهريب و الغش الضريبي، ما يؤدي الى توسيع الوعاء الضريبي بفرض الضرائب و رسوم إضافية، مما يعني تحصيل موارد مالية أكثر وتوجيهها لأغراض تحقيق التنمية المحلية.

<sup>1</sup> عفاف بويندر، مرجع سبق ذكره، ص 10-11

# الفصل الثالث:

دراسة حالة بالمركز الجوي للضرائب بمستغانم

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

### الفصل الثالث: دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

تمهيد:

يتطلب التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و على العون المدقق القيام بإجراء عملية التدقيق في محاسبة المكلف بهدف التمرن من معرفة مدى صدق تلك التصريحات، و لنجاح تلك المهمة يسعى جاهدا لتحقيق ذلك بواسطة مساهمته في دعم الرقابة الجبائية للحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي و فرض العدالة الضريبية من جهة التي تعتبر من أهم قواعد الضريبة. و عليه اعتمدنا في معالجة البحث على المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم، لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنكتشف من خلاله مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

و بما أن الإدارة الجبائية تعتبر أحد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية، و تتبع مراحل إجراء عملية الرقابة الجبائية التي لا يمكن أن تتم بمعزل عن توفر دلائل الإثبات، و هذا من خلال مدى تأثير المبادئ و التقنيات المحاسبية في دعم العون للمدقق، و منه أسقطنا الدراسة النظرية على المجال التطبيقي في ميدان الرقابة الجبائية على مؤسسة واحدة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: تقديم المركز الجوّاري للضرائب CPI بمستغانم.

المبحث الثاني: التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

المبحث الثالث::تحليل وتفسير النتائج



## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

المبحث الأول:تقديم المركز الجوّاري للضرائب CPI بمستغانم.

في هذا المبحث سنقوم بدراسة عامة للمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم بتعريفه و مهام المركز كما سنقوم بشرح الهيكل التنظيمي للمركز.

المطلب الأول:تعريف المركز الجوّاري للضرائب.

أدت عصرنة الإدارة الجبائية الى إعادة هيكلة مصالحها وقد سمحت هذه الهيكلية بخلق تدريجيا المركز الجوّاري للضرائب وتم انطلاق المركز الجوّاري للضرائب بمستغانم في 09 أكتوبر 2014.

ان المركز الجوّاري للضرائب هو عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم وتعتبر وسيط بين الدولة والمدنيين بالضريبة.

يقوم المركز الجوّاري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، فالمركز الجوّاري للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية، المتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.
- الأشخاص الذي يحققون مداخيل مهنية ( الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان مسكنه).
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية.

المطلب الثاني: مهام المركز الجوّاري للضرائب.

الفرع الأول: مهام المركز الجوّاري للضرائب .

ينشط المركز الجوّاري للضرائب في المجالات التالية :

1. مجال الوعاء :

- إحصاء الممتلكات و تسيير الوعاء من خلال اعداد فرض الضرائب .
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز
- للموافقة عليها بصفته وكيل و مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة.

2. مجال التحصيل:

➤ التكلفة بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت او بعنوان جداول عامة او فردية أصدرت في حقهم.

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة .
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسييرالمعدة الى مجلس المحاسبة .

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

### 3. مجال الرقابة:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقديم نشاطات المصالح المعنية.

### 4. مجال المنازعات:

- دراسة كل طعون نزاعيه او اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب.
  - التكلّف بإجراء التبليغ والامر بالصرف لقرارات الإلغاء او التخفيض المقرر.
  - متابعة القضايا النزاعية المقدمة امام الهيئات القضائية.
- ### 5. مجال الاستقبال والاعلام:
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و اعلامهم.
  - نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضريبة.

### 6. مجال الاعلام الالي والوسائل:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التاهيلات
- رخص الدخول الموافقة لها.
- احصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكلّف بصيانة التجهيزات.
- الاشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وامن المحلات.

### المطلب الثالث: تنظيم المركز الجوّاري للضرائب

يسير المركز الجوّاري للضرائب من طرف رئيس المركز، وهو يتشكل من ثلاث 3 مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين :

#### 1. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات، وتكلف ب:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال اعداد فرض الضريبة وكذا بالمراقبة التشكيلية للتصريحات.
- المصادقة على الجداول والإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفروضا لمدير الولائي للضرائب
- اعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات

و تعمل هذه المصلحة على تسيير :

- مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية
- مصلحة الجباية الزراعية
- مصلحة جباية المداخيل و الممتلكات
- مصلحة الجباية العقارية

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث و تكلف بضمنان :

➤ تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات، بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية الموجودة فيه.

➤ متابعة م تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

و تعمل هذه المصلحة على تسيير:

- مصلحة البطاقيات والمقارنات.
- مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق.
- مصلحة المراقبة.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، و تكلف ب:

- دراسة كل الطعون النزاعية او الاعفائية الموجهة للمركز الجوّاري للضرائب
- التكفل بإجراء التبليغ و الامر بالصرف لقرارات الإلغاء او التخفيض المقررة
- متابعة القرارات النزاعية المقدمة امام الهيئات القضائية

و تعمل هذه المصلحة على تسيير:

- مصلحة الاحتجاجات.
- مصلحة لجان الطعون والمنازعات القضائية.

