



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية

-دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم-

تحت إشراف الأستاذة:

د. عمروش صبرينة

من إعداد الطالبتين:

1. بوثلجة نورالهدى

2. شريط جازية

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
د. شنين قادة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	رئيسا
د. عمروش صبرينة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مشرفا، مقررا
د. ملاح صافية	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد والشكر لله عز وجل الذي يسر لنا طريق العلم ووفقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

لا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأستاذة المحترمة أ. عمروش صبرينة على كل ما بذلته من جهد في سبيل إتمام هذا العمل.

كما لانسى أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لكل العاملين بمركز الضرائب لولاية مستغانم، ونخص بالذكر السيد بلعوج الحاج الذي لم ييخل علينا بالمعلومات والمساعدة جزاه الله ألف خير، عسى أن تسعفنا الأيام في الرد ولو القليل من الجميل الذي قدموه.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في إتمام هذا العمل.

إهداء

الحمد لله الذي يسر لنا البدايات وبلغنا النهايات، أهدي ثمرة عملي هذا إلى:

من قال في شأنهما الله عز وجل "(وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا)" - سورة الإسراء. الآية 23-

والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى إخواني وأسرتي جميعاً، الذين ساهموا في إنجاح مساري الدراسي

إلى كل أساتذتي وأخص بالذكر الأستاذة عمروش صبرينة

إلى كل زملائي في مشواري الدراسي...

إهداء

"اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا وزدنا علما نافعا ولسانا وقلبا خاشعا وجسدا على البلاء صابرا"
أهدي ثمرة النجاح الدراسي إلى التي سهرت وريت وكانت السبب في نجاحي والقدوة في حياتي والداعم الأكبر لي
"أمي"

وإلى أغلى ما أملك في الوجود وصاحب القلب الحنون "أبي" حفظه الله وأطل في عمره
إلى إخوتي، أخواتي وزوجي حفظهم الله لي وكل من ساندوني، الذين وسعتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضوء النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي يواجهها والمخاطر التي سيتعرض لها. ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية مستغانم، إذ لاحظنا وجود أخطاء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة قصد حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، وكذلك تم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي له دور إيجابي في دعم الرقابة الجبائية من حيث الفعالية، وما يتوفر عليه المدقق من مؤهلات علمية وعملية. وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية والحد أو التقليل من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب الضريبي، المكلف بالضريبة

Abstract :

This study aims to highlight the extent to which accounting auditing contributes to improving the performance of fiscal control, and reducing the phenomenon of tax evasion in light of the Algerian fiscal system, the challenges it faces, and the risks to which it will be exposed to achieve this, we conducted a field study at the level of the tax center in the state of Mostaganem as we noticed errors that were not related to activity enterprise.

The study concluded that accounting auditing is a means of fiscal control with the aim of detecting errors and abuses that may be used by tax payers in order to protect the national economy in the one hand and recover public money rights on the other hand. It was also concluded that accounting auditing has a positive role in supporting fiscal oversight from in terms of effectiveness and the auditor's academic and practical qualifications. This leads to increased tax revenues and reduced or reduces tax evasion.

Keywords : Accounting Auditing, tax control, tax evasion, tax payer.

جدول المحتويات:

الصفحة	المحتويات
	البسملة
	ملخص
	جدول المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة المختصرات
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
3	الفرع الأول: لمحة تاريخية عن التدقيق المحاسبي
5	الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
6	الفرع الثالث: فروض التدقيق المحاسبي
7	المطلب الثاني: أنواع، أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
7	الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي
15	الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي
16	الفرع الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي
17	المبحث الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي
17	المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي
17	الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص
18	الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

18	المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي
19	الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية
20	الفرع الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني
24	الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير
28	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية	
30	تمهيد
31	المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
31	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
31	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
32	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
33	الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية
34	المطلب الثاني: مبادئ وأشكال الرقابة الجبائية
34	الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية
35	الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
43	الفرع الثالث: أسباب إجراء الرقابة الداخلية
44	المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
44	المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية
44	الفرع الأول: حق الإطلاع
45	الفرع الثاني: حق الرقابة
46	الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة
47	المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية
47	الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات
49	الفرع الثاني: مصالح الرقابة الجبائية الجهوية
52	الفرع الثالث: مصالح الرقابة الجبائية محليا
56	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم	

58	تمهيد
59	المبحث الأول: مركز الضرائب لولاية مستغانم
59	المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب
59	الفرع الأول: تعريف عام لمديرية ومركز الضرائب
64	الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب
66	الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
67	المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية
67	الفرع الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية
69	الفرع الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل
70	الفرع الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من المضمون
73	المبحث الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية مستغانم
73	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
73	الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية
74	الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية
74	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية
74	الفرع الأول: التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي
79	الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي
79	الفرع الثالث: التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي
82	المطلب الثالث: المرحلة الختامية
83	خلاصة
84	خاتمة عامة
89	قائمة المراجع
94	الملاحق

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
27	معايير التدقيق المحاسبي	(1-1)
42	أشكال الرقابة الجبائية	(2-1)
49	الهيكل التنظيمي العام لمديرية كبريات المؤسسات	(2-2)
51	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات	(3-2)
55	مصالح الرقابة الجبائية محليا	(4-2)
60	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	(1-3)
66	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(2-3)
72	التدقيق المحاسبي وقدرته في دعم الرقابة الجبائية	(3-3)

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
11	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(1-1)
14	أنواع التدقيق	(2-1)
76	جدول الفرق بين الرسم على النشاط المهني والقيمة المضافة الأولى	(1-3)
77	تأسيس رقم الأعمال على النشاط المهني	(2-3)
78	الضريبة على الدخل الإجمالي	(3-3)
79	الرسم على النشاط المهني النهائي	(4-3)
80	تأسيس رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني	(5-3)
81	الضريبة على الدخل الإجمالي	(6-3)

قائمة المختصرات:

معنى المصطلح باللغة الأجنبية	الإختصار	معنى المصطلح باللغة العربية
The Institute of International Auditors	IIA	معهد المدققين الداخليين الأمريكيين
Vérification de Comptabilité	VC	التحقيق في المحاسبة
Vérification Ponctuelle de Comptabilité	VCP	التحقيق المصوب في المحاسبة
Vérification Approfondie Situation Fiscale d'ensemble	VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
Direction des Impots de la Wilaya	DWI	المديرية الولائية للضرائب
Direction Général des Impots	DGI	المديرية العامة للضرائب
Centre des Impots	CDI	مركز الضرائب
Centre de Proximity des Impots	CPI	المراكز الجوارية للضرائب
Taxe sur l'activité Personnelle	TAP	الرسم على النشاط المهني
Impots sur la Revenu Globale	IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
Taxe sur la Valeur Ajouté	TVA	الرسم على القيمة المضافة

قائمة الملاحق:

الصفحة	بيان الملحق	الرقم
96	الإشعار بالتحقيق المحاسبي	01
98	استلام الوثائق المحاسبية	02
99	بطاقة بداية عمل التحقيق المحاسبي	03
100	إشعار بالتبليغ لنتائج التحقيق المحاسبي	04
101	الإشعار بالتقويم النهائي في حالة رد المكلف	05
102	Barème IRG	06
103	التصريح الجبائي G50	07

مقدمة عامة

1. تمهيد:

يمتاز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي، يقوم على مبدأ قيام المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحات بشكل يوافق مداخيلهم الحقيقية، وإيداعها لدى الإدارة الجبائية بصفة طوعية ضمن آجال معينة، وهذا ما استوجب إحداث هيئة إدارية مختصة برقابة التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة نظرا للأخطاء والإغفالات المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن غير قصد وقد تكون عن قصد متعمد من طرف المكلف بالضريبة بهدف التخلص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي .

ولمخاربة التهرب الضريبي أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها كوسيلة للحد من هذه الظاهرة الأخيرة وذلك بغية زيادة الإيرادات الجبائية للدولة أو مكافحة أو التقليل من هذه الظاهرة.

ومنه تعتبر الرقابة الجبائية من الإجراءات الضرورية التي يجب على الإدارة الجبائية القيام بها بغرض المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وذلك اعتمادا على مختلف الآليات والأدوات الفاعلة منها التدقيق المحاسبي الذي يعتبر أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة من حيث الشكل والمضمون بهدف كشف كل التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف .

وعليه نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي والضريبي، حيث ينتقلون من الرقابة السطحية إلى الملفات والوثائق إلى المراجعة الدقيقة والمعمقة لحل الدفاتر المحاسبية والوثائق التبريرية الملزمة بهدف تطهيرها من كل الإغفالات المستعملة من قبل المكلفين بغية استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العمومية.

إن فكرة معالجة هذا الموضوع الذي يتناول دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، إذ توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية ما بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث تساهم حصيلة التدقيق المحاسبي في تفسير الاختلافات في المردودية الإجمالية للرقابة الجبائية بشكل يفوق مساهمة أشكال أخرى.

2. الإشكالية:

لمعالجة هذا البحث المتمثل في دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية وماله من أهمية بالغة في النظام الجبائي الذي يمارس من خلال أعوان متمكنين يتميزون بالكفاءة والخبرة المهنية العالية في مجال الضرائب مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات الذي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين.

وبناء على ما سبق نطرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية؟

ويتفرع عن هذا السؤال المحوري إلى ثلاثة أسئلة أساسية وهي:

1- ماهي إجراءات التدقيق المحاسبي؟

2- ما مفهوم الرقابة الجبائية؟ وفيما تكمن أهميتها؟

3- هل يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين الرقابة؟

3. الفرضيات:

1- تتمثل إجراءات التدقيق المحاسبي في جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المدققين ومقارنتها مع التشريع ثم الخروج بنتيجة .

2- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

3- يساهم التحكم في أدوات التدقيق وفق المعايير والمبادئ واحترام القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية.

4. أهمية الدراسة:

من خلال الإشكالية المطروحة يمكن تقديم أهمية الدراسة عن طريق التعرف على أدوات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، وذلك بفرض الرقابة والتدقيق على كافة التصريجات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة وما يمكن أن ينتج عنه من اكتشاف بعض الأخطاء والغش المحاسبي .

5. أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة، كما يهدف إلى:
- التعرف على التدقيق المحاسبي من خلال التطرق إلى إطاره النظري .
 - التعرف على الإطار المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية.
 - تبيان أهمية الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.
 - إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي .

6. دراسات سابقة:

الدراسة (1): سليمان عتير، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2011-2012، ص: 1-240.

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من مدى صحة المعلومات عامة والمحاسبة خاصة المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تمثلها تتوفر فيها خصائص ذات جودة لتكون خير ممثل ومعبّر لها .

ولقد توصل الباحث إلى أن المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ فيها بين العون الاقتصادي الواحد وما بين الأعوان الاقتصاديين ، وأن التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر مجاعة من التحقيقات التي تتم على مستوى مفتشية الضرائب .

الدراسة (2): لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011، ص 1-192.

تهدف هذه الدراسة إلى كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية وهذا عن قصد أو دون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

ولقد توصل الباحث إلى الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحسينها عن طريق القوانين المالية أو المراسلات أو التعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت.

الدراسة (3): محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2016 - 2017 ، ص: 1-281.

تهدف هذه الدراسة إلى الحرص على تطور مهنة التدقيق في جميع جزئياتها للرفي بها إلى مصنف الدول الرائدة في المجال وذلك معبرا عنه بسن قانون 10/01 لضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد لحقيقة الرقي بالمهنة وتطويرها سواء على الصعيد الأخلاقي أو المهني .

وقد توصل الباحث إلى تطوير مهنة التدقيق في الجزائر وأن التدقيق هو علم قائم بذاته يكتسي أهمية بالغة عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر بالنظر لتأثيره المباشر على القوائم المالية من خلال التقارير المصادقة على الصحة و المصادقية.

الدراسة (4): محمد يزيد صالح، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة - دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015-2016، ص: 1-279.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة صيدال، بحيث تم قياس ممارسات التدقيق الداخلي ومدى تطبيق ميثاق الحكم الراشد وتأثيره على رفع تنافسية المؤسسة .

وقد توصل الباحث إلى أنه يوجد ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية التدقيق الداخلي وفق المعايير المهنية الواجبة وإلزام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية مع توفر الخبرة والتأهيل الفني لدى المراجع الداخلي ورفع تنافسية المؤسسة.

الدراسة (5): محمد قاسمي، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، 2014-2015، ص: 1-258.

تهدف هذه الدراسة إلى مكافحة ظاهرة الغش الجبائي من خلال حصر أسبابها وآثارها مع محاولة قياس حجمها وذلك باعتبارها الداء الذي نحاول علاجه .

وقد توصل الباحث إلى أن الرقابة الجبائية تمثل الوجه الحضاري للإدارة الجبائية في ممارستها لواجباتها وتحقيق أهدافها، فلم يعد يقتصر دورها على مراجعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، بل تعدهم إلى اطلاعهم على واجباتهم الجبائية.

الدراسة (6): سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، ص: 1-21.

تهدف هذه الدراسة إلى حماية المال العام ومكافحة التهرب الضريبي، ويعد من أبرز هذه الوسائل ما اسطرح عليه بالرقابة الجبائية التي تتخذ عدة أشكال ومن أهمها التدقيق المحاسبي الذي يهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص مستنداتهما.

وقد توصل الباحث إلى أن التدقيق المحاسبي آلية هامة من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، وأن التدقيق المحاسبي له دور في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واستيراد مبالغ هامة لخزينة الدولة .

الدراسة (7): خيرة مجدوب، مصطفى طويطي، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 5، 2018، ص: 49-64.

تهدف هذه الدراسة إلى كيفية مواجهة التهرب الضريبي وذلك من خلال تجسيد آليات الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي في إطار الجباية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف من خلال القيام بفحص انتقادي لمجمل الوضعية الجبائية.

وقد توصل الباحث إلى أن عملية التدقيق المحاسبي لا تتم بطريقة عشوائية، بل هناك وسائل تستعملها الإدارة الجبائية قبل الشروع في عملية التدقيق. التخطيط الجيد لمهمة التدقيق والتحكم في المساعدين يضيفي الدقة على مخرجات العملية .

7. تحديد النطاق الزمني والنطاق المكاني:

من أجل معالجة الإشكالية تم تحديد نطاقين زماني ومكاني كما يلي:

– النطاق الزمني: يتجلى في فترة الدراسة التي حددت من فيفري إلى ماي 2024

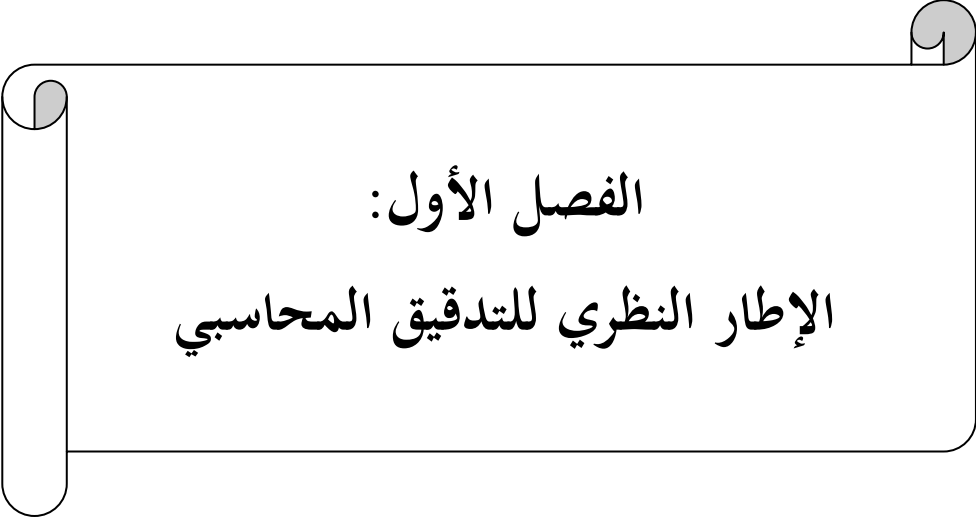
– النطاق المكاني: تمت هذه الدراسة في مركز الضرائب لولاية مستغانم .

8. منهجية الدراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف المرجوة، وكذا اختبار صحة الفرضيات فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، من خلال بيان مفاهيم كل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وكذلك تحليل إجراءات التدقيق المحاسبي .

9. تقديم الخطة:

قصد الإلمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري مقسم بدوره إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي ، والفصل الثاني الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، في حين يتضمن القسم الثاني الفصل الثالث والأخير المتمثل في الدراسة الميدانية.



الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

يعتبر التدقيق عملية منظمة للحصول على البراهين داخل المؤسسات الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، وهو بذلك عمل انتقادي للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها. حيث يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، فعند انتهاء المحاسب من تجميع وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات.

وقد شهدت السنوات الأخيرة تطورا ملحوظا للتدقيق نظرا لما له من أدوار على عدة مستويات مما أدى إلى إصدار جملة من المفاهيم، الأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

من هذا المنطلق سنتعرف في هذا الفصل على الإطار النظري للتدقيق من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي

عرف التدقيق منذ أزمنة طويلة حيث كان يعرف بمصطلحات أخرى عكس ما هو مسمى الآن، ويعد التدقيق المحاسبي أهم ركيزة في المؤسسات. وقد لوحظت عدة تطورات رافقت هذه المهنة، يتطرق المدقق إلى إجراءات التدقيق من خلال مفهومه، أهميته، مبادئه والوصول إلى الأهداف المرجوة، وله عدة أنواع وفروض سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

نشأت مهنة التدقيق من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من مدى ملائمة البيانات للواقع واكتشاف الأخطاء.

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن التدقيق المحاسبي:

نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية).

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد¹، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص: 17.

المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي)، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً وجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصاً بعد قضية (البنك العام) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية، وبالتالي فإنه:

(في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة).

وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وأن أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي وبين الأهداف الرئيسية للتدقيق.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، وأن التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمد عليها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولاً. أما الفترة بعد سنة 1933 فقد شهدت شبه إجماع، وخاصة بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية من أن الغرض الرئيسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ فكتشاف مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة. بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

وقد تم التأكيد على هذا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية، إذ جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية.¹

أما في الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919. وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني. وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات أما في إمارة شرق الأردن فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية سنة 1944، إذ أنشئ أول مكتب لشركة

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 18-19.

جورج خضر، ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا و شركاهم من القدس إلى عمان، بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية، أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاوله المهنة بصدر قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروفا عالميا باسم ¹.Price Waterhouse COPPER

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف حول التدقيق المحاسبي رغم الاختلاف الشكلي بين المفاهيم، لكن المعنى واحد. من بين التعاريف نجد :

كلمة تدقيق معناها اللفظي Audit وهي مشتقة من اللغة اللاتينية Audire معناها يستمع ².

تعريف مصف الخبراء المحاسبين الفرنسيين:

هو فحص مهني مؤهل ومستقل يعمل على ابداء الرأي حول مدى انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حساب النتائج لمؤسسة ما. ³

كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية مفهوما آخر للتدقيق: على أنه عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين. ⁴

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص:19.

² أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار لجان للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2015، ص:7.

³ محمد زبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائرية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2021، ص:62.

⁴ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص:24.

ويعرف التدقيق المحاسبي على أنه علم وفن يقوم على مجموعة من الخصائص، الفروض والمبادئ، والذي يقوم بالفحص الإنتقادي المنهجي المستقل والمنظم للمعلومات المالية والمحاسبية والنظم والعمليات التي أنتجت تلك المعلومات بغية إبداء رأي في محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية في تقرير لكافة المتعاملين.¹

من هنا يمكن استخلاص أن:

التدقيق فحص انتقادي يقوم به شخص مستقل وذلك من أجل التأكد والتحقق من صدق المعلومات المالية في المؤسسة، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد من طرف المدقق.

الفرع الثالث: فروض التدقيق:

الفروض هي القاعدة الأساسية في نظرية التدقيق، وقد عرفه البعض على أنه القاعدة التي تحظى بقبول عام وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك. ومن بين هذه الفروض نجد:

1) فرض استقلالية المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو ابداء الرأي حول القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وابداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية) ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود تعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة.

2) فرض قابلية البيانات المالية للفحص :

لا بد أن تكون البيانات والمعلومات المالية الإدارية قابلة للفحص، إن لم تكن كذلك فلا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، حتى تكون هذه البيانات قابلة للفحص لا بد أن تتوفر على معايير منها:

-الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.²

¹ بشير بوعزة عبيد، بوشخي بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك ، مجلة المالية والأسواق، المجلد 9، لعدد 2، 2022، ص:313.

² علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص:43.

- البعد عن التحيز: وذلك من خلال اعداد المعلومات وتسجيل الحقائق بطريقة عادلة ودون تحيز لأي طرف.
- القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.¹
- 3) فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:
- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.
- 4) فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:
- يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة من خلال امداد هذه الاخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.
- 5) ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغير في الظروف:
- معنى ذلك في هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة سابقا تمت وفق نظام رقابة داخلية سليم وإجراءات سليمة ويفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل.
- 6) فرض التطبيق السليم والمناسب للمبادئ المحاسبية:
- إن تطبيق المدقق للمبادئ المحاسبية في المؤسسة يساعده في الحصول على معلومات ذات مصداقية، إذ أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر كمؤشر للحكم على سلامة مختلف القوائم المالية.²
- المطلب الثاني: أنواع، أهداف وأهمية التدقيق**
- لتوضيح التدقيق المحاسبي سنتطرق إلى عرض أنواعه، أهميته، أهدافه والمعايير المتعارف عليها:
- الفرع الأول: أنواع التدقيق المحاسبي**
- للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليه، إلا أن ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق أو الوقت الذي تتم فيه العملية أو الهيئة التي تقوم به .
- 1) من حيث نطاق التدقيق:

¹أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص:13.

²محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، 2006 ، ص ص:13-15.

-**التدقيق الكامل:** وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق عمل المدقق، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، ولهذا يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات صغيرة، أو قد يتم إجراء تدقيق كامل اختباري يعتمد على أسلوب العينة والاختبار خاصة إذا كانت المشروعات كبيرة الحجم.

ولكن بصفة عامة يرتبط هذا النوع بتدقيق جميع البيانات المالية للمنشأة، وإبداء الرأي عن جميع هذه البيانات وليس عن جزء منها، ويكون المدقق مسؤولاً عن تدقيق جميع البيانات المالية حتى في حالة اعتماده على إجراء التدقيق الكامل الاختباري.

-**التدقيق الجزئي:** يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق بتدقيق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها، ولذلك ينحصر نطاق الفحص ومسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه، ومن الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمنشأة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين.¹

2) من حيث الوقت: وينقسم إلى قسمين:

-**التدقيق المستمر:** يتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن يتم وصفه أسبوعياً، شهرياً أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة و تعدد عملياتها.

إلا أن هناك بعض العيوب التي تؤخذ على هذا النوع من التدقيق وهي :

-احتمالية تغيير الأرقام من قبل الشركة بعد أن قام المدقق بتدقيقها.
-تعطيل أعمال قسم المحاسبة وذلك نظراً للتواجد المستمر للمدقق وحاجته باستمرار إلى السجلات والبيانات التي يقوم قسم المحاسبة بإعدادها.

-احتمالية نشوء علاقة ودية بين المدقق وموظفي المنشأة مما يؤثر بشكل أو بآخر على استقلالية المدقق.

-قد تؤدي عملية التدقيق المستمر من عمل تحليلي إلى عمل روتيني.

مزايا التدقيق المستمر:

-توفير الوقت الكافي مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق.

¹ رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 48-49.

- سرعة اكتشاف الأخطاء والغش في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام.
 - توسع نطاق الفحص وتفصيلاته.
 - تحقيق انتظام القيد بالدفاتر والسجلات دون إهمال أو تأخر من الموظفين وذلك بتردد المدقق المستمر للمؤسسة.
 - المساعدة على عرض القوائم المالية في وقت مبكر.
 - يتضح أن عملية التدقيق المستمرة مهمة جدا من جهة متابعة سير أعمال المنشأة والوقوف على اكتشاف حل الأخطاء ومنع الكثير من التلاعبات والاختلاسات. ومن جهة أخرى يساهم بشكل كبير في عدم استقلالية وحيادة بسبب طول علاقة المدقق مع الموظفين واعتبار هذه العملية عملية روتينية¹.
 - **التدقيق النهائي:** يتميز كونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة².
 - ويعاب على هذا النوع من التدقيق :**
 - الفشل في اكتشاف الأخطاء والغش الميثب بالدفاتر في حال و وقوعها.
 - استغراقه وقتنا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في مواعده.
 - تشويش العمل في مكتب المدقق والشركة مما يؤدي إلى زيادة إرباك في العمل في مكتب المدقق و العميل، حيث تتوافق تواريخ إفعال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة .
 - هذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة، بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة.
 - ويستعمل هذا النوع من التدقيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.
- مزايا التدقيق النهائي:**

¹ خيرة زقيب، يزيد تفرات، التدقيق المحاسبي والمالي وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، ألفا للوثائق، الطبعة الأولى، عمان الأردن البوابة الشمالية للجامعة الاردنية، 2023، ص ص: 39-40 .

² تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، بدون طبعة، عمان، 2017، ص: 17.

-يفضله الكثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.

-يفضله المدقق لأنه عملية وواقعي ويتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.

-يقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر.

يتضح أن التدقيق النهائي يفتقد إلى الدقة في أثناء اكتشافه للإحتلالات والإنحرافات، واستهلاكه للوقت وتعطيل بعض الأعمال، وهذه من عيوبه بحيث هذا النوع من التدقيق يصلح للمنشآت ذات الحجم المتوسط والصغير.¹

3) من حيث القائم بعملية التدقيق: من هذه الزاوية ينقسم التدقيق إلى نوعين:

-**تدقيق خارجي:** التدقيق الخارجي هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل عن إدارة المؤسسة بغرض إبداء رأي في محايد عن عدالة القوائم المالية التي تخص مؤسسة معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام يسمى التدقيق الخارجي تدقيق محاسبي ومالي، يعمل على تأكيد صحة القوائم المالية أو يقدم نصائح وتوجيهات لصالح مجلس الإدارة لكي تستخدم في المجالات الأخرى.²

-**تدقيق داخلي:** عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (the Institute of Internal Auditors)(IIA): "نشاط مستقل، موضوعي، يقدم تأكيدات واستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر (Risk Management)، والرقابة (Control) وعمليات الحوكمة (Governance Process)³."

¹ حيرة زقيب، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص: 40-41 .

² نجاة تونسي، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016، ص: 133.

³ زاهر الرعي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2017، ص: 19.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

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

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	
إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج الأعمال والمركز المالي.	قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها في إنتاج بيانات محاسبية.	من حيث الهدف
فحص بالعينات وطلب الإيضاحات لجمع أكبر أدلة إثبات لتمكينه في الحكم على صحة عمليات وأرصدة المنشأة.	الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية للقوائم المالية بصورة شاملة.	من حيث الأسلوب
شخص محايد مستقل تماما عن نفوذ الإدارة يعين من طرف الجمعية العامة للمساهمين.	موظف تعيينه الإدارة ويخضع لتعليماتها وأوامرها، يتمتع باستقلالية نسبية.	من حيث الاستقلالية
وفق القانون والعرف المحاسبي السائد.	بناء على احتياجات إدارة المنشأة.	من حيث نطاق العمل
من شأن الجمعية العامة للمساهمين والتي عينته وكيلا عنها.	من شأن الإدارة	من حيث المساءلة
الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية والاختبارات الواجبة للممارسة المهنة.	عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة	من حيث المتطلبات
المساهمين والأطراف الخارجية	الإدارة	من حيث الاستفادة

المصدر: محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية- دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2017/2016 ،ص:37.

4) من حيث مدى الإلزام:

-التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الملزم بموجب النصوص القانونية، ذلك أنه يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي لها، وفي هذه الحالات بعد عام تعيين مراقب الحسابات من المخالفات القانونية الجسيمة.

-التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة ودون تدخل أو إلزام من أي جهة مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.¹

5) من حيث الشمولية و مدى المسؤولية في التنفيذ (مسؤولية المدقق):

-التدقيق العادي: يتعلق هذا النوع بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

-التدقيق لغرض معين: الهدف منه هو البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد.²

6) من حيث الهدف:

-تدقيق القوائم المالية: يكون الهدف من هذا النوع من التدقيق هو الخروج برأي في محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن مدى مطابقتها للقوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه. ومن أمثلة التدقيق المالي نجد:

-تدقيق مالي لمحاسبة الأعباء الاجتماعية بغرض التحقق من أن القوانين الاجتماعية محترمة.

-تدقيق مالي للوثائق الجبائية بغرض التحقق من صحة حساب الضريبة على أرباح الشركات.

-تدقيق مالي لحسابات العملاء بغرض التحقق من أن تقييم العملاء المشكوك فيهم تم بطريقة حذرة.

¹ ثناء عطية فراج وآخرون، أساسيات المراجعة، بدون دار نشر، بدون طبعة، ص:10.

² محمد يزيد صالح، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016، ص:26.

- وتتضمن أعمال التدقيق المالي البيانات والمعلومات المالية ذات العلاقة.
- تدقيق البيانات المالية يعطي تأكيدا معقولا فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة تظهر بصورة عادلة الوضع المالي ونتائج العمليات وبيان التدفقات النقدية وفقا للمعايير المتعارف عليها.
- تدقيق المعلومات المالية ذات العلاقة يتضمن ما يلي: قد تم عرض المعلومات المالية وفقا لأسس معينة أو قائمة. كون المؤسسة المدققة قد تقيدت بمتطلبات أداء مالية محددة.
- نظام الضبط الداخلي المتعلق بالتقرير المالي أو المتعلق بالمحافظة على الموجودات هو مصمم بشكل ملائم وقد تم تنفيذه لتحقيق أهداف الضبط.
- من خلال هذه الأمثلة يمكن أن نلاحظ بأن كل تحليل، فحص، تحقيق، دراسة لكل أو جزء من النظام المحاسبي أو القوائم المالية لمؤسسة معينة يمكن أن نعتبره تدقيق مالي، كما يمكن أن نعتبر أن مهمة التدقيق المالي هي مقدمة لمهمة تدقيق عملياتي أو تدقيق التسيير.
- **التدقيق الإداري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على اختبار وتقييم المعلومات الخاصة بتسيير كل وظيفة من وظائف المؤسسة، بهدف إبداء رأي في محايد حول هذه المعلومات ومدى ملاءمتها في اتخاذ القرارات المختلفة وهذا بالاستناد على معايير الكفاءة والفعالية. ويتفرع التدقيق الإداري إلى تدقيق التأمينات، تدقيق الموارد، التدقيق الجبائي، التدقيق الإلكتروني، التدقيق التجاري والإنتاجي... إلخ.
- يعتمد التدقيق الإداري على فحص كافة أو بعض أجزاء الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، لإدارة المؤسسة تسعى دوما إلى تحقيق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة.
- **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا لها قد تحققت فعلا، فالتدقيق لم يعد هدفه تصيد الأخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.¹
- **التدقيق القانوني:** أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **التدقيق الاجتماعي:** هو وسيلة لإدارة وقيادة الشركة، ومحور استراتيجي متزايد لمساعدة جميع أصحاب المصلحة، عن طريق رصد الحقائق والممارسات والهياكل المتعلقة بالتوظيف والعمل البشري في الشركة، وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تعود بالنفع على السياسات الاجتماعية للشركة.

¹ خيرة زقيب، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص: 45-46.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

ويعد عملية مستقلة لتقييم وضمان أن الأداء الناتج موثق من جهة، ولتحديد وقياس الفجوات للتعرف على أسبابها وآثارها ونتائجها من جهة¹.

يمكن حصر في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): أنواع التدقيق

اسم عملية التدقيق	تصنيف عملية التدقيق:
-التدقيق الكامل -التدقيق الجزئي	من حيث نطاق التدقيق
-التدقيق المستمر -التدقيق النهائي	من حيث الوقت
-التدقيق الداخلي -التدقيق الخارجي	من حيث الهيئة التي تقوم به
-التدقيق الالزامي -التدقيق الاختياري	من حيث درجة الإلزام
-التدقيق العادي -التدقيق لغرض معين	من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ (مسؤولية المدقق)
-تدقيق القوائم المالية -التدقيق الإداري -تدقيق الأهداف -التدقيق القانوني -التدقيق الاجتماعي	من حيث الهدف

المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق

¹خيرة زقيب، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص:47.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

تطورت أهداف التدقيق بتطور مهنته عبر العصور، ومن خلال ذلك تم تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة :

أهداف تقليدية : من بينها:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين على شفافية القوائم المالية.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني¹.

أهداف حديثة: أو معاصرة، وهي ملخصة كالآتي:

- تدقيق الخطط ومتابعة تقييم المؤسسات والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق¹.

¹ محمد يزيد صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين و المستقبلين و البنوك و رجال الأعمال و الاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال و غيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محددة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات أو الاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... إلخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علماً اجتماعياً يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن تنسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد، بفحص تلك البيانات فحصاً انتقادياً منظماً ودقيقاً، وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة

¹ صبرينة عمروش، الإفصاح المحاسبي وأثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2021/ 2022، ص: 137.

الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة¹.

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير التدقيق المحاسبي

عند تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي لا بد من معرفة ومراعاة أسسه والتي تحتوي على مبادئ ومعايير سنتطرق لها في المطالبين التاليين:

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي

إن المبادئ العامة لتدقيق الحسابات تتم من خلال عنصرين أساسيين وهما الفحص و التقرير

الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، آثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

-مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها².

-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: عدم التركيز على نقطة معينة بل يتسع مدى الفحص ليشمل جميع أهداف المؤسسة بجميع تقاريرها المالية المعدة سابقاً حفاظاً على الأهمية النسبية للمعلومة المالية والتنبه لمخاطر التدقيق المحدقة.

-مبدأ فحص الحقوق الانسانية: يقصد بذلك فحص مدى احترام الحقوق الانسانية للعمال في المؤسسة في

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 15.

² يعقوب ولد الشيخ محمد أحمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر القايد تلمسان، 2014 / 2015، ص ص: 30-31.

تحقيق الكفاية الإنتاجية، لتكوين رأي صواب لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، قياس المؤشر المناخ السلوكي من "نظام للقيادة، السلطة الحوافز، الاتصال، المشاركة" ما من شأنه تحفيز وزرع روح الانتماء وحب العمل¹.

الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

- **مبدأ تحقيق الاتصال:** وذلك بتفعيل أدوات الاتصال وكذلك أن يكون تقرير المدقق وسيلة لنقل مسار العمليات الاقتصادية للكيان، لجميع الأطراف ذات العلاقة بطريقة واضحة لتحقيق الهدف من وراء إعداد التقارير.

- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية المنصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- **مبدأ السببية:** لا بد من خلال هذا المبدأ أن يحتوي التقرير على تفسير لكل فعل غير عادي يواجهه به المدقق، وأن التحفظات والمقترحات تكون مبنية على أسباب واقعية².

المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، ولمهنة تدقيق الحسابات معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المعايير العامة، معايير الأداء المهني ومعايير إعداد التقرير.

¹ محمد أمين لونية، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016/ 2017، ص: 15.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2005، ص: 24.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

يحتوي هذا الفرع على الصفات الشخصية ومدقق الحسابات وتتكون من ثلاث معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق: وذلك فيما يلي:

- التأهيل العلمي و الدراسي.
- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:
 - جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين.
 - جدول المحاسبين أو المدققين.
 - جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين.
- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية بتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية وغير الرسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العلمية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة للمدقق للقيام بعمله وحسن وتحسين فعالية أداءه .

المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهمة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا، إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي، والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية، ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه¹.

¹ زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص: 32-33.

المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة:

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

الفرع الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف إذا للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في تدقيق ومراقبة الحسابات.

ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المراجع أن لا يكون كفاء ومستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصداقية الحسابات، وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي:

- 1) يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف، فضلا عن توافر الإشراف الدقيق على أعمال المساعدين.
- 2) يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق.
- 3) ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والتدقيق.²

وستتحدث بشيء من التفصيل عن هذه المعايير الثلاث :

1) الإشراف والتخطيط المناسب:

¹ زاهر عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص:33.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار لجان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص:35-36.

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة التدقيق فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة التدقيق والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلا عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات التدقيق الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المراجع أثناء القيام بمهمة التدقيق، وفيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من المفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المدقق من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكثر خلال عمل التدقيق النهائي، الذي يتم في أو بعد آخر السنة المالية، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمرا هاما ومفيدا، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي ستتطلب مزيدا من الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

وبالطبع فإن التخطيط مهمة التدقيق سيتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

2) تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول العميل ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العميل، وتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت و نطاق واختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية¹.

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المنشأة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق وهي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص: 36-37.

نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة.

وحيث أن هناك نوعين من الأخطاء تواجه المدقق والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب، ويتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المدقق وبالطبع فإن المراجع يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه وذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرية الذي يمكن أن ينتج عن النظام، وقد حددت نشرة معايير التدقيق رقم (1) الخطأ الجوهرية بأنه:

الحالة التي يعتقد معها المدقق بأن (1) الإجراءات المحددة أو (2) درجة الالتزام بها لم تخفض الخطر إلى أدنى مستوى نسبي بأن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية موضوع المراجعة ستكشف بواسطة العاملين في الوقت المناسب وأثناء تأديتهم للعمل العادي المحدد لهم.

3) كفاية وصلاحيّة أدلة (قرائن) الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة والقرائن، ولكنها تشترك جميعا في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر، ومن هذه التعاريف أن الفردية تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي، وكذلك فالقرينة اصطلاح يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني يستخدم لبرهنة العنصر الأول.

ويجب أن يتضمن التدقيق أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية، وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية،¹ ويمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية المدقق كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني،

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 37-38.

فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل الإثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية. ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فمالم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب. ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها بكفاية أدلة الإثبات.

هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدّة أشكال أو صور كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة وعلى ضوء ما تقدم فإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلا عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولا يجب أن تكون كافية ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة معقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق ولأن أساليب العينات تستخدم غالبا لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ومن جهة أخرى فإن كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأي المدقق أيضا مخاطرة المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهمال كان في غنى عنه¹.

ولأدلة الإثبات خاصية النوعية أو الصلاحية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلا عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمدقق كثيرا مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية، ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر اقناعا من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس، وهذا معناه أن المدقق يمكنه أن يستفيد من خبرته مع المنشأة أثناء مراجعته لها، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير على ما يعرف باسم استمرارية الوحدة، ولهذا فإن المراجع يستخدم خبرته مع المنشأة في تقييم افصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 39-40.

والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الانتاجية للأصول، فضلا عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة خاليا من نقاط الضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا في الفترة الحالية، فيصبح للمدقق أن يفترض سلامة وجوده نظام الرقابة تحت الفحص، لكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير – بطبيعة الحال – إذا ما بدأ اختباره خلال الفترة الحالية.¹

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه:

المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأيدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

– تحديد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق الإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها.

– أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالية.

المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو إثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.¹

المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح، كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملائمة الإفصاح وكفايته:

-الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

-وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

-القوائم المالية المتفق عليها يكون قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.

-إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الاجراءات الرئيسية للتدقيق مما يهتم ضرورة الإفصاح عن ذلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.²

¹ زاهره عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 35-36.

² زاهره عاطف سواده، مرجع سبق ذكره، ص ص: 36-37.

المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية

يجب على المدقق التعبير عن رأيه قي القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق وتشمل:

-إبداء رأي دون تحفظات.

-إبداء رأي ينطوي على تحفظات.

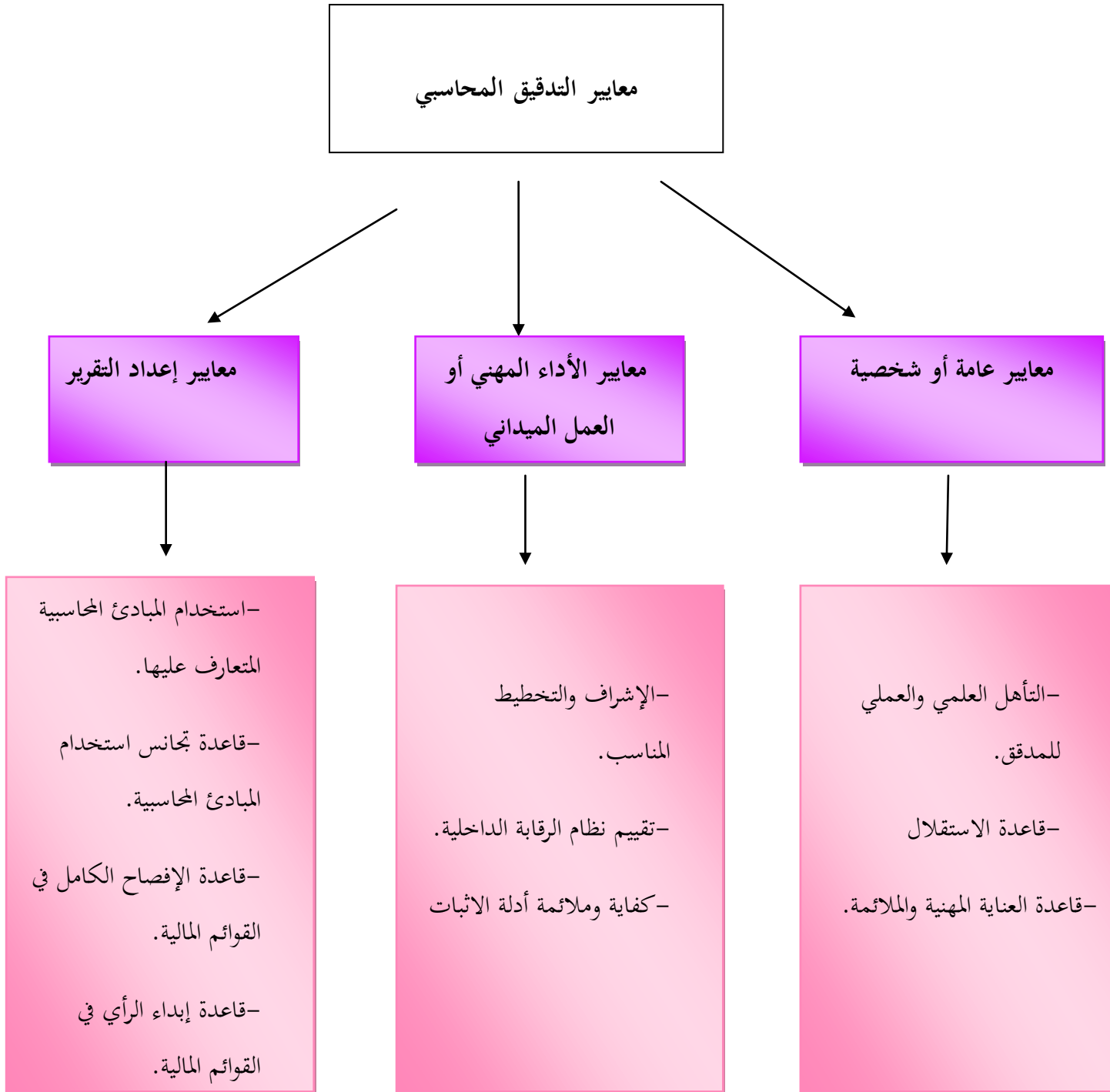
-إبداء رأي مخالف. تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه وهي:

- 1) اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه، ولذلك فعلمية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء، لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.
- 2) المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية، ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرية لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأً أم تلاعب.
- 3) أن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.¹

¹ زاهره عاطف سواده، مرجع سبق ذكره، ص ص: 37- 39.

كما يمكن توضيح معايير التدقيق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-1): معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق

خلاصة

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض أسس ومفاهيم التدقيق المحاسبي، وعليه نستخلص أن التدقيق المحاسبي يلعب دور أساسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير المعلومات المالية الصحيحة والمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة، ويمكن القول أن التدقيق هو مفتاح التقييم والحكم على المعلومات الواردة فيها في اتخاذ القرار.

فطور التدقيق كان ناتجاً لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جزاء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل يدلي برأي في محاييد موضوعي الذي يمكنه من اكتشاف الغش ومنع أي خطأ في إبداء الرأي حول مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية لأنها تمثل صورة صادقة لوضعية ونتائج المؤسسة.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تمهيد:

إن للإدارة الجبائية أداة هامة تطبقها من أجل تحرير المعلومة الجبائية والقيام بتحقيقها كما ينبغي، وتتمثل هذه الأداة في الرقابة الجبائية التي تعتبر وسيلة للكشف عن كل المخالفات والإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف. وبالأحرى فهي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صفة أو مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب أو الغش في دفع الضريبة، وذلك عن طريق الوسائل والهيئات المخولة لها قانونا، ومنها قانون الاجراءات الجبائية، وبالتالي تقوم الرقابة باحترام حقوق وضمانات المكلفين بالضريبة.

وتتجلى أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وكذا تحضير أموال الخزينة العمومية، وعليه سنحاول في هذا الفصل بيان الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في مبحثين أساسيين وهما:

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة تخول للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة. كما تعد أداة قانونية للإدارة تسعى من خلالها لمراقبة المكلفين في تأدية عملهم وواجباتهم الضريبية، كما تعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

لتوضيح الرقابة الجبائية سنتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، أهدافها وأهميتها.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف مفهوم الرقابة الجبائية عن مفهوم الرقابة الأخرى في المعنى الواسع، فهي إجراء للكشف عن الغش والتهرب الضريبي، ومن هنا يمكن تعريفها على أنها:

- فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية. وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة لها. بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى. وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف.¹

- وعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بأنها التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر و التأكد من حقيقة المركز المالي للممول سواء عن تحديد دن الضريبة أو عند النظر في إسقاطها.²

¹ خولة حموش، بزارية محمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مركز الضرائب لولاية برج بوعريبيج نموذجاً، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 1، 2021، ص: 364.

² سعاد مالخ، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945 قلعة، يومي 28 و29 أكتوبر، 2015، ص: 4.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- حسب تعريف الباحث Claude Laurent: الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة¹.

- ونعني بالرقابة الجبائية التأكد من أن كل شئ يسير وفق ما هو مخطط له حسب التعليمات والقوانين الصادرة، ويتناول موضوع الرقابة الجبائية الأخطاء والمخالفات ووجوب تصحيحها وتسويتها ومنع تكرارها².

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها :

مجموعة من العمليات المعدة من قبل أعوان الإدارة الجبائية لمراقبة سير النظام الجبائي التصريحي والكشف عن الغش الضريبي من خلال فحص التصريحات، المستندات ووثائق المكلفين.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة أهداف معينة ومحددة بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة استراتيجية تتمثل في المقابل للنظام التصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة باقتطاعات الضريبة. وتطبيقها يمثل أحد الاهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية كما يلي :

أن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمله من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، وأن عملية الغش ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة ولكن تؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الاحتكار وتحرير التجارة الخارجية³.

¹ عائشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص: 147.

² يامنة تدلاوتي، حسين برياطي، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية-دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم، مجلة المالية والأسواق، المجلد 09، العدد 01، ص: 313.

³ منصور بن اعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص: 14.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

وحسب مارك لوغاي تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع والعبث بمختلف أشكاله ويكون الغرض منها الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبابة.

كما تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في مساعدة الإدارة الجبائية قصد زيادة مردودها وفعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن حصرها في النقاط التالية:

-تمكن الرقابة الإدارية الجبائية في الكشف عن الطرق الالتوائية التي يسلكها المكلفين للتهرب من دفع الحقوق التي يكونون مدينين بها، بحيث تساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات والإجراءات لمواجهةها واحتمال حدوثها قبل وقوعها.

-تمكن الأجهزة الإدارية من القيام بتشكيل معايير ومؤشرات تساعد على الكشف على الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

-تحدد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة¹.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة الجبائية

تكمن أهمية المراقبة الجبائية في كونها وسيلة تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية من خلال تحديد الوعاء الضريبي على نحو عملي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وزيادة حصيلة الضريبة، وكما تساند النظام الضريبي في تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.

وتتجلى أهمية المراقبة الجبائية في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراقبة والتي تعد مهمة للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها ومن ثم إلى الربح الجبائي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من الحسابات

¹ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبوبكر القايد تلمسان، 2018/2017، ص: 170.

وبتمتعن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين إذ أن المراقبة الجبائية تقوم بصورة عامة بمكافحة التهرب أو التقليل منه¹.

المطلب الثاني: مبادئ وأشكال الرقابة الجبائية

سوف يتم التطرق فيما يلي إلى كل من المبادئ التي تتركز عليها الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى الأشكال وأسباب القيام بالرقابة الجبائية :

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الجبائية

تمتاز أساليب الرقابة الجبائية بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى. وتبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان وذلك من خلال العمل على تغيير الجبائية وتربية المواطن وهكذا شيئاً فشيئاً تتغير ذهنية المكلفين وتوضح أخلاقيات المهنة، ولتحقيق ذلك لا بد من توفر المبادئ الأساسية للرقابة الجبائية والمتمثلة في:²

-إقامة نظام جبائي مضبوط: يجب أن يتصف النظام بالبساطة كعدم التعقيد من حيث القوانين الضريبية، والعدالة حتى يتسنى للمكلفين التكيف معها، وبالتالي القيام بواجباتهم الضريبية وعدم الغش والتهرب منها. لا بد كذلك من الاستمرارية حتى يكون هناك نظام ضريبي محكم وأن يكون مبني على قواعد العصرية.

-ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: لا بد من توفر إدارة جبائية تعمل على تغطية الفروقات والنقائص والعمل على إصلاحها، وذلك من خلال الإطارات ذات الكفاءة والخبرة في المجال خاصة وأن الغش والتهرب الضريبي يعود إلى عدم فعالية النظام الجبائي. وبالتالي لا بد من وجود هيكل إداري متميز بالتنظيم والعصرية لا يشوبه الإهمال وغيره.

-إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة: ويتم ذلك من خلال تقديم يد المساعدة للمكلفين بالضريبة والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ووضع تحت تصرفهم مطويات اعلامية تتضمن مستجدات وتغيرات التشريع الجبائي وشرح الاجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفيات ملء مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الاعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي:

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2014، ص ص: 214-215.

² رضا خلاصي، المرجع نفسه، ص ص: 217-218.

-إعلام المكلفين بالضريبة.

-تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة.¹

-مبدأ التدخل والمراقبة: هو مبدأ يعكس تطور الفكر الضريبي مع تطور دور الدولة المعاصرة التي أصبحت تستخدم الضريبة كأداة من أدوات الضبط الاقتصادي والمالي والاجتماعي بما يخدم الصالح العام كتحفيز الاستثمار ومحاربة الغش والتهرب الجبائين، حماية مبادئ اقتصادية هامة كمبدأ المنافسة بين الأعوان الاقتصاديين، من خلال مبدأ الرقابة والمحاسبة والمساءلة، أو من خلال حماية المجتمع من الآفات والاستهلاك الضار كتجارة التبغ والمخدرات وغيرها، أو بتحقيق التوازنات.²

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات. إن هذا التعريف ركّز أساسا على دور وظيفة الرقابة حيث ربطها بأربعة أساليب هي الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير التي يجب أن تتبع للقيام بعملية الرقابة ثم مقارنتها بالإنجازات التي يتم الوصول إليها دون أن يقارنها بالخطوة والأهداف المراد تحقيقها من قبل المؤسسة.

1. الرقابة العامة: تتم على مستوى مفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة وهما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، وتنقسم إلى:³

-**الرقابة الشكلية:** تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية، دون إجراء أي مقارنة

¹ إكرام سالم، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية-دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، 2018/2019، ص:43.

² رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص:218.

³ ناصر شارفي، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البلدية، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8ماي 1945قلمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، ص:7-8.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، ويتم هذا النوع من الرقابة على مستوى المفتشية التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والهدف من الرقابة الشكلية هو:

- تصحيح الأخطاء المادية التي تحتويها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، كالتأكد من أن البيانات المشار لها في الخانات الصحيحة، والتأكد من أن إيداع التصريحات قد تم في الوقت المحدد.

- التأكد من أن الملف المقدم من طرف المكلف يحتوي على جميع الوثائق المطلوبة.

- التأكد من هوية وعنوان المكلف.

- الرقابة على الوثائق: تعمل إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة على فحص جد دقيق لجميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب، حيث تقوم مصلحة التحقق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتة والتي يقدمها المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة. ينحصر هذا النوع من الرقابة على الوثائق، على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات، فيكون طلب المعلومات عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، سواء كان شغوياً أو كتابياً من أجل تقديم معلومات إضافية بهدف إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من المكلف بالضريبة.

ولتقديم إضافات فيما يخص النقاط والمسائل التي تم تحديدها من طرف إدارة الضرائب، وعندها تلجأ هذه الأخيرة إلى مراسلته من أجل تقديم تبريراته وفقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما فيما يخص طلب التوضيحات والتبريرات فيتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة وطلب توضيحات وتبريرات منه في كل المسائل التي يشوبها غموض أو إلهام. وللمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن 30 يوم من أجل تقديم رده في حالة انقضائها يتم فرض الإدارة الجبائية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 15/06/2004¹.

¹ سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط اثباتها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، جامعة 8 ماي 1945، ص: 11.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

2. **الرقابة المعمقة:** يتناول هذا النوع من الرقابة الوضعية الجبائية والمالية للمكلف، بالإضافة إلى الوضعية المادية، إذ تعتمد على الفحص والتحقيق في المعطيات والمعلومات التي لها علاقة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

وتعرف الرقابة المعمقة على أنها استمرار للرقابة على الوثائق بغرض اكتشاف التهرب الضريبي من خلال دراسة الملفات بدقة.

كما تتمثل الرقابة المعمقة في :

-التحقيق في المحاسبة.

-التحقيق المصوب في المحاسبة.

-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

-التحقيق في المحاسبة (VC):

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها(مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية.إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 1-20، 3-20 من قانون الإجراءات الجبائية).

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة من خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة¹.

¹ميلود عبود، كمال برباوي، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد2، 2018، ص:317.

-التحقيق المصوب في المحاسبة (VCP):

تم استحداث نظام التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 حيث استحدثت المادة 22 منه المادة 20 مكرر لقانون الإجراءات الجبائية والتي عرفته: بأنه مجموعة العمليات التي ترمي إلى مراقبة المحاسبة المتعلقة بنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات لمدة تقل عن سنة جبائية.

ومن خلال نص هذه المادة فإن التحقيق المصوب في المحاسبة ينص على جزء من المحاسبة كأن يكون قاصرا على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة ومادام التحقيق المصوب تحقيقا جزئيا فإنه لا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية فقط كفواتير وعقود ووصول الطلبات أو تسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والإتاوة المتعلقة بالتحقيق، ولا يجوز لأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة¹.

-التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE):

على غرار التحقيق المحاسبي الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية، فإنه استحدث عام 1992 ما يعرف بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، وذلك مساندة للإصلاحات الجبائية وفقا لأحكام المادة 21 فقرات 1-2-3-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن التحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة "مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به"، أي التأكد من التصريحات على الدخل العام من مداخل محققة خارج الجزائر-فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية....

يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر التحقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي مؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح بمجمل دخله.

¹ سعاد مالخ، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة إذا ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح به من طرف المكلف، من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى¹.

لقد فصلت شروط وإجراءات هذه العملية المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ونظرا للخصائص الخطيرة والحساسية لهذه العملية حرص المشرع على إحاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها والتي تتلخص فيما يلي:

- 1) لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق إلا على الأشخاص الطبيعيين، إذ لا يندرج على الأشخاص المعنوية (الشركات).
- 2) المقصود بالتحقيق المعمق هو معرفة الدخل الحقيقي للشخص الطبيعي للتحقيق في الضريبة على الدخل.
- 3) بمقتضى هذا التحقيق يتم التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.
- 4) لا يقوم بالتحقيق المعمق إلا الأعوان من رتبة مراقب على الأقل.

ولصحة هذه الآلية لا بد من مراعاة إجراءاتها القانونية:

- 1) لا بد من إعلام المكلف بالضريبة والمراد حساب دخله مسبقا وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له، مع ضرورة إرفاقه بإشعار بالإستلام.
- 2) لا بد من منح المكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الجبائية الشاملة مهلة 15 يوما تحسب من تاريخ استلام الإشعار وذلك بغرض التحضير المركز للتحقيق المعمق.
- 3) لا بد من إعلام الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية أنه من حقه الإستعانة بمستشار من اختياره هو، فإذا غاب الإعلام بهذا الحق بطل التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة.
- 4) لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق تحت طائلة بطلان فرض الضريبة فترة تفوق سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه.

ترد على هذه القاعدة استثناءات تطيل من مدة المراقبة في الحالات التالية:

- في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

¹ سامية العايب، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

- في حالة استعمال المكلف بالضريبة معلومات خاطئة أو غير كاملة.

- إذا تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبدير في الآجال القانونية.¹

أشكال أخرى للرقابة الجبائية:

3. الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة): هي لجنة تنسيق بين مصالح الضرائب، الجمارك والتجارة، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، الذي يتضمن تأسيس التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

في سنة 1999 أدخلت عدة تعديلات على الهيكل التسييري للفرق المختلطة، وهذا راجع للنقائص التي كان يشهدها، والدليل على ذلك الحجم المرتفع للمنازعات بسبب التصحيحات التي تجربها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 المؤرخ في 21 جوان 1999، بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.²

4. الرقابة على المعاملات العقارية (الرقابة الفتوية): إن الرقابة على المعاملات العقارية تهتم بمراجعة أثمان المعاملات العقارية التالية: العقارات المبنية، والعقارات غير المبنية، ومراقبة المداخل العقارية، وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على قيمة العقار في السوق، والذي يؤخذ بعين الاعتبار المؤشرات التالية:

- العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار

- المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

لذلك يتطلب الأمر متابعة دقيقة ومستمرة لكل المعاملات العقارية، مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.

بالإضافة إلى كل السبل التي تعطي الحق للإدارة الضريبية في القيام بالرقابة، يمكن لأعوانها الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمخلفين قانونا تحرير محضر التلبس الجبائي، وهي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الضريبية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، ويعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة

¹ سامية العايب، مرجع سبق ذكره، ص: 14-15.

² آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد 3، العدد 1، 2019، ص: 160-161.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، حتى تستطيع الإدارة الضريبية التدخل لوضع حد لجنحة الغش الضريبي الجاري، وذلك حال ما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية، وتندرج ضمن التلبس الجبائي الحالات التالية:

-عدم استعمال الفواتير في عملية بيع وشراء البضائع، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها

-عدم التطابق بين الفواتير الصادرة وسندات التسليم وأي وثيقة مع البضائع أو الخدمات المستلمة فعلا

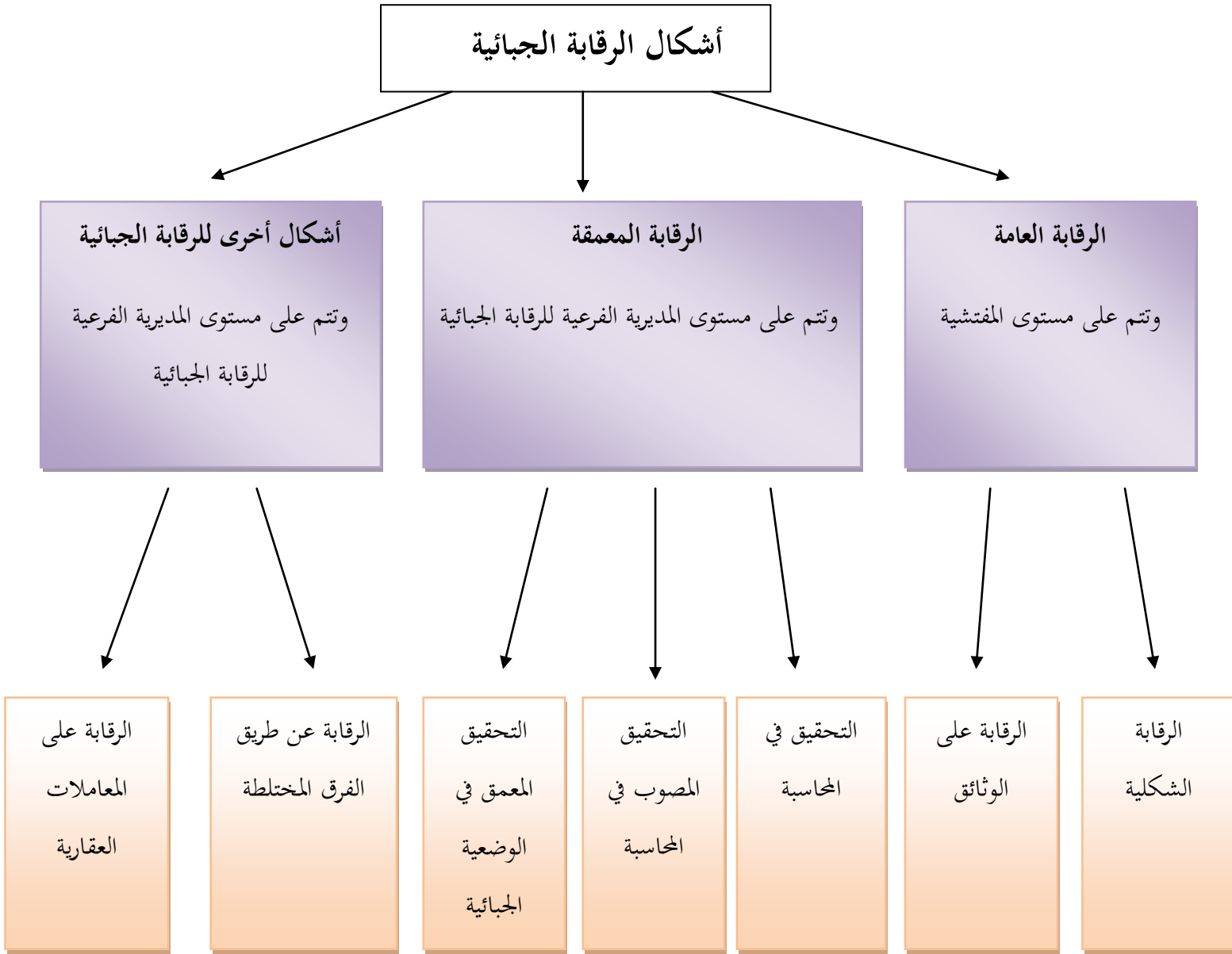
-ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.

يسمح إجراء التلبس الجبائي بمواجهة الشركات القصيرة المدى التي تأسست بهدف التهرب الضريبي، وذلك بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة، كما يمنح هذا الإجراء للإدارة الضريبية المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة، وبالتالي يعطي مجال لتعزيز تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية الإعسار من طرف المكلفين بالضريبة الغشاشين، بإعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي للأموال.

إلا أنه لا يمكن تطبيق إجراء التلبس الجبائي إلا بعد موافقة الإدارة المركزية، وبالتحديد مديرية الأبحاث والمراجعات.¹

¹ آسيا قاسيمي، فهيمة حدادو، مرجع سبق ذكره: ص: 161-162 .

الشكل رقم (1-2): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق.

الفرع الثالث: أسباب إجراء الرقابة الجبائية

1) الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

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

2) الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي¹.

3) محاربة الغش الضريبي:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، وإرساء مبدأ أساسي للقطاعات².

¹ مصطفى عوادي وآخرون، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب والغش الضريبي-دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد2، العدد01، 2019، ص: 76.

² محمد قوادي، رقمنة النظام الضريبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد6، العدد2، 2022، ص: 244.

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها اعتمدت الإدارة الجبائية على مجموعة من الحقوق والأجهزة المخول لها قانونا للقيام بعملية الرقابة، وتعزيزا لذلك خوّل المشرع لأعوان الإدارة الجبائية سلطات للقيام بمهامهم. وذلك من أجل حماية حقوقهم وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: حقوق الإدارة الجبائية

لتوضيح حقوق الإدارة الجبائية سوف يتم التطرق إلى حق الإطلاع وكذا حق الرقابة وحق استدراك الأخطاء وحق المعاينة التي تسعى إلى تحقيقها.

الفرع الأول: حق الإطلاع

ويعني هذا الحق أنه لا يجوز لموظفي إدارة الضرائب الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التملص من الضريبة، وهذا ما أكدته المواد من 309-316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولكن تمّ إلغاء هذه المواد بعد تعديل 2015، أما بالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجده نصّ وأكد على هذا الحق وأتاح لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال تصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا ما يستدل من نص المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية هم أقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي يجوزتها"¹.

وممارسة حق الإطلاع يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة، وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق تسلط عليهم عقوبات مالية ومن بين الجهات المعنية بالإطلاع نذكر مايلي:

¹ منى مقالتي، توفيق بوليفة، دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 1، ص ص: 259-260.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

-الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية.

-مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين.

-مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك ومصالح البريد.

ويبدو حق الإطلاع طريقة عديمة الفاعلية بالنسبة لصغار الممولين الذين لا يمسكون دفاتر، فالبحث والتحقيق في وثائق ومستندات المكلف والاطلاع على ما جاء بها من بيانات ليس بالأمر الهين، على هذا الأساس حرص المشرع على تقييده ببعض القواعد حماية لمصالح الخزينة العمومية من جهة، ودون المساس بحرية وخصوصيات المكلف موضع التحقيق من جهة ثانية، لذلك تم قصر حق الاطلاع على أشخاص معينين في إدارة الضرائب، فلا يجوز لغير الموظفين الفنيين ذو الاختصاص التقني ممارسة حق الاطلاع لأن طبيعة عملهم تستوجب ذلك من جهة، ولتفادي افشاء أسرار المكلف والتشهير به بغير داع من جهة أخرى، على هذا الأساس لا يمكن اجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف إلا عن طريق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

ويهدف المشرع الجزائري من استحداث هذا النوع من الرقابة والتحقيق إلى الكشف عن مختلف التجاوزات، التي يرتكبها المكلف بالضريبة، هذا الأخير الذي يحاول دائما التهرب من العبء الضريبي، كما يصبو المشرع أيضا إلى إحباط محاولات الغش الضريبي والإخفاءات والإغفالات العمدية التي تشوب التصريحات الجبائية¹.