4. القباضة، و تكلف ب:

➤ التكلف بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضرائب بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت او بعنوان جداول او فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

➤ تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

➤ مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

و تعمل القباضة على تسيير:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعة.

5. مصلحة الاستقبال والاعلام، و تكلف ب:

➤ تنظيم الاستقبال للمكلفين بالضريبة و اعلامهم.

➤ نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

6. مصلحة الاعلام الالي والوسائل، و تكلف ب:

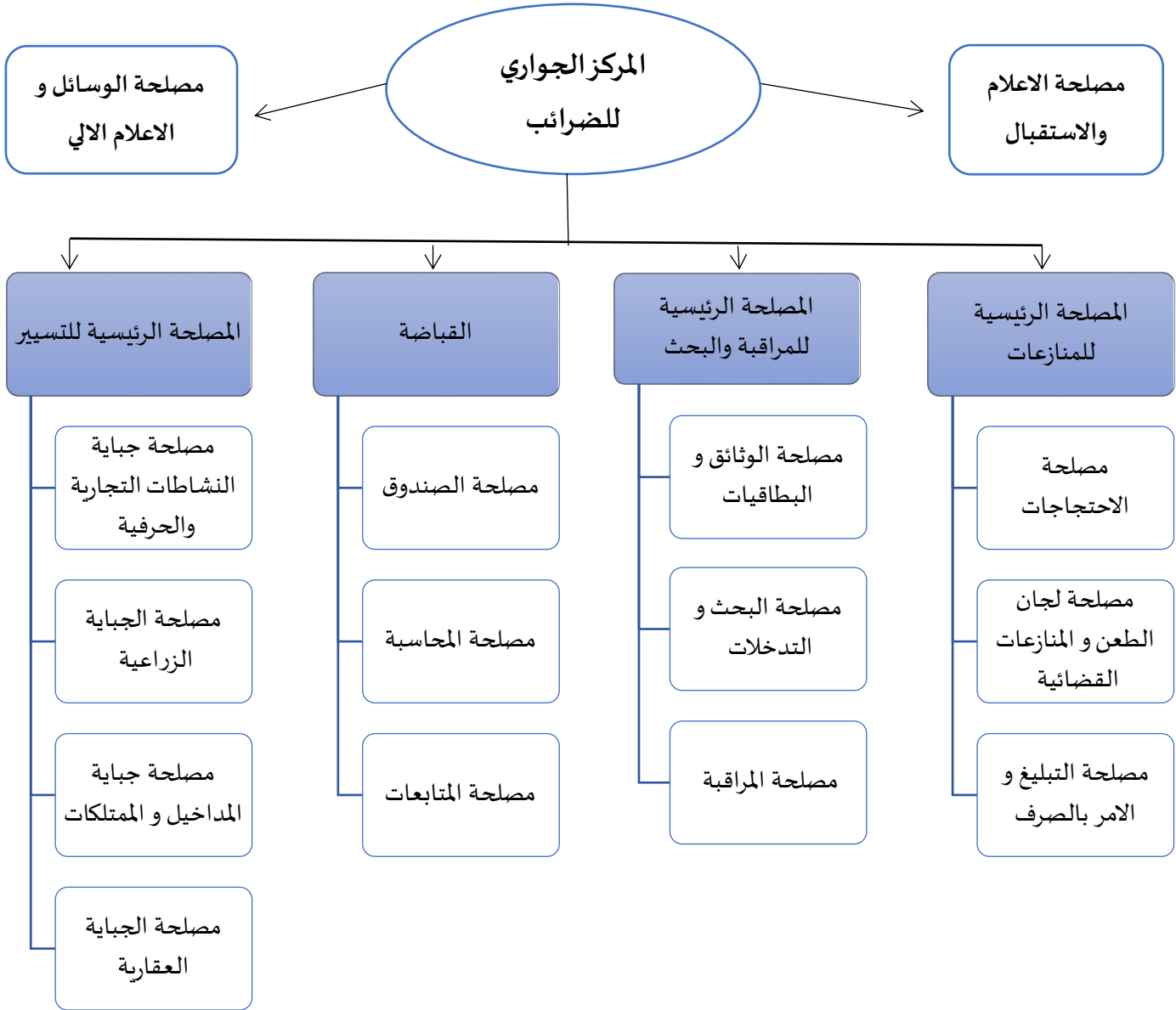
➤ استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

➤ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

➤ الاشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وامن المحلات.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب



المصدر:رسالة المديرية العامة للضرائب - نشرة إعلامية للمديرية العامة للضرائب رقم 71-2013

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

### المبحث الثاني: التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

انتقلنا إلى مركز الجوّاري للضرائب بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث و هذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث و اختبار الفرضيات الموضوعية من طرفنا، تم اختيار ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية و بالأخص التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة .

#### المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، و التي تنحصر في جلب الملف الجبائي الموجود على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها و دراسته.

#### 1. التعرف على الهوية الجبائية:

المكلف السيد ت.م المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 1.000.000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم ، و تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم البيضاء، كما تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 2005/02/22 ويشرف على تسييرها صاحبها شخصيا ، أما هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA والضريبة على الدخل الاجمالي IRG. في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي 2013 /2014/2015، و القضية منجزة من الفرقة الأولى.

#### 2. الإجراءات التمهيديّة:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف السيد ت.م قام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة التالية:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 52/022 الصادر بتاريخ 2016/02/05 الى المكلف السيد ت.م و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدّة التي يمنحها القانون و هي عشرة أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.
- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن استغلال.
- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي ، و الاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها.
- نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية. المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية G50

فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به، كالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة. مرورا بالإجراءات التمهيديّة أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمرن أن تحدث من طرف المكلف.

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بمستغانم

جدول رقم(02): حالة مقارنة الميزانيات للمكلف ت.م

العناصر	من 2013/01/01 الى 2013/12/31	من 2014/01/01 الى 2014/12/31	من 2015/01/01 الى 2015/12/31
<b>الأصول</b>			
تجهيزات الانتاج	-	212500	250000
ديون الزبائن	16644080	40978559	9084842
تسبيقات الاستغلال	249637	102680	-
النقديات	-	21260	1684200
نتيجة الدورة(خسارة)	-	-	210000
<b>اجمالي الأصول</b>	<b>16893717</b>	<b>41314999</b>	<b>11229042</b>
<b>الخصوم</b>			
رأس المال الاجتماعي	100000	1000000	1000000
نتائج رهن التخصيص	-	1829748	3051030
قروض أخرى	-	22303969	-
ديون الموردون	12560000	14960000	7178012
ديون الاستغلال	1503969	-	-
نتيجة الدورة(ربح)	1829748	1121282	-
<b>اجمالي الخصوم</b>	<b>16893717</b>	<b>41314999</b>	<b>11229042</b>

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، مركز الجواري للضرائب

لولاية مستغانم 2016

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بمستغانم

جدول رقم (03):كشف المحاسبة 1 للمكلف ت.م

من 2015/01/01 الى 2015/12/31	من 2014/01/01 الى 2014/12/31	من 2013/01/01 الى 2013/12/31	السنوات العناصر
-	24084842	24364080	<b>الهامش الإجمالي:</b> دائن مبيعات بضاعة مدين بضاعة مستهلكة الربح الخام(دائن-مدين)(1) نسبة الخامة=الربح الخام /100Xالمبيعات
-	21914660	22170672	
-	2170182	2467408	
-	%9.01	%10	
-	-	-	<b>القيمة المضافة:</b> الدائن انتاج المبيع انتاج مخزن انتاج المؤسسة لنفسها اداء الخدمات تحويل تكاليف الانتاج اجمالي الدائن
-	-	-	
-	-	-	
-	255000	188900	المدين مواد ولوازم مستهلكة الخدمات اجمالي المدين
-	354000	188900	
-	609000	-188900	الربح الخام(دائن-مدين)(2) النسبة الخام=القيمة المضافة /100Xالانتاج المبيع
-	-609000	-188900	

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، مركز الجوّاري للضرائب لولاية

مستغانم 2016

الجدول رقم(04):كشف المحاسب 02 للمكلف ت.م.

العناصر	السنوات	من 2013/01/01 الى 2013/12/31	من 2014/01/01 الى 2014/12/31	من 2015/01/01 الى 2015/12/31
نتيجة الاستغلال: دائن		2274508	1561181	-
الربح الخام الاجمالي 2+1				-
منتجات متنوعة				-
تحويل اعباء الاستغلال				-
اجمالي الدائن		2274508	1561181	
مدين				
مصاريف المستخدمين		320400	302400	210000
ضرائب ورسوم		124360	-	-
مصاريف متنوعة			37500	-
الاهتلاكات		-	-	-
المؤونات		-	-	-
اجمالي المدين		44760	339900	210000
النتيجة الصافية				
دائن				
رصيد نتيجة الاستغلال		2274508	1561182	
منتجات أخرى				
اجمالي الدائن		2274508	1561182	
مدين				
رصيد نتيجة الاستغلال		44760	339900	-210000



## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

			أعباء أخرى
-210000	339900	44760	اجمالي المدين
-210000	1121282	1829748	الربح الصافي(دائن-مدين)
	5,07%	7,42%	النسبة الصافية=الربح الصافيXرقم الاعمال/100

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، مركز الجوّاري للضرائب

### لولاية مستغانم 2016

#### المطلب الثاني:المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الجبائي للمكلف السيد ت.م من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى، و التي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