الفرع الثاني: حق الرقابة

لا تكتفي الرقابة الجبائية بالإطلاع، بل تقوم بمجموعة من الإجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وإجراء مقارنات بعناصر وبيانات أخرى وتكون في شكل صورتين هما:

-يطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة، وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ منى مقلاتي، توفيق بوليفة، مرجع سبق ذكره:ص:260-261 .

-تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي والجبائي طبقا لنص المادتين 20 و21 من نفس القانون، وتتم هذه العملية خارج مكتب مصالح الرقابة الجبائية¹.

الفرع الثالث: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة

1- حق استدراك الأخطاء: لقد منح المشرع الضريبي الجزائري للإدارة الضريبية الحق في استدراك الأخطاء التي يمكن أن ترتكبها الإدارة الضريبية سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، وهذا ما جاء في المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة 326، يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجدول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.

كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائرية، أو إثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه، ودون الإخلال بالآجال المحددة في المادة 326 يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة.

تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة، بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تركة الوارث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق التحويل الناتج عن الوفاة. ولا يجوز خصم هذه الضرائب من دخل الورثة بالنسبة لتأسيس ما يفرض على هؤلاء من الضريبة على الدخل الإجمالي².

2- حق المعاينة: يمكن للإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول على حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية، والتي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة³.

¹ ميلود عبود، كمال برباوي، مرجع سبق ذكره، ص: 315.

² ناصر شارفي، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

³ عفاف بولحية وآخرون، أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب جيبل، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 7، العدد 02، 2022، ص: 238.

المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية

لتوضيح أجهزة الرقابة الجبائية سوف يتم التطرق إلى مديرية كبريات المؤسسات وكذا مصالح الرقابة الجبائية الجهوية ومصالح الرقابة الجبائية محليا التي تسعى لتحقيقها.

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات

التعريف بمديرية كبريات المؤسسات: اتجهت معظم دول العالم إلى تخصيص إدارة جبائية لصالح المكلفين الكبار والذين غالبا ما تكون ملفاتهم الجبائية معقدة نظرا لتعدد أنشطتهم، قيامهم بعمليات هامة في الخارج، استعمالهم لأدوات تمويل معقدة وغيرها، وهذا ما يتطلب من الإدارة المسؤولة عن تسيير ملفاتهم أن تتمتع بكفاءة وفعالية عالية.

لذا قامت الجزائر باستحداث مديرية كبريات المؤسسات سنة 2002 (قانون المالية، 2002) في إطار البرنامج الشامل لتحديث وعصرنة إدارتها الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية، لكنها لم تدخل للميدان العملي إلا في سنة 2006. وهي تتكفل بتسيير الملفات الجبائية للشركات التابعة للقانون الجبائي الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يوق رقم أعمالها 100 مليون دج، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، كما تهتم ب(المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة، 2020).

-تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها.

-توسيع طرق الطعن.

-تحديث وتبسيط الإجراءات، وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.

-تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة الحادث الجبائي الوحيد.¹

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من 5 مديريات فرعية وهي:

1) المديرية الفرعية لجباية المحروقات:

¹ بجدة نوي، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين-مركز الضرائب البويرة نموذجا، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 4، العدد 01، 2021، ص ص: 331-332.

2) المديرية الفرعية للتسيير:

3) المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات:

4) المديرية الفرعية للمنازعات:

5) المديرية الفرعية للوسائل:

أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى، حيث تعد مراقبتها احتراماً للالتزامات الضريبية أمراً جوهرياً بالنسبة للخزينة العمومية (تُحوز ما يقارب 70 بالمائة من الإيرادات الجبائية)، ويسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية، وكذا متابعتها من أجل التقليل من الغش الضريبي، ويمكن حصر هذه الأهداف في النقاط التالية:

-تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية: إن تجميع المهام الأساسية (الإعلام والخدمات، التسيير والمراقبة، التحصيل، المنازعات)، تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد ذاته عاملاً عصرنه، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية، وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن مديرية كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فإن مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها. ومن خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعلامات المكلفين فإن مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا يستخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين الذين يتبعونها¹.

-تحديث الإجراءات: إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات هي الخطوة نحو عصرنه المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنه في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الإجراءات بحيث أن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

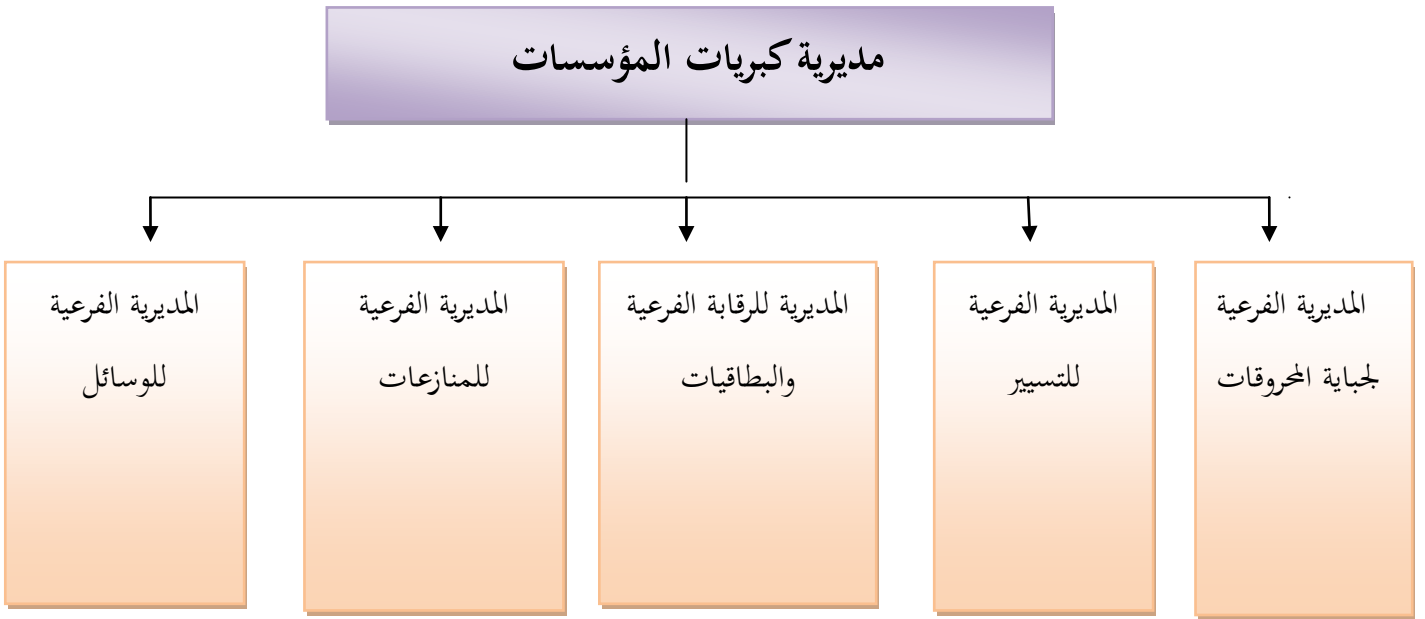
¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2012/2011، ص: 92.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

إن تطوير نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمتعاملين والمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب بتحسين المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجياً المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءاً بإدخال الإعلام الآلي.

-تسيير جباية المحروقات: مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، والذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات لاسيما بإجراءات وكالة النفط موازاة مع ذلك فقط تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات. ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الآخرون في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات ويسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية وشبه البترولية والمنجمية.¹

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



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً ما سبق .

الفرع الثاني: مصالح الرقابة الجبائية الجهوية

سميت المصالح الجهوية للرقابة الجبائية بالمصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وتتكون من:

-المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

-المراكز الجهوية للإعلام والوثائق

-المديريات الجهوية للضرائب.

1- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات: هي هيكل تنظيمي توجد على المستوى الجهوي وتسد لها عملية الرقابة الجبائية، تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية. تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في كل من الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

وتتكون المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاث (03) أقسام وهي:

-قسم المراقبة والإحصائيات والقيم.

-قسم المساعدة على الرقابة.

-قسم الوسائل.

مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

-تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وبعد الاحصائيات المتعلقة بها.

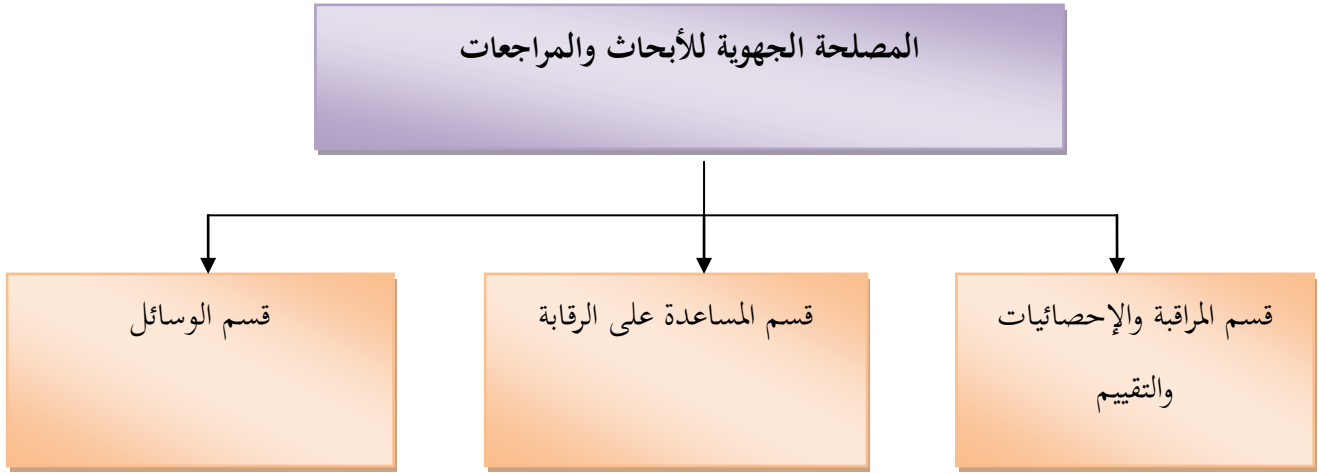
-ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

-تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

-تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها¹.

¹لمن محمد دانون، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم القانونية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 2016، ص ص:54-55.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق .

2- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، المراكز الجهوية للإعلام والوثائق، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع (04) مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

مهام المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:

- تنسق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية الحلية.
- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية.
- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين" وبالخصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.¹

3- المديريات الجهوية للضرائب:

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-06 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدّل والمتمم) وهو امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع اقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للتكوين.
 - المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
 - المديرية الفرعية للرقابة.
- والمديرية الفرعية للرقابة تتكون من ثلاث (03) مكاتب وهي:
- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
 - مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية.
 - مكتب مراقبة المنازعات¹.

الفرع الثالث: مصالح الرقابة الجبائية محليا

سنتطرق إلى مصالح الرقابة الجبائية الموجودة على مستوى كل ولاية وهي:

- 1-المديرية الولائية للضرائب
- 2-مراكز الضرائب
- 3-المراكز الجهوية للضرائب
- 4-مفتشيات الضرائب
- 5-قباضات الضرائب

¹ميلود بن غماري، مرجع سبق ذكره، ص: 260.

سنتطرق لهم بالتفصيل من خلال مايلي:

1) المديرية الولائية للضرائب (DWI):

تمّ إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 02/23/1991، بحيث تلعب دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية بالإضافة إلى مجالات أخرى من قبيل الوعاء والتحصيل، كما تضمن ممارسة السلطة السليمة لمراكز الضرائب والمراكز الجهوية للضرائب، وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية منها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ومن المهام التي تضطلع بها المديرية الولائية في مجال الرقابة الجبائية مايلي¹:

-تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.

-تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة، وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.

-تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.

-متابعة ومراقبة نشاطات المصالح التابعة لها، وتحقيق الأهداف المحددة لها.

2) مراكز الضرائب:

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 8000000 دج، بالإضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.

مهام مركز الضرائب:

-التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

-في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.

-القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.

¹ محمد قاسمي، تفعيل الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي -دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة2، 2014/2015، ص:118.

-إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.¹

3)المراكز الجهوية للضرائب:

تعد المراكز الجوارية للضرائب من المصالح العملية للمديرية العامة للضرائب التي تم إطلاقها في إطار برنامج العصرية، بهدف ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين من خلال القيام بجميع المهام الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات قصد تمكين المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية بطريقة بسيطة وسريعة. حيث تم تنظيم المركز الجوارى للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية، قباضة ومصالحتين(القرار الوزاري المشترك 2009) كما يختص بتسيير ملفات المكلفين الجبائيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أي المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 15 مليون(المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2021)حسب آخر تعديل لسنة 2020 والذين لا يخضعون للنظام الحقيقي².

4)مفتشيات الضرائب:

تنتشر على المستوى الولائي، وتقوم بالتكفل بالملفات الجبائية، وجمع المعلومات الجبائية للمكلفين، والعمل على تسجيلها، وقد أضيف لها مؤخرا مصلحة التدخلات وذلك في إطار تنفيذ برامج مكافحة التهرب الجبائي، من أبرز مهامها كذلك متابعة التصريحات الشهرية، تسيير الضريبة على أرباح الشركات، المراقبة المعمقة للملفات من ناحية العدد، والمنتوج الضريبي³.

5)قباضات الضرائب:

تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول وسندات القبض وتحصيل الضريبة، ويمكنها زيادة على ذلك التسيير المالي للهيئات العمومية حسب الشروط التي يحددها التشريع والتنظيم المعمول بهما.

كما تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما:

- قباضة تحصيل الضرائب.

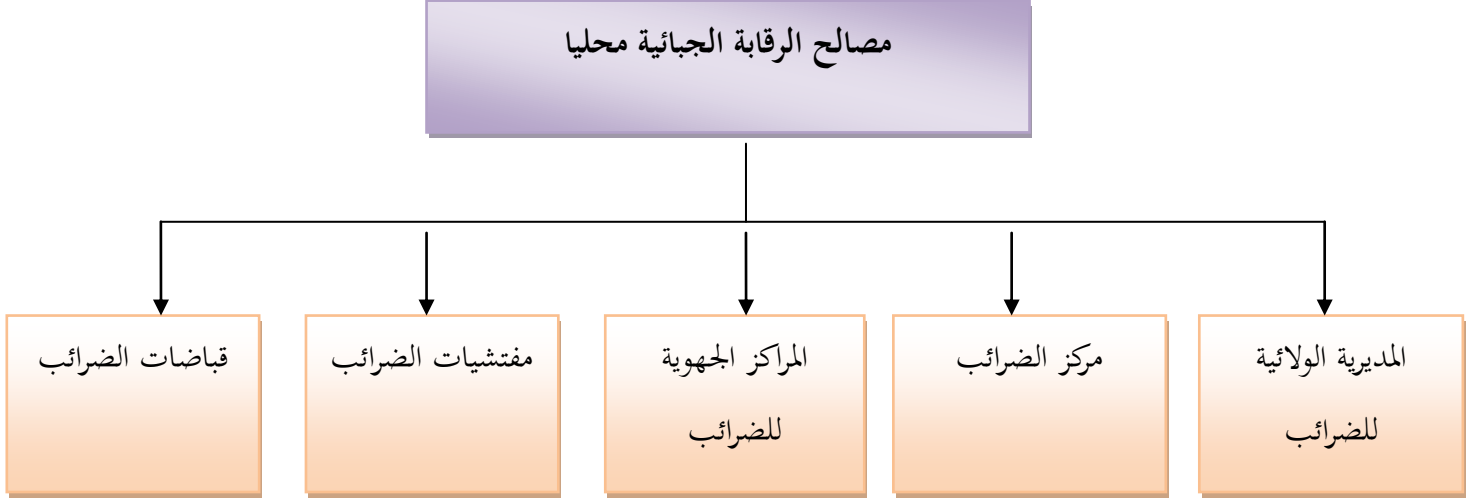
¹لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011، ص:30.

²نجاة نوي، مرجع سبق ذكره، ص:332.

³محمد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص:120.

- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية¹.

الشكل رقم (2-4): مصالح الرقابة الجبائية محليا



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق

¹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 112.

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض الأسس النظرية للرقابة الجبائية، وعليه نستخلص أن الإدارة الجبائية تهدف من خلال الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف جمة أهمها محاربة الغش والتهرب الضريبي، وكذا التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

فالرقابة الجبائية وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين.