#### 1. التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 16/412 الصادر بتاريخ 2016/04/04 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة تعرض الأحداث كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة رقم 22 بتاريخ 2016/01/18 يثبت فيه عدم ورود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 09 و 10 (دفتر اليومية و دفتر الجرد).
- تم استدعاء المكلف المعني عن طريق اخطار موصى عليه تحت رقم 102 بتاريخ 2016/04/04 وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية.
- القيام بعدة أبحاث و طلب معلومات لرشف النشاط الفعلي للمكلف و ممتلكاته لكونه كشخص طبيعي اهمها:
  - الاتصال المباشر بالإقامات الجامعية كزبائن مهمين يتعامل معهم المكلف بهدف كشف رقم الأعمال الحقيقي و هذا عن طريق جمع فواتير المبيعات المحرر من طرف المكلف نفسه.
  - البحث عن الممتلكات العقارية للمكلف من المحافظة العقارية التابعة لها فكانت دون جدوى.
- بعد فحص الكشوفات و جمع البيانات وجد العون المدقق عدة تجاوزات و اغفالات أهمها:
  - ✓ غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محاسبي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر.
  - ✓ عدم تسجيل حسابات الأصول و الخصوم و حسابات النتائج في الجرد للدورة 2015
  - ✓ خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للدورتين 2013 و 2014
  - ✓ في الميزانية مبلغ معتبر 22.560.000 دج غير مبرر بالوثائق التبريرية.

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

✓ تناقض بين رقم الأعمال المصرح به في المطبوعة G11 البالغ 8.770.000 دج ورقم الأعمال المصرح به في الجدول الخاص بالزبائن . Etat104 البالغ 22.450.000 دج وهذا للدورة 2013

و بعد كل هذه التجاوزات و الإغفالات على مستوى الكشوفات، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف شكلا و مضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

### 2. إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات التدقيق، في حين عند الاتصال بزبائن المكلف اتضح أن الفواتير كانت عشوائية و غير مرتبة و هي كالتالي:

- الدورة: 2013 فواتير بيع اللحوم برقم أعمال خام بقيمة 52364450 دج أما رقم الأعمال الخاضع للرسم بلغ قيمة 49967450 دج.
- الدورة 2014: فواتير بيع اللحوم برقم أعمال خاضع للرسم بقيمة 17262320 دج.
- الدورة 2015: فواتير بيع اللحوم برقم أعمال خاضع للرسم مقدم لزبون عمر وكيل عن الزبائن السابقين بقيمة إجمالية 10500000 دج.

### أ-تسوية الرسم على النشاط المهني:

بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، تمت هناك عدة توضيحات نذكر منها:

- المبلغ 16664040 دج الخاص بالدورة يمثل مبلغ 11644829 دج مصرح به و الفرق 4999211 دج تم تسويته بواسطة الرقابة الشاملة من طرف مفتشية الضرائب.
- رقم الأعمال المعترف به الدورتين 2013 و 2014 تم تحديده وفقا للحدث المنشئ و هو التسليم القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي (السلع).
- فواتير الدورة 2015 تمثل 5054040 دج المتعلقة بالزبون عمر ، لكن في المقابل التصريح كان المبلغ 1050000 دج أي الفرق 5445960 دج يمثل فواتير أخرى لم نتحصل عليها.

### جدول رقم (05): تسوية الرسم على النشاط المهني

السن	2015	2014	2013	السنوات التعيين
	-	17262329	49967450	رقم الأعمال الصافي
	-	16664040	5593000	رقم الأعمال الصافي المصرح
	-	598280	44374450	فرق رقم الأعمال المصرح الصافي الخاضع
	-	11695	887489	الحقوق المطلوبة 02%
	-	2991	221872	الحقوق المفروضة 25%
	-	14956	1109631	مجموع الرسم على النشاط المهني

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، المركز الجوّاري للضرائب

لولاية مستغانم 2016

ب-تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على القيمة المضافة والنشاط الممارس من طرف المكلف أن الفواتير

الخاصة بالدجاج فقط هي الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17%.

الجدول رقم (06): تسوية الرسم على القيمة المضافة

2015	2014	2013	السنوات التعيين
573090	5074590	-	فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم
97425	862680	-	الحقوق المطلوبة 17%
24356	215670	-	العقوبات المفروضة 25%
121781	1078350	-	مجموع الرسم على القيمة المضافة

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، المركز الجوّاري للضرائب

لولاية مستغانم 2016

ج-تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن حق استرجاع الرسم على المشتريات يتم في حالات حددها

القانون، و عليه تبين وجود مناورات تدليسية قام بها المكلف بعدم تقديم الوثائق التبريرية لمشتريات ديسمبر 2015 بقيمة

530839 دج، لتسترجع حقوقا الخزينة العمومية.

جدول رقم (07): تسوية الرسم على المشتريات

2015	2014	2013	السنوات التعيين
530893	-	-	الرسم على المشتريات القابل للاسترجاع
132710	-	-	العقوبات المفروضة 25%
663549	-	-	مجموع الحقوق و العقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية

مستغانم 2016

3. تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

تم تحديد رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بناء على رقم الأعمال المحقق و نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية، بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي قدره العون المدقق 7% أما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 101 من قانون الضرائب المباشرة، علما أن فرق رقم الأعمال غير المحص عليه من الدورة 2015 والبالغ 5445960 دج يخفض من الدورة نفسها ليضاف إلى رقم أعمال الدورة 2014 ليصبح هذا الأخير 22708280 دج.

جدول رقم(08): تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

2015	2014	2013	السنوات التعيين
5054040	22708280	52364450	رقم الأعمال الخام المعترف به
353780	1589580	3665510	الأرباح المعترف بها بهامش الربح 7%
46756	442353	1190204	الحقوق المسحوبة من الأرباح المعترف بها
	313448	526412	الحقوق المسحوبة من الأرباح المصرح بها
46756	128905	663792	الحقوق المطلوبة حسب السلم الضريبي
11689	19335	165948	العقوبات المفروضة 25%
58445	148240	829740	مجموع الضريبة على الدخل الاجمالي

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، المركز الجوّاري للضرائب

### لولاية مستغانم 2016

#### 4. التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب و الرسوم لكل سنة مدقق فيها و الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(09): التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

المجموع	2015	2014	2013	السنوات التعيين
899454		11965	887489	TAP
960105	97425	862680		TVA
530839	530839			الرسم المسترجع على المشتريات
838453	46756	128905	663792	IRG
3229651	657020	1003550	1551281	مجموع الحقوق المطلوبة
794471	168755	237996	387820	مجموع العقوبات المفروضة
4024422	843775	1241546	1939101	مجموع الضرائب و الرسوم

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث والمراجعات، المركز الجوّاري للضرائب

لولاية مستغانم 2016

### 5. رد المكلف عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي من طرف العون المدقق قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2016/03/12 و المرفق ببعض الوثائق التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجاجه لبعض النقاط التالية أبرزها:

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة.
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.
- المبلغ 530839 دج المضاف فهو يتعلق بالرسم المسترجع على المشتريات للدورة 2012
- أرفق المكلف المراسلة بمجموعة من نسخ فواتير الشراء المتعلقة بالدورة 2014 بهدف استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسددة للموردين

### 6. التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 4-486 الصادر بتاريخ 2016/04/02 والمتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي و استغلال المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت التعديلات المرتبطة بالنقاط المشار إليها في رد المكلف كالتالي:

- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشئ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة هو التسليم القانوني أو التسليم المادي. المذكور في المادتين 219 و 224 من نفس القانون السابق، يتعلق بالمكلفين الذين يتعاملون مع مصالح الدولة، و كان ذلك خلال الدورة 2013.

- المبلغ 530839 دج الممثل للرسوم المسترجعة يتعلق بالدورة 2012 حسب ردكم، إن هذا غير صحيح لكون المبلغ مرتبط بتصريحات شهر جانفي 2015 على أساس أنها الرسم على المشتريات دون إنجاز فواتير، و هذا حسب التصريحات المقدمة إضافة إلى المعاينة المتعلقة بالدورات 2012, 2013, 2014 لم نجد أي رسوم مسترجعة. و عليه يتم تصحيح الوضعية الجبائية السابقة عن طريق حق التخفيض من الرسم على القيمة المضافة فقط لأنها متعلقة بفواتير الشراء للدورة 2014 المرفقة مع جواب المكلف و البالغة 809590 دج، ليصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية كالتالي:

الجدول رقم (10): التقييم النهائي للوضعية الجبائية

المجموع	2015	2014	2013	السنوات التعيين
899454		11965	887489	TAP
154515	97425	53090		TVA
530839	530839			الرسم المسترجع على المشتريات
839453	46756	128905	663792	IRG
2420261	657020	193960	1551281	مجموع الحقوق المطلوبة

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

592173	168755	35598	387820	مجموع العقوبات المفروضة
3012434	843775	229558	1939101	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث و المراجعات، المركز الجوّاري للضرائب

لولاية مستغانم 2016

### المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 02/2016 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من ارسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية صدور الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقا بوضه الضرائب من أجل تحصيلها و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يتضمن التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 16/02 الصادر بتاريخ 2016/06/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق الأولى التابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم.
- عموميات عن الهوية الجبائية للمرفق بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية على حسن إجراء عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق.
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية والتي تمت على مرحلتين: الأولى كانت في سنة 2014 و تتعلق بالدورتين 2011 و 2012، أما الثانية تمت في سنة 2016 و تتعلق بالدورتين 2015 و 2014.
- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية، دفتر الجرد و السجلات المحاسبية المساعدة.
- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة لعدم وجود الدفاتر
- رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و سبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17%، يخضع رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني بنسبة 02% للإيرادات المتعلقة بالدجاج من رقم الأعمال إلى الضريبة على الدخل.
- تخضع الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 7% الاجمالي لكون المكلف كشخص طبيعي.
- تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات و المتعلقة بالدورة 2015 بقيمة 530839 دج.
- تمت أبحاث خارجية كطلب معلومات من الزبائن المهمين الذين يتعامل معهم المكلف.
- رقم الأعمال المدقق فيه بلغ في التقييم الأولي 77729770 دج، و التقييم النهائي 77729770 دج.
- الأرباح الصافية المدقق فيها في التقييم الأولي 5608870 دج، و التقييم النهائي 5608870 دج.

### المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج

## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط تجاري مواد غذائية بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم التي تم اختيارها من مجموع الملفات الجبائية الموجودة في مركز الضرائب لولاية مستغانم، و التي تم من خلالها التوصل إلى أهم النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المتبناة من طرفنا حسب الدراسة التطبيقية.

### المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية

#### 1. دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا تفاديا لوقوع أي خطأ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ الإشعارات سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث.
- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت بعشرة أيام.
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في آجال حددها القانون بأربعين يوما.
- بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ النهائي، و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة ارتأت بحفظ التقييم الأولي كالتبليغ النهائي، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة.
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني.
- قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف.
- دراسة الحالة التطبيقية، المكلف السيد ت.م يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 1.000.000 دج يمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و تخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، و الضريبة على الدخل الإجمالي.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد، و طلب معلومات عديدة من كل الأطراف.

#### 2. تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب و خاصة ما يتعلق منها بمكتب الأبحاث و المراجعات، توصلنا إلى ما يلي:

- الحدث المنشئ لعمليات البيع و الشراء هو التسليم المادي (السلع) أو التسليم القانوني (الفاتورة) حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية.



## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجواري للضرائب بمستغانم

- الأرباح المحققة سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب و الذي قدر 5% من رقم الأعمال الخاضع لكل السنوات محل التدقيق.
- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية تم رفض المحاسبة من حيث الشكل نظرا لعدم وجود دفتر اليومية و احترام دفتر الجرد و الوثائق المحاسبية للشروط القانونية، كما قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر المحاسبية القانونية.

### 3. المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية.
- لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة و حسابات أخرى تم نسيان معالجتها محاسبيا بسبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية.

### المطلب الثاني:فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية

#### 1. فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و عليه تم التوصل إلى أنه تم رفض محاسبة المكلف من حيث الشكل نظرا لعدم وجود دفتر اليومية و وجود دفتر الجرد مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يحزر محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر القانونية.

#### 2. فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية

قام الأعوان المدققين في الدراسة الميدانية بفحص الوثائق الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج ، و التي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها(2013-2014-2015)

#### 3. فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية

لوحظ في دراسة الحالة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلا أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع و الشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحددة لكيفية تحرير فاتورة رسمية، و من خلال الدراسة الميدانية قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية و غير مرتبة و بتواريخ مختلفة و قد وجدت متكررة أحيانا، و عليه ألزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير و التي على أساسها تم لكشف عن رقم الأعمال المسجل خلال السنوات.

### المطلب الثالث:فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية

بعد قيام فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و التي على إثرها تم رفض محاسبة الكلف بسبب غياب الدفاتر إلا أن مضمونها تم تصحيحه بسبب أنها تفتقد للمصادقية مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود تجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة حسابات و التي لم تحترم المبادئ المحاسبية ، و عليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بناء على إعادة تقدير رقم



## الفصل الثالث.....دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

الأعمال الخاضع للضريبة، مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقاً لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 1. رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط التجاري للمكلف كانت النتائج كالتالي:

تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد قبول محاسبة المكلف على أساس فواتير البيع المحررة و المقدمة للزبائن و التي تسمح هذه العملية الحصول على فواتير بأرقام صحيحة و تواريخ مرتبة، كما تم معاينة تناقض واضح بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال المقدر مما يفسر مدى مبالغة المكلف في القيام بالتجاوزات، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم(11): نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم

السنوات المدقق فيها	2013	2014	2015
رقم الأعمال الخاضع	49967450	17262320	10500000
رقم الاعمال المصرح	5593000	16664040	10500000
فرق رقم الأعمال الخاضع	44374450	598280	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث و المراجعات، المركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم

### 2016

يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الاعمال المصرح به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره و هذا عن طريق الزيادات و الثاني يمثل هامش الربح الذي يعتبر نسبة مئوية يحددها العون المدقق وفقاً لسلطته التقديرية و اطلاقه على وضعية المكلف حسب النشاط الممارس، بحيث في هذه تخضع الأرباح المحققة لكل دورة للضريبة على الدخل الإجمالي لكون المكلف شخص طبيعي بتطبيق هامش ربح وسطي بنسبة 7% على الأعمال المقدر، فكانت الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم(12): نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب

السنوات المدقق فيها	2013	2014	2015
الأرباح الخاضعة للضرائب	3665510	15895809	353780
الأرباح المصرح بها	1829750	1221280	-
فرق الأرباح الخاضعة	1835760	368300	353780

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ت.م، مكتب الأبحاث و المراجعات، المركز الجوّاري للضرائب لولاية

### مستغانم 2016

### خلاصة الفصل الثالث

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمركز الجوّاري للضرائب التابع لها مكتب الأبحاث و المراجعات لولاية مستغانم، و في بداية هذا الفصل تم تقديم مركز الجوّاري الضرائب التنظيمي و تم ذكر مهام مركز الجوّاري للضرائب مع التطرق إلى محتوى الهيكل التنظيمي للمركز.

## الفصل الثالث..... دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية بالمركز وتم اختيارها إستنادا إلى الجانب النظري ،أي مؤسسة فردية تمارس نشاط تجاري للجملة للمواد الغذائية و بالتحديد التسليم الفوري للحوم، كلفت بها الفرقة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

و عند التطلع لحيثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة. و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مروّات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية، و هذا وفقا للخصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من دفع الضريبة.