وعليه تمّ تدعيم الرقابة الجبائية بجملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية لتنظيم علاقة العمل بينهما لجعلها مقننة، كما تطرقنا لأشكال الرقابة الجبائية والآليات التي تعمل بها والتي تهدف إلى الكشف عن الخروقات التي يرتكبها المكلف بالضريبة وإجراء التصريحات اللازمة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مركز الضرائب لولاية

مستغانم

تمهيد:

سوف نتطرق في هذا الفصل لدراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم الخاصة بالرقابة الجبائية لعين المكان والمتمثلة في التدقيق المحاسبي، باعتبار هذا الأخير وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي. وقد حاولنا أن تكون هذه الدراسة تقنية نظرا لتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والإطار النظري للتدقيق المحاسبي في الجانب النظري.

من خلال هذا المنطلق سنتعرف في هذا الفصل على دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مركز الضرائب لولاية مستغانم

المبحث الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية مستغانم

المبحث الأول: مركز الضرائب لولاية مستغانم

من المصالح المهمة في المديرية الولائية للضرائب مركز الضرائب والذي يعد من الهياكل المستحدثة للإدارة الجبائية، يتم من خلاله القيام بالعمليات المتعلقة بمتابعة الضرائب، ولتوضيح هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى تقديم عام لمديرية الضرائب، مركز الضرائب وكذا دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب

سنتطرق من خلال المطلب التالي إلى التعريف العام لمديرية الضرائب، مركز الضرائب، مهامه وكذا هيكلهما التنظيمي.

الفرع الأول: تعريف عام لمديرية ومركز الضرائب

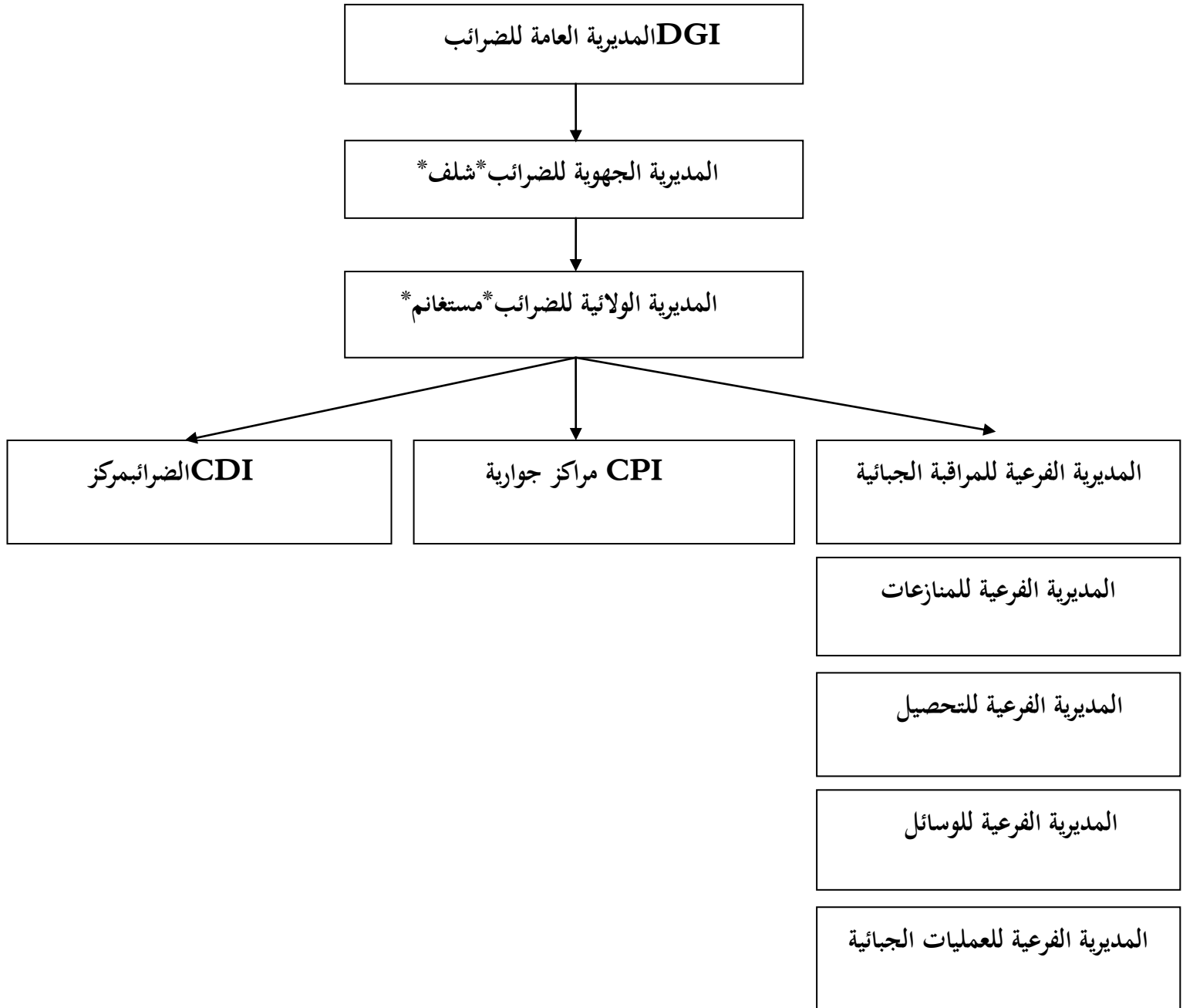
1- تعريف عام لمديرية الضرائب:

تعدّ المديرية العامة للضرائب عنصر هام في الاقتصاد الوطني، تتركز عليها الدولة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي. كما تعتبر من أولى المؤسسات الحكومية الممولة للخزينة ع طريق فرض ضرائب ورسوم مختلفة.

وبعد اختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في تعديل التشريعات والتعديلات لكي ترقى بالنظام الضريبي بدرجات الإتقان والكمال، نجد أنّ مهام الإدارة الجبائية تنحصر بالمزج بين الوسائل الإدارية والقانونية، الفنية والمالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف التي نشأت من أجله وبين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأس مال الإدارة الجبائية.¹

¹ وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

التنظيم الهيكلي الجديد يقتضي إنشاء مركز ضرائب واحد على مستوى الولاية، يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم سقف 8 000.000 دج. بالإضافة إلى مراكز جوارية تحل محل المفتشيات على مستوى الدوائر، حاليا هناك 6 مراكز تعمل وهي المركز الجوّاري لمستغانم، سيدي علي وعين تادلس، ماسرى وحاسي مماش، حيث تقوم هذه المراكز بتسيير الملفات الصغيرة للمكلفين بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم عن 8 000.000 دج.

2-تعريف عام لمركز الضرائب:

يقع المركز بمستغانم وهو عبارة عن هيكل إداري حديث وعصري، مجهز بكافة الوسائل الضرورية للعمل الإداري والتكفل الأحسن بزائريه، تم افتتاحه جانفي 2012، تابع إداريا إلى مديرية الضرائب لولاية مستغانم، كما يعتبر من الصنف الأول (من 8000 ملف إلى 12000 ملف) .

هو مركز موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل من: التسيير، التحصيل، المراقبة والمنازعات. التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية. بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصهم.

ينظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية، قباضة ومصالحتين. وهذا ما سنتطرق إليه:

1) المصلحة الرئيسية للتسيير: تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في

مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات، المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لمركز الضرائب للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب، كما تضم هذه

المصلحة الرئيسية للتسيير مايلي:

-جباية القطاع الصناعي.

-جباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

- جباية القطاع التجاري.

-جباية قطاع الخدمات.

-جباية قطاع المهن الحرة¹.

¹وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تقوم ب:

- معالجة وتخزين وتوزيع المعلومة الجبائية من أجل استغلالها واقتراح عملية المراقبة وإنجازها.
- كما تكون المراقبة على أساس المستندات وتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية، كما تضم هذه المصلحة مايلي:

2-1) مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

- إعداد بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار، وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2-2) مصلحة البطاقات والمقارنات:

- تسيير البطاقات المنجزة من طرف المكتب السابق ومساعدة مفتشية الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعنية لاستغلالها.

2-3) مصلحة التدخلات:

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث.
- تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة بالتنسيق معي المصالح والمؤسسات المعنية.

2-4) مصلحة المراقبة الجبائية:

- دراسة واقتراح التقنيات التي تمكّن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات الرقابة الجبائية المسؤولة عنها.¹

3) مصلحة القباضة: تقوم بمايلي:

¹ وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان الدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم، وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل .

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة، كما تضم 3 مصالح :

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

- مصلحة الصندوق.

4) المصلحة الرئيسية للمنازعات: تقوم بمايلي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب، والنتائج عن فرض الضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية، وتضم هذه المصلحة مايلي:

4-1) مصلحة الشكاوي: تقوم بمايلي:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعات التلقائية أو مقتطعات المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

4-2) مصلحة المنازعات القضائية: تقوم بمايلي:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان الطعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة واختصاص لجان الطعن الإعفائي.

- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.¹

4-3) مصلحة التبليغات والأمر بالصرف القضائية: تقوم بمايلي:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.

¹ وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

5) مصلحة الإعلام الآلي: تقوم بمايلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية والتأمينات، وكذا تسيير التأهيلات ورنص الدخول الموافقة لها.
- ضمان تجميع الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.

6) مصلحة الاستقبال والإعلام: تقوم ب :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين التابعين لها.

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1- في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

- إصدار، معاينة والمصادقة على جداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض.

2- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإدارات وتحصيل الضرائب والرسوم والإتاوة.

- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال .

- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

3- في مجال الرقابة:

- البحث واستغلال كل المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.

- تعد وتنجز برامج تدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.¹

4- في مجال المنازعات:

¹ وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

-دراسة ومعالجة الشكاوي.

-تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.

-تسديد القروض والرسوم.

5-في مجال الاستقبال والإعلام:

-تضمن مصلحة الاستقبال والإعلام المكلفين بالضريبة.

-التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.

-تنظيم المواعيد وتسييرها.

-نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب¹.

¹ وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

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



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة مركز الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية

لتوضيح دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية سوف يتم التطرق إلى قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية وكذا قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ومن حيث المضمون التي تسعى إلى تحقيقها .

الفرع الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من طرف نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية ومن اقتراح رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات، يقوم العون المدقق بالاستعانة بأدوات التدقيق التي تكون بمثابة سند قانوني وتقني له في أداء مهمته على أكمل وجه، وبما أن توفر أدوات التدقيق والتحكم فيها بشكل جيد يزيد من عزيمة العون المدقق ويسهل له مهمته، كما تعتبر هذه الأدوات حماية له لعدم الوقوع في الأخطاء والتجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية وحقوق كل من الإدارة الجبائية وللمكلف بالضريبة على حد سواء، ونرى أن قدرة هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية تتمثل فيمايلي:

1- دليل المدقق وقدرته على دعم الرقابة الجبائية:

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية وفرقتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة التي تعتبر كمرشد وموجه، بالإضافة إلى أنه المرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام¹.

2- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

يعتبر التشريع الجبائي الجيد والمنسجم أداة هامة لتجنب الثغرات التي تترك مجالا واسعا للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض والابتعاد عن التأويلات والتفسيرات الخاطئة حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي يستخدمها في صالحه²،

¹ يامنة تدلاوتي، حسين برياطي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 315-316.

² خيرة مجدوب، مصطفى طويطي، أثرتدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 5، 2018، ص: 51.

ضف إلى ذلك أنه يجب أن تتميز القواعد القانونية بالمرونة حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

3-المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة فعندما يواجه المدقق المحاسبي مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى هذه المبادئ، وعليه يمكن القول أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مجموعة قواعد عريضة تم تبنيتها للتطبيق المهني للفكر المحاسبي وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وعملية تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية.

أ)المبادئ المحاسبية: منها مايلي:

- استمرارية النشاط.
- الدورة المحاسبية.
- استقلالية الدورات.
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- عدم المقاصة.¹

ب)الفروض المحاسبية: تتمثل في:

- فروض الوحدة المحاسبية.
- فرض الاستمرارية.

¹ خيرة مجدوب، مصطفى طويطي، مرجع سبق ذكره، ص:51.

-فرض الوحدة النقدية .

-فرض الاستحقاق.¹

الفرع الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل

من بين اجراءات المرحلة الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، ويعني بها المعاينة المادية لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق، أي يجب التأكد من الوجود الفعلي للدفاتر والوثائق المحاسبية مع فحصها من موافقتها للشروط والأحكام القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.²

1- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها . كما يمكن للمكلف مسك سجلات أخرى مساعدة لدفتر اليومية وهذا حسب حجم التعاملات اليومية في المؤسسة، أما النصوص القانونية ألزمت كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة دفتر اليومية ودفتر الجرد بقصد الحصول على مخرجات تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مع الحفاظ على هذه الدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات بهدف الرجوع إليها عند الحاجة سواء من طرف الشركاء أو من طرف الأجهزة المختصة في الرقابة كإدارة الجبائية.

وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها.

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، والتي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، فإذا وجد الدفاتر المحاسبية غير مطابقة للأحكام القانونية أو بها إغفالات وتجاوزات كثيرة توحى للعون المدقق أن للمكلف محاسبة غير منتظمة وقد تكون غير صادقة مما تعطي إشارات سلبية من تصرفات سلوك المكلف التي تفسر لنا نية التهرب الضريبي قبل الغوص في

¹ خيرة مجدوب، مصطفى طويطي، مرجع سبق ذكره، ص:51.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص:87.

مضمون تلك المحاسبة وعليه يجب الانتباه أكثر في المراحل الموالية، وعليه نستطيع القول أن حسن الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

2- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

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

3- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

يسعى العون المدقق جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالفحص للتأكد من مدى صحتها، كما لا يمكن قبولها إلا إذا كانت مطابقة للأسس القانونية كالتوقيع والتوقيع وغيرها من المعالم المتعارف عليها في الإشهاد بالشرعية. كما نجد أن الوثائق تعتمد على سند قانوني للتعبير عن صدق مدى تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية، وزيادة على ذلك يلزم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفظ على الدفاتر والوثائق المحاسبية لمدة عشرة سنوات بالرغم أن الرقابة لا يمكن أن تدقق في الملفات الجبائية إلا عن أربعة سنوات التي لم يمسهما التقدم لكن والهدف وراء ذلك هو الرجوع إليها للفصل في المنازعات.³

الفرع الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد قيام العون المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية، والخروج برأي إيجابي حول هذا الفحص أي أنها مقبولة شكلا، يلجأ بعدها إل فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ويعني بها القيام بفحص دقيق ومعمق لكل الحسابات الرئيسية ومنها الفرعية سواء كانت حسابات الميزانية أو

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

² ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة 5، جامعة قارونس بنغازي، ليبيا، 2008، ص: 65.

³ سليمان مصطفى الدلاهي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار البارودي، الطبعة 1، عمان، 2007، ص: 138.

حسابات التسيير، وهذا بهدف التأكد من صحة البيانات المقدمة في تصريحات المكلف وخاصة منها حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.

1- قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية:

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، وعليه العون المدقق يوجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا يجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، وخاصة منها فواتير البيع المحررة أو فواتير الشراء المستلمة.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية وتشجع المكلف للقيام بهذا السلوك عدة مرات، مما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية¹.

2- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية:

يجب على العون المدقق الحرص الشديد في التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال، بذلك منح المشرع الجبائي حق الاطلاع لكل ما يخدم التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات المختصة في هذا المجال، ومن بين المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقرير هذا الحساب:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج.

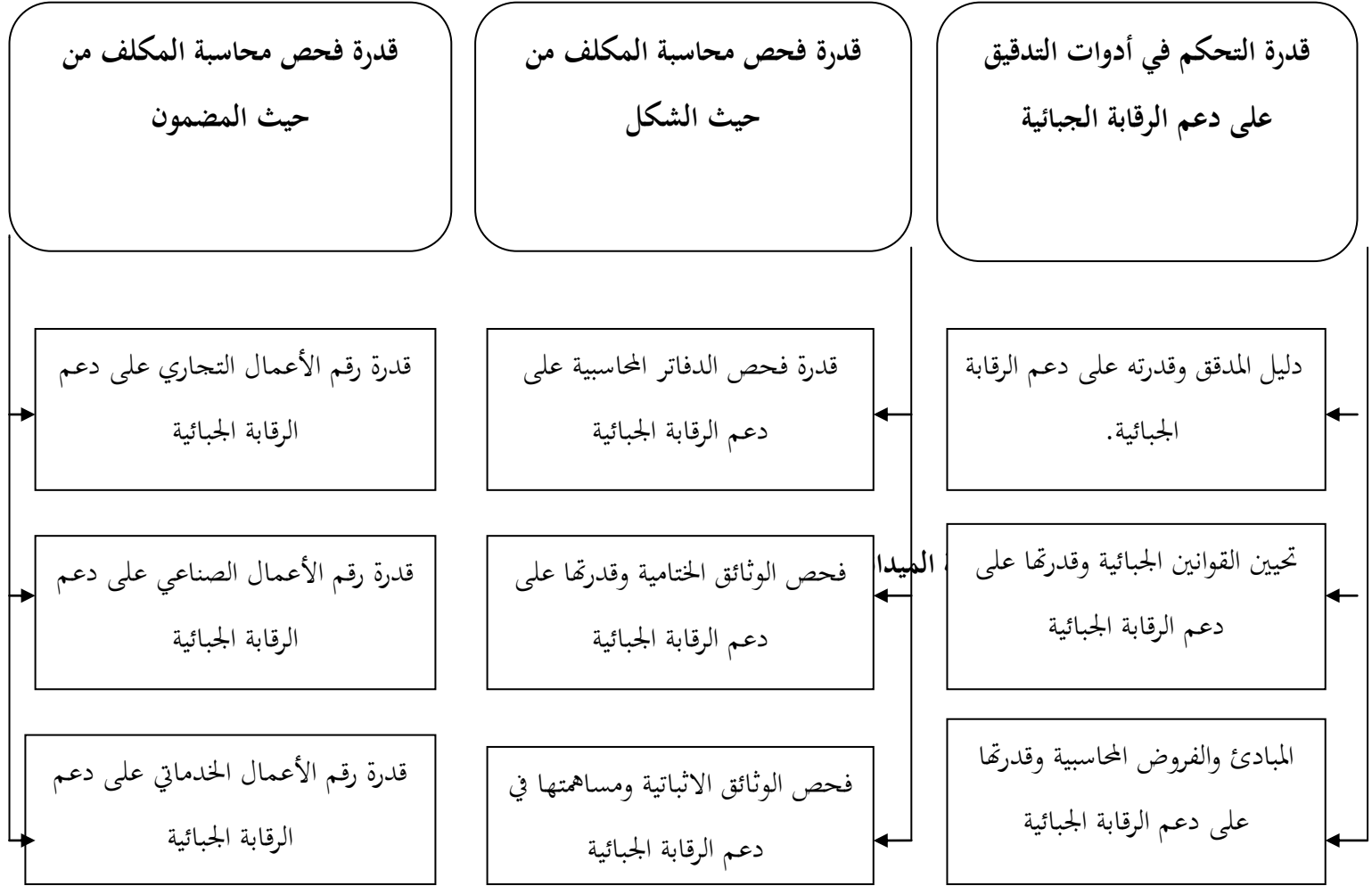
3- قدرة رقم الأعمال الخدماتي على دعم الرقابة الجبائية:

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 90-91.

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

يتميز هذا النوع بالغياب الشبه كلي لعناصر المخزون، والتي في أغلب الأحيان يعتمد عليها الأعوان المدققين في كشف التجاوزات، لذا فإن عدم تحكم المدققين في كيفية كشف التجاوزات التي يعد لها المكلف لإخفاء حجم إيراداته بسبب غياب الفواتير والمخزون فقد تفوت على الإدارة فرصة استرجاع حقوق الخزينة العمومية.¹

الشكل رقم (3-3): التدقيق المحاسبي وقدرته في دعم الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على ما سبق

¹ سليمان مصطفى الدلاهي، مرجع سبق ذكره، ص: 139-141.

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية مستغانم

التحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية (المحاسبية) المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، وكذا فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر المحاسبية تكون مضبوطة من مجلس القضاء تحت رقم وتاريخ معين والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

بعد فترة من التربص في مركز الضرائب، يبدو من المهم تقديم دراسة لحالة من الحالات الخاضعة للرقابة، وذلك بغية تقديم المزيد من التوضيحات حول هذا الموضوع، وهذا تبعا لإجراءات برنامج التدقيق المحاسبي لأحد المكلفين بالضريبة ونأخذ على سبيل المثال شخص طبيعي معين X PERSONNE PHYSIQUE.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

تتمثل في الإجراءات التحضيرية التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، مما يستوجب عليه أن يتحصل على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصالاته بالمكلف وجمع المعلومات والتوضيحات الكافية التي تساعد في التحقيق المحاسبي لمدة (04) سنوات على التوالي دون تقادم.

الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية

- المكلف (س) للمعني بعملية التحقيق المحاسبي شخص طبيعي يمارس نشاط الأشغال العمومية (ETB) عنوانها التجاري بولاية مستغانم، حيث يخضع هذا الأخير للنظام الحقيقي.
- الرقم الجبائي: 182270010301999800000
- رقم المادة: 27013326751
- يخضع هذا النوع من النشاط إلى مجموعة من الرسوم والمتمثلة في كل من الرسم على النشاط المهني TAP، والضريبة على الدخل الإجمالي IRG، بالإضافة للرسم على القيمة المضافة TVA.
- كما أن السنوات المعنية بالتحقيق 2020، 2021، 2022، 2023.

الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على الوضعية الجبائية للمكلف (س) قام المفتش بالإجراءات التمهيدية اللازمة لنجاح المهمة التي أسندت إليه والملخصة فيما يلي:

-إرسال الإشعار بالتحقيق:

خضعت مؤسسة الأشغال العمومية PERSONNE PHYSIQUE X لبرنامج التحقيق المحاسبي لسنة 2023 وهذا بعد إرسال إشعار ب 119/DIWM/CDI/SDCFR/SCF/023 للمكلف في تاريخ 2023/01/02 مع إشعار بالاستلام، وذلك بهدف إعلام المؤسسة بالتحقيقات المحاسبية التي سوف تخضع لها مما يلزمها بتحضير كل الدفاتر المحاسبية للتحقيق فيها من طرف المحققين، حيث استفاد المكلف بالضريبة من مدة لتحضير هذه الوثائق قدرها عشرون (20) يوم على الأقل والتي يبدأ فيها المحققين في دراسة الملف الجبائي للمؤسسة ومن ثم ينتقلون إلى عين المكان أي إلى مقر المؤسسة وذلك ابتداء من اليوم الأول لانقضاء المدة المحددة في الإشعار بالتحقيق حيث يتم ضبط محضر معاينة.

تبدأ التحقيقات في العمليات المحاسبية والإجراءات الضرورية لمراقبة كل تصريحات المكلف بالضريبة المتعلقة بنشاط أربع سنوات الأخيرة 2019، 2020، 2021، 2022 أي تم تحديد مدة التدقيق من 2019/ 01/01 إلى 2022/ 12/31 ، إذ يقوم المراقب بتسجيل أهم النتائج المتوصل إليها فقد تكون مطابقة لتصريحات المكلف أو تكون مخالفة لها.

-فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها للملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها.

-فحص التصريحات الشهرية G50 المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام المحقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه، أفرزت النتائج الأولية المجسدة فيما يلي:

الفرع الأول: التقييم الأولي لعملية التحقيق المحاسبي

يحتوي التبليغ بالنتائج رقم الإشعار بالتحقيق للمرسل إلى المكلف بالضريبة.

.N119/DIWM/CDI/SDCER/SCF/2023

-الفترة المعنية بالتدقيق من 2019/ 01/01 إلى 2022/ 12/31 .

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

- كل الفوارق المحاسبية الموجودة على مستوى التصريحات.
- المكلف خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% على رقم الأعمال المحقق، وذلك حسب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- يخضع المكلف للرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 2% أو 1,5%، على إجمالي رقم الأعمال المنجزه خلال السنوات المحقق فيها، وذلك تطبيقا للمواد 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأيضا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG/BIC) حسب المادة 104، وكذا الضريبة على الأجر حسب المادة 130 و134 من نفس القانون.

- فحص المحاسبة: **EXAMEN DE LA COMPTABILITE** يتم فيها:

أ- من حيث الشكل: **EN LA FORME**

- دفتر اليومية: موقع ومختوم من طرف المحكمة، ويحتوي على 100 ورقة مسجل فيها العمليات اليومية.
- دفتر الجرد: مختوم وموقع من طرف المحكمة ويحتوي على 45 ورقة.
- شكلا تظهر محاسبة المكلف غير منتظمة لأنها:

ب) من حيث المضمون: **EN LE FOND**

- وبعد فحص الوثائق والدفاتر وكذا الملف الجبائي من طرف المراقبين مكن من استخراج الأخطاء التالية:
- بعد المراقبة الحسابية تبين أن هناك أعباء خاصة بالكرء غير قابلة للخصم غير مبررة خلال السنوات التالية:
- سنة 2019: 214000 دج
- سنة 2020: 300000 دج
- سنة 2022: 470000 دج
- بعد التحقيق المحاسبي تبين أن هناك اهتلاكات خاصة بالعتاد غير قابلة للخصم خاصة خلال السنوات التالية:
- سنة 2019: 300000 دج
- سنة 2020: 300000 دج
- سنة 2021: 300000 دج
- بعد التحقيق المحاسبي تبين أن هناك أعباء ليست مرتبطة بالاستغلال وغير قابلة للخصم خاصة "مصاريف التنقل والسفر والاستحمام" في السنوات التالية:
- سنة 2019: 360000 دج

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

-سنة 2020: 740000 دج

-سنة 2021: 530000 دج

-سنة 2022: 420000 دج

-من خلال هذه الملاحظات المسجلة من دراسة محاسبة المؤسسة لوحظ أن هذه المؤسسة ارتكبت أخطاء خلال تقييد عملياتها المحاسبية.

وعليه فإن تصريحات المكلف الجبائية تم تعديلها كما يلي:

يعلم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بالنتائج المتوصل إليها عن طريق تبليغ أولي يكون مفصلا ومبررا ليسمح له بإبداء ملاحظاته (الإجابة)، كما يمنح له مهلة 40 يوم ابتداء من أول يوم يستلم فيه التبليغ ليقدّم ملاحظاته فيما فيما إذا كان موافقا لما جاء في التبليغ أو غير موافق.

وفي حالة رفضه يجب أن يقدم تبريرات مفصلة.

-إعادة تأسيس رقم الأعمال:

خلال هذا التحقيق ارتأى المحققون من أجل إعادة تأسيس رقم الأعمال، مراقبة جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وكذا الوثائق المحاسبية والتصريحات (الميزانية، فواتير الشراء...) وتم اكتشاف بعض الفروق كما يلي:

1- اكتشاف فروق بين مبلغ الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (3-1): جدول الفرق بين الرسم على النشاط المهني والقيمة المضافة الأولي

تعيين	رقم الأعمال المصرح TAP	رقم الأعمال المصرح ب TVA	الفروق TAP
رقم الأعمال 2019	15.230.630	16.230.630	1.000.000
رقم الأعمال 2020	17.335.500	17.835.500	500.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

على أساس ما سبق قام المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وكذا الأرباح الموضح كالتالي:

-إعادة تقويم قواعد الضرائب وحساب الرسم على النشاط المهني

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

الجدول رقم (3-2): تأسيس رقم الأعمال على النشاط المهني:

السنة	ر.أ المصرح	ر.أ المؤسس	الفرق	المعدل	الرسوم	الغرامات	المجموع
2019	15.230.630	16.230.630	1.000.000	2%	20.000	2000	22.000
2020	17.335.500	17.835.500	500.000	2%	10.000	1000	11.000

يقدر مبلغ الغرامة ب 10%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG/ BIC**:

- أن المبالغ المصرح بها في الميزانية للسنوات 2019 - 2020 - 2021-2022 يعاد تقويمها حسب الجدول

التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

الجدول رقم (3-3) خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2019	2020	2021	2022
الربح الصافي المصرح به IRG / BIC déclaré	1.543.598	1.670.221	1.933.666	2.116.120
اهتلاكات	300.000	300000	300000	/
أعباء بالكراء	214.000	300.000	/	470.000
مصاريف التنقل والسفر والاستحمام	360.000	740.000	530.000	420.000
تخفيض الرسم على النشاط المهني Deduction/TAP	20.000	10.000	/	/
الضريبة على الأرباح IRG Retenu	2.397.598	3.000.221	2.763.666	3.006.120
الربح الصافي المصرح به IRG déclaré	1.543.598	1.670.221	1.933.666	2.116.120
الفرق	854.000	1.330.000	830.000	890.000
Droit retenu	707.159,3	918.077,35	835.283,1	831.219,6
Droit déclaré	408.259,3	452.577,35	544783,1	537.579,6
الرسوم المستحقة Droits Dus	298.900	465.500	290.500	293.700
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
الغرامة Pénalités	74.725	116.375	72.625	73.425
المجموع	373.625	581.875	363.125	367.125

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

ملاحظة:

تم تطبيق العقوبات وفقا للمادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على:
 - عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أدخل بها بنسبة:
 -10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
 -15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج أو يقل عن 200.000 دج أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

الفرع الثاني: رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي

قبل انتهاء المدة الممنوحة للمكلف لتقديم ملاحظاته حول التبليغ المقدم له من طرف المحققين، والتعديلات التي أجريت على رقم أعماله والنتائج وكذلك الضرائب الإضافية التي يجب عليه دفعها، أرسل هذا الأخير بتاريخ 02/05/2023 ردا بقبوله لنتائج التدقيق والتقويم المؤسس في حقه.

الفرع الثالث: التقييم النهائي لعملية التحقيق المحاسبي

في تاريخ 12/03/2023 قام (المحققون) بإعداد تبليغ نهائي موجه للمؤسسة، بعد دراسة وتحليل رد المؤسسة بقبول التقويم المؤسس في حقه، وبالتالي تم عرض النتائج النهائية كمايلي:
 -اعتماد تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من التقويم الأولي.

وبالتالي تم تأسيس رقم الأعمال النهائي فيما يخص: الرسم على النشاط المهني

الجدول رقم (3-4): الرسم على النشاط المهني النهائي

تعيين	رقم الأعمال المصرح TAP	رقم الأعمال المصرح TVA	الفروق TAP
رقم الأعمال 2019	15.230.630	16.230.630	1.000.000
رقم الأعمال 2020	17.335.500	17.835.500	500.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

على أساس ما سبق قام المحققون بإعادة تأسيس رقم الأعمال وكذا الأرباح الموضحة كالتالي:

-إعادة تقويم قواعد الضرائب وحساب الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (3-5): تأسيس رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني

السنة	رقم الأعمال المصرح	رقم الأعمال المؤسس	الفرق	المعدل	الرسوم	الغرامات	المجموع
2019	15.230.630	16.230.630	1.000.000	2%	20.000	2000	32.000
2020	17.335.500	17.835.500	500.000	2%	10.000	1000	11.000

يقدر مبلغ الغرامة بـ 10%.

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

- الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG/ BIC**:

إن المبالغ المالية المصرح بها في الميزانية للسنوات 2019، 2020، 2021، 2022 يعاد تقويمها حسب الجدول

التالي:

الفصل الثالث: دراسة حالة مركز الضرائب لولاية مستغانم

الجدول رقم (3-6): خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	2019	2020	2021	2022
الربح الصافي المصرح به IRG/BIC Déclaré	1.543.598	1.670.221	1.933.666	2.116.120
اهتلاكات	300.000	300.000	300.000	/
أعباء الكراء	214.000	300.000	/	470.000
مصاريف التنقل، السفر والاستجمام	360.000	740.000	530.000	420.000
تخفيض الرسم على النشاط المهني-Deduction- TAP	20.000	10.000	/	/
الضريبة على الأرباح IRG Retenu	2.397.598	3.000.221	2.763.666	3.006.120
الربح الصافي المصرح به IRG Déclaré	1.543.598	16.702.211	1.933.666	2.116.120
الفرق	854.000	1.330.000	830.000	890.000
Droit Retenu	707.159,3	918.077,35	835.283,1	831.219 ,6
Droit Déclaré	408.259,3	452.575,35	544.783,1	537.579,6
الرسوم المستحقة Droit Dus	298.900	465.500	2790.500	293.700
معدل الغرامة	25%	25%	25%	25%
الغرامة Pénalité	74.725	116.375	72.625	73.425
المجموع	373.625	581.875	363.125	367.125

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف "س" قام المحقق بتحرير التقرير الخاص والمتضمن كل التفاصيل والأحداث الميدانية من إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار جداول الضرائب، أما محتوى التقرير يضم التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 14 الصادر في 2023/ 03/12 من طرف فرقة التدقيق الأولي، مع التطرق للهوية الجبائية للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي.
- إجراءات التحقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف المحقق والمرفقة بالوثائق الإثباتية، الإشعار بالتحقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف بالضريبة عن التبليغ الأولي ثم التبليغ النهائي.
- موافقة رئيس فرقة التحقيق ونائب المدير للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التحقيق.
- معلومات من مركز الضرائب كتعديل نظام الإخضاع من شخص طبيعي إلى شخص معنوي وإيداع التصريحات الجبائية دوريا وبانتظام مع أن المفتشية لم تقوم بأي تسوية وضعية مسبقة.
- النظام المحاسبي يخضع لاستعمال الإعلام الآلي مع وجود دفاتر قانونية وسجلات محاسبية.
- رفض المحاسبة شكلا ومضمونا وهذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف مع الإشعار بالتسليم وسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر والوثائق المحاسبية.

خلاصة:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث والمتمثل في الدراسة الميدانية للبحث والتي كانت في مركز الضرائب لولاية مستغانم، أن في بداية الفصل تم تقديم لمحة لمركز الضرائب من حيث مكانته مع التطرق إلى التعريف، المحتوى، والهيكلة التنظيمي مع ذكر مهام كل مكتب ومصلحة تنتمي إليها، ومن ثم قمنا بدراسة دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية، وحسب الحالة موضوع التحقيق تم إعادة تقييم وتصحيح كل الفوارق الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة وهذا يتجسد في غرامة مالية تقدر ب: **1728750** دج خزينة الدولة .

وفي الأخير تم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي له الدور الأهم في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وبالتالي دعم الرقابة الجبائية.

خاتمة عامة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع " دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية"، الوقوف على معالجة الإشكالية التي تتمحور حول كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية، وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية في مركز الضرائب لولاية مستغانم، وذلك من خلال التطرق لمبادئ التدقيق وربطها بالقوانين الجبائية المعمول بها وكذا التعرف على الأهمية النسبية للصعوبات والنقائص التي تخطط بها الإدارة سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي من أجل تقليل تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق أهداف الدراسة والإمام بكافة جوانب البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي، حيث يحتوي الجانب النظري على فصلين أما الجانب التطبيقي يحتوي على فصل واحد.

حاولنا الإمام بالإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة "التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية" فتوصلنا إلى أن:

- التدقيق المحاسبي يعتبر وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي، ويعتبر من أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسة في إطار مهامها عن الاختيارات والامتيازات الجبائية من أجل العمل على تخفيض أعبائها الضريبية مع احترام القوانين الجبائية، ولكي تكون عملية التدقيق فعالة يجب على المدقق أن تكون له كفاءة مهنية عالية في المجال الضريبي والمحاسبي وأن يحترم كل المراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين.

- الرقابة الجبائية تعتبر الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكن من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء، وهي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي تدفع إلى التهرب من دفع الضريبة.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد معالجتنا لموضوع الدراسة من الجانب النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: " تتمثل إجراءات التدقيق المحاسبي في جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المدققين ومقارنتها مع التشريع ثم الخروج بنتيجة "

حيث تستخدم الإدارة الجبائية إجراءات رقابية أولية شكلية وتعتبر من الرقابة الداخلية، حيث أنها أول عملية رقابية تخضع لها التصريجات المقدمة من طرف المكلف، هدفها التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريجات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

بالنسبة للفرضية الثانية: "تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي"، كذلك نثبت صحتها فالرقابة الجبائية تعد من أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، حيث تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الأساسية التي تهدف إلى كشف مختلف الأخطاء الواردة في التصريجات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

وبالنسبة للفرضية الثالثة: "يساهم التحكم في أدوات التدقيق وفق المعايير والمبادئ واحترام القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية"، نثبت أنها صحيحة حيث يساهم التحكم في أدوات التدقيق وفق المعايير والمبادئ واحترام القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية، إذ أن التزام المدقق المحاسبي بكل المعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتدقيق والمحافظة على مبادئ متطلبات المهنة تعتبر كخطوة أولى من أجل الحد من الغش والتهرب للضريبي والوصول إلى الأغراض الضريبية وإظهار وجود زيادة في الالتزام الضريبي.

نتائج الدراسة:

1- الجانب النظري:

- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- يجب على العون المدقق الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والفروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف.
- التدقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية وذلك من خلال فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحة ونزاهة التصريجات الجبائية.
- إن السبب الرئيسي لنجاح الرقابة الجبائية هو التخفيف من وحدة التهرب الضريبي.
- تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي.

- الرقابة الجبائية عبارة عن إجراء تنظيمي يقوم به أعوان الإدارة الجبائية بطرق ووسائل منصوص عليها في القانون الجبائي.

- على الأعوان المدققين الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف.

- للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف والحد من حدة التهرب الضريبي واسترجاع أموال الخزينة الدولة.

2- الجانب التطبيقي:

- أما فيما يخص الجانب الثاني والمتمثل في الدراسة الميدانية تم إجراء دراسة لمركز الضرائب لولاية مستغانم، ومن خلال الاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف إدارة المركز وبعد إجراء المراقبة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الأعباء الخاصة بالكراء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة في السنوات التالية: سنة 2019 بمبلغ 214.000 ، سنة 2020 بمبلغ 300.000 ، سنة 2022 بمبلغ 470.000 .

- اهتلاكات خاصة بالعتاد ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة في السنوات التالية: سنة 2019-2020-2021 بمبلغ 300000.

- مصاريف التنقل، السفر والاستحمام ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة في السنوات التالية: سنة 2019 بمبلغ 360.000 ، سنة 2020 بمبلغ 740.000 ، سنة 2021 بمبلغ 530.000 ، سنة 2022 بمبلغ 420.000.

- اكتشاف بعض الأخطاء، حيث لوحظ بأن رقم الأعمال المؤسس ليس نفسه رقم الأعمال المصرح في السنتين 2019 و2020. إضافة إلى بعض الفروق في سنة 2019: 1.000.000 وسنة 2020: 500.000.

اقتراحات الدراسة:

من أهم الاقتراحات التي يمكن تقديمها ما يلي:

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، مما يسمح للمكلف بعدم التهرب من دفع الضرائب.

- يجب على المؤسسات الإقتصادية القيام بالتدقيق المحاسبي بصفة دورية لمعالجة الخلل الموجود في تسييرها الجبائي واكتشاف الأخطاء المرتكبة وبالتالي تفادي الأعباء الإضافية.
- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة.
- على ممارسي مهنة التدقيق أن يكونوا على دراية بجميع القوانين الجبائية وتحميلها إلى جانب معايير التدقيق ليستطيع مساعدة المؤسسة على تقريرها في اتخاذ القرارات.



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

مؤلفات (كتب):

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق الحديث، دار متفائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الاردن 2005.
- 2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار لجان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2005 .
- 3- ادريس عبد السلام، المراجعة معايير واجراءات، الطبعة 5، جامعة قاريونس، بن غازي، ليبيا 2008.
- 4- تامر مجيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، بدون طبعة، عمان 2017.
- 5- ثناء عطية فراج، كامل السيد عشاوي، إيمان عباس حلمي، عارف محمود عيسى، عمرو نجيب عبد الحميد، أحمد محمد جابر، أساسيات المراجعة، بدون دار نشر، بدون طبعة.
- 6- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000 .
- 7- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2000.
- 8- خيرة زقيب يزيد، تقارير، التدقيق المحاسبي والمالي وفقا لمعايير التدقيق المالي والمحاسبي ووفقا للمعايير الجزائرية والدولية، ألفا للوثائق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، البوابة الشمالية الجامعية الاردنية، 2023.
- 9- رزق ابو زيد الشحنة، التدقيق للحسابات، مدخل معاصر ووفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- 10- رضا خلافي، شذرات النظرية الجبائية ، دار هوما للطباعة والنشر التوزيع ، بدون طبعة، الجزائر، 2014 .
- 11- زاهر الرمحي، الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2017.
- 12- زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابعة للنشر، الطبعة الأولى، عمان. 2009
- 13- سليمان مصطفى الداھية، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار البارودي، الطبعة 1، عمان 2007.

المراجع

- 14- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة 2006.
- 15- محمد الفاتح، محمود بشير المغربي للمراجعة والتدقيق الشرعي، دار لجان للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن 2016.
- 16- منصور بن أعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوما للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعه، الجزائر 2011.
- 17- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان 2006.

اطروحات ورسائل الماجستير:

- 1- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، 2011 / 2012 .
- 2- صبرينة عمروش، الإفصاح المحاسبي و أثره على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2021 / 2022 .
- 3- علي بن قطيب دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجه الالكترونيه للبيانات في تحسين جوده المعلومات المحاسبية شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية جامعه محمد بوضياف المسيله 2017.
- 4- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 / 2011.
- 5- محمد امين لونيصة تطور مهمة التدقيق في الجزائر واثره على تحسين جودة المعلومة المالية، دراسة عميقة من مكاتب الخبرة المحاسبية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
- 6- محمد زوبير، دور التدقيق المحاسبي في تحليل التكلفة والعائد بالمؤسسات الاقتصادية بين معايير تقارير محافظ الحسابات ومعايير التدقيق الجزائية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، وحدة غرداية، 2021.

- 7- محمد قاسمي ، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الضريبي ، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013 ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2 ، 2014-2015.
- 8- محمد يزيد صالحى اثر التدقيق الداخلي كاليه للحوكمه على رفع تنافسيه اطروحه مقدمه لنيل شهاده الدكتوراه في العلوم التجاربه جامعه محمد خيضر بسكرة 2015-2016.
- 9- ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبو بكر القايد، تلمسان ، 2017 / 2018.
- 10- يعقوب ولد الشيخ، محمد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر القايد، تلمسان ، 2014 / 2015 .

مقالات ومدخلات:

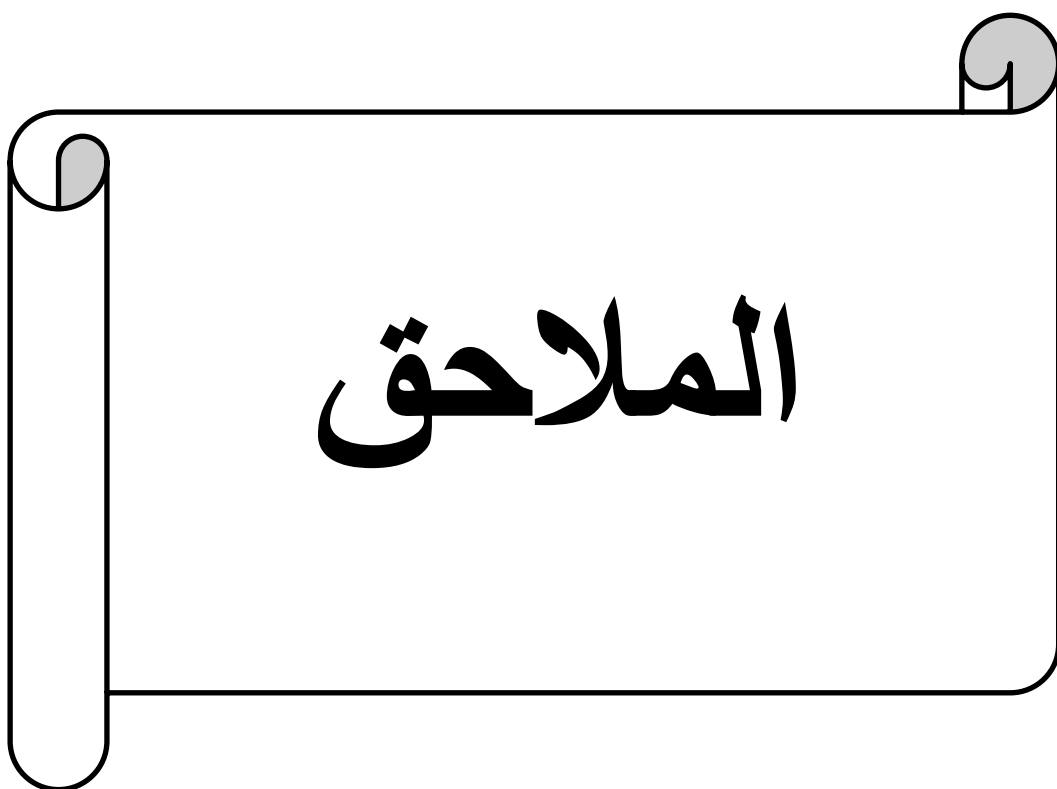
❖ مقالات:

- 1- آسيا القاسمي، فهيمة حدادو ، الرقابة الجبائية في الجزائر و سبل تفعيلها ، مجلة أوراق اقتصادية ، المجلد 3 ، العدد 1 ، 2019 .
- 2- بشير بوعزة عبيد، بوشيخي بوحوص، واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ، دراسة حالة مؤسسة سوناطراك ، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 9 ، العدد 2 ، 2022 .
- 3- خولة حموش ، بزارية امحمد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج نموذجا، مجلة الاقتصاد الجديد ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2021 .
- 4- خيرة مجدوب، مصطفى طويطي ، إثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 5 ، 2018.
- 5- عائشة بن عثمان، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء-دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17 ، 2017 .
- 6- عفاف بولحية ، إبراهيم بوجاجة، لامية لحيلح، إثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمركز الضرائب، جيجل ، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة ، المجلد 7 ، العدد 02 ، 2022.

- 7- محمد قوادري، رقمنة النظام الضريبي و دوره في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 6 ، العدد 2 ، 2022.
 - 8- مصطفى عوادي، نصر رحال ، نور عيدة ، الرقابة الجبائية و دورها في الحد من التهرب و الغش الضريبي- دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد و التنمية ، المجلد 2 ، العدد 01 ، 2019.
 - 9- منى مقلاتي ، توفيق بوليفة ، دور حماية النظام الضريبي ، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 4 ، العدد 1 .
 - 10- ميلود عبود ، كمال برياوي، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف و الطرق ، العوامل المعيقة لها و سبل التفعيل ، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 2 ، 2018.
 - 11- نجات تونسي ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 3 ، العدد 1 ، 2016 .
 - 12- نجات نوي ، دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين- مركز الضرائب البويرة نموذجا ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 4 ، العدد 01 ، 2021 .
 - 13- يامنة تدلاوتي ، حسين برياطي، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 09 ، العدد 01.
- ❖ مداخلات:
- 1- سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 جامعة 8 ماي 1945.
 - 2- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية جامعة 8 ماي 1945 قالمة ، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 .
 - 3- ناصر شارفي ، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية بليدة ، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945 قالمة ، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015 .
- ❖ مذكرات:

المراجع

- 1- إكرام سالم، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب ام البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، 2019 /2018 .
- 2- محمد لمين دانون ، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية ، جامعة مولود معمري - تيزي وزو ،2016.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

Référence N°.....

Lettre avec A.R.N°.....

Remis en mains propres le

A

NIF: []

.....Le.....

Avis de Vérification de Comptabilité

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

et de tout impôt, droit, taxe et redevance spécifique à l'activité.

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

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

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

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

Nous tenons à vous informer que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site électronique (web) de la DGI : www.mf.dgi.gov.dz (Cf. Article 20-4 du CPF).

Cette charte est également téléchargeable, via votre smartphone, en scannant le code QR figurant au verso de cet avis.

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

Chef de brigade de vérification

Nom, prénom et grade des vérificateurs

*) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé, par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, sur lequel le contribuable est informé que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est à consulter sur le site Web de l'Administration fiscale et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de vingt (20) jours, à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales: Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (03) mois, en ce qui concerne :

- Les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- Toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (09) mois.

La fin des travaux de vérifications sur place doit être constatée par un procès verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée :

- En cas de force majeure dûment constatée, conformément aux dispositions de du code civil, empêchant les agents de l'Administration fiscale d'opérer leur contrôle sur place, d'une durée égale à celle durant laquelle les agents de l'Administration fiscale ne peuvent pas opérer leur contrôle sur place ;
- du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justifications, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141bis du code des impôts directs et taxes assimilées. Ce délai est prorogé d'une (01) année, lorsque l'Administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'Administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées, ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvre frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 1 du CPF.

Article 44-1 du Code des Procédures Fiscales: Il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable sans préjudice des autres sanctions prévues par ailleurs :

- 1- Lorsque le contrôle, l'enquête ou le droit de visite ne peut avoir lieu de son fait ou du fait des tiers :

Important! Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur(s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Monsieur

Tél.....

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur.....Tél.....



Envoyer par télécopie

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REpubLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

DECHARGE
(Réception des documents comptables)

Suite à la demande écrite formulée par M. _____ en
sa qualité de _____ en date du _____
et acceptée par le service en date du _____ conformément à l'article 20-1 du Code des
Procédures Fiscales.

Nous, vérificateurs, certifions avoir reçu les documents et justifications comptables énumérés
ci-après, en vue de procéder à la :

Vérification de la comptabilité au titre de la période du _____ au _____
Vérification ponctuelle de comptabilité au titre de la période du _____ au _____

Intitulé des documents comptables

Impression n° 1
16/06/2012

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIC ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**Fiche de début des travaux
de Vérification**

Le

Numéro de l'affaire
Numéro d'identification Fiscale.
Nom / Prénom ou raison sociale.
Activité.
Adresse.
Avis de vérification N°
Remis-le.....
Période à vérifier du au.
Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Tel
du

Date de début des travaux préparatoires
Date du contrôle inopiné (1).....
Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

Chef de brigade
Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم (04): اشعار التعديل بعد التدقيق المحاسبي.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Référence N°: [A]
 Lettre avec A.R. N°

Le
Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

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

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

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

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

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

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade
 Nom, prénom et grade des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICHE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Reference