خاتمة

## خاتمة

### الخاتمة العامة

بعد دراسة موضوع التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، و الذي يعتبر من أهم المواضيع التي تتعلق بإيرادات الدولة، ذلك أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الادارة الجبائية للحفاظ على المورد الضريبي، و على هذا الأساس حاولنا في بحثنا إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة في كشف لأخطاء و التجاوزات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة سواء كان ذلك بقصد أو دون قصد، و كذا من أجل تحقيق العدالة و المساواة بين المكلفين و كذلك استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة بسبب الغش و التهرب الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية و مساهمتها في التنمية الإقتصادية خاصة بعد إصلاحات النظام الجبائي الجزائري، يبقى التهرب الضريبي من بين نقائص هذا النظام و الذي زادت حدته مع انفتاح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، و نظرا للأثار السلبية و الخطيرة لهذه الظاهرة مازالت الإدارة الجبائية بتكاثف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العامة و تعرقل سير نشاط الدولة في رسمها و تنفيذها لسياساتها.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية المتاحة للهيئات الكلفة بالرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث و المراجعات بهيكلها المختلفة للوقوف بالند أمام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام و يخلق إختلالات إقتصادية عميقة.

و من بين آليات الرقابة الجبائية و التي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، و التي تعتبر وسيلة في تنقيح و تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة من المكلفين، للتوصل إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المرتتبة بغية تصحيحها و إعادة تقويمها بهدف استرجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، و أن يحترم كل الإجراءات

و المراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء مهمته لتكون عملية فحص محاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون سليمة و خالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف لاستعمالها كحجة يبطل بها عملية التدقيق أو جعلها قابلة للبطلان.

اختبار الفرضيات:

✓ تعتبر الفرضية الأولى: صحيحة و التي مفادها أن التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي يكون من خلال الالتزام بالقوانين الجبائية و المبادئ المحاسبية.

✓ تعتبر الفرضية الثانية: صحيحة حيث أن المدقق المحاسبي قد يساهم في التقليل من محاربة الغش و التهرب الضريبي من خلال تدقيقه للتصريحات الجبائية و الوثائق التي تثبت صحة هذه الأخيرة، حيث أن المدقق المحاسبي لا يصادق

## خاتمة

على صحة أي معلومة تحتويها التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة الا بوجود أدلة اثبات قطعية تبرر صحة ما هو مسجل في تلك التصريحات.

✓ تعتبر الفرضية الثالثة: صحيحة حيث يقوم المركز الجوارى للضرائب بمستغانم في دعم الرقابة الجبائية المعمول بها عن طريق التدقيق المحاسبي من خلال رقابة التصريحات الجبائية للمكلف من حيث الشكل و المضمون، حيث يقوم المراقب الجبائي برقابة التصريحات الجبائية و الملفات المحاسبية للمكلفين رقابة شكلية وضمنية حسب الضمان التي قدمها له التشريع، و اذا تبين أي خطأ أو التباس تقوم الادارة الجبائية بارسال اشعار بالتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

### نتائج الدراسة:

- ✓ يعتبر التهرب الضريبي افة عالمية خطيرة يصعب التحكم فيها، فالضريبة مبالغ مالية مهمة تساهم في تغطية نفقات الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية.
- ✓ يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- ✓ عدم استقرار النصوص القانونية والرسوم للضرائب، أدى الى صعوبة وتعقيد في النظام الضريبي سواء من طرف المكلف او من طرف أعوان الضرائب.
- ✓ يعتمد المدققين واعوان الرقابة الجبائية على القوانين والمراسيم وادلة الاثبات المختلفة، من اجل دراسة وتأكيد صحة التصريحات الجبائية.
- ✓ يؤدي التدقيق المحاسبي دورا هاما في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف
- ✓ تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأعوان الإدارة الجبائية يساعدهم على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكباها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

### المقترحات:

- ✓ زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن ملفات المكلفين.
- ✓ الاهتمام بالتدريب العلمي، حيث يقوم أعوان الإدارة الجبائية القدامى بتدريب الاعوان الجدد لاكتسابهم الخبرة في مجالهم المهني.
- ✓ العمل على استقرار النظام الضريبي.
- ✓ تدعيم وتقوية التعاون والتنسيق المستمر والدائم بين مصالح الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.
- ✓ تحديث و عصرنه الإدارة الجبائية من حيث الهياكل و الموارد البشرية و خاصة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

## خاتمة

### آفاق الدراسة:

في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها قد تتجلى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- ✓ دور التكنولوجيات الجديدة للأعلام والاتصال في تقييم الرقابة الجبائية.
- ✓ دور التدقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.
- ✓ استخدام جودة المعلومات والاتصال في المحاسبة التدقيق لدعم الرقابة الجبائية.
- ✓ دراسة مقارنة بين النظام الجبائي في الجزائر و بين دول العربية الأخرى

### نتائج الدراسة:

- ✓ يعتبر التهرب الضريبي افة عالمية خطيرة يصعب التحكم فيها، فالضريبة مبالغ مالية مهمة تساهم في تغطية نفقات الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية.
- ✓ يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- ✓ عدم استقرار النصوص القانونية والرسوم للضرائب، أدى الى صعوبة وتعقيد في النظام الضريبي سواء من طرف المكلف او من طرف أعوان الضرائب.
- ✓ يعتمد المدققين واعوان الرقابة الجبائية على القوانين والمراسيم وادلة الاثبات المختلفة، من اجل دراسة وتأكيد صحة التصريحات الجبائية.
- ✓ يؤدي التدقيق المحاسبي دورا هاما في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف
- ✓ تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأعوان الإدارة الجبائية يساعدهم على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

### المقترحات:

- ✓ زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن ملفات المكلفين.
- ✓ الاهتمام بالتدريب العلمي، حيث يقوم أعوان الإدارة الجبائية القدامى بتدريب الاعوان الجدد لاكتسابهم الخبرة في مجالهم المهني.
- ✓ العمل على استقرار النظام الضريبي.
- ✓ تدعيم وتقوية التعاون والتنسيق المستمر والدائم بين مصالح الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.
- ✓ تحديث و عصرنه الإدارة الجبائية من حيث الهياكل و الموارد البشرية و خاصة تزويدها بشبكة معلومات

## خاتمة

واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

### آفاق الدراسة:

في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها قد تتجلى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- ✓ دور التكنولوجيات الجديدة للأعلام والاتصال في تقييم الرقابة الجبائية.
- ✓ دور التدقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.
- ✓ استخدام جودة المعلومات والاتصال في المحاسبة التدقيق لدعم الرقابة الجبائية.
- ✓ دراسة مقارنة بين النظام الجبائي في الجزائر و بين دول العربية الأخرى

# قائمة المراجع



## قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

✓ الكتب:

1. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009.
2. مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم و المعايير و الإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.
3. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
4. حازم هاشم الالوسي، طريقة الى علم المراجعة و التدقيق، الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الكتاب الوطنية، ليبيا، 2003.
5. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان-الأردن، 2014.
6. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
7. نزاف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
8. أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
9. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
10. غسلان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.
11. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009.
12. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل "الاطار النظري-معايير وقواعد-مشاكل التطبيق العملي"، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007.
13. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
14. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد عشماوي واخرون، أساسيات المراجعة و معاييرها، القاهرة، 2007.
15. عبد الفاتح صحن، احمد عبيد و اخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

16. حمدي سليمان سحيتات القليلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
17. محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
18. مصطفى عوادي، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، الجزائر، بدون طبعة، 2011.
19. بوزيد حميد، جباية المؤسسة-دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة المضافة-دراسة نظرية تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ماي 2007.
20. محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، دار الطباعة الحرة الاسكندرية، 1994.
21. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان الأردن.

### ✓ المجلات:

1. بوركايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء معايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 01، 2015.
2. بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة فترة(2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية، التسيير و التجارية، العدد 17، 2017.
3. تونسي نجاة، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية و الأسواق.

### ✓ مذكرات التخرج:

1. صبرينة العايب، المراجعة الخارجية في ظل اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي الجديد-دراسة حالة- EPE ETRACOB OUARGLA، مذكرة مكملة لنيل ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة العربي بن المهدي، الجزائر، 2012-2013.
2. نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2017.
3. حفيظة مقراوي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2016-2017.
4. امينة لعويسي، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون-دراسة حالة مؤسسة الشفق للصناعات البطاريات-عين المليلة-، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة العربي بن المهدي أم البواقي، 2015-2016.

5. محمد الطاهر سالي، أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشي القرارات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014-2015.
6. عبد الرحمن تورية، تكامل التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، مذكرة نيل شهادة ماستر جامعة محمد خيضر، 2016-2017.
7. محمد امين مازون، تدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة الجزائر، 3، 2011.
8. سالم اكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية-دراسة حالة مديرية الضرائب، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، قسم محاسبة مالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي ابن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، 2018/2019.
9. سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2012.
10. أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2013/2014.
11. وسيلة حميشي، التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2013/2014.
12. بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999/2009)، مذكرة منشورة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011.
13. نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر.
14. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
15. محي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، قسم علوم مالية محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2014.

16. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

17. يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2000-2008 مع دراسة حالة ولاية البويرة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاديات المالية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2010/2009..

18. قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية بسكرة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و جباية، جامعة ورقلة، 2012.

### ✓ الملتقيات:

1. بوعلام ولهي، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، مداخلة منشورة للملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20/21 أكتوبر، 2009.

### ✓ قوانين ومراسيم و موثيق:

1. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017، المادة 20 مكرر.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون التجاري، 2017، المادة 9.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017، المادة 183.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017.
7. المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مؤرخة في 18/09/2006
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 34 المؤرخة في 22/06/2007.

9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، دليل أخلاقيات، المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب، 2017.

10. رسالة المديرية العامة للضرائب - نشرة إعلامية للمديرية العامة للضرائب رقم 2013-71

ثانيا: باللغة الأجنبية

Ahmed Hamini , L'audit Comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001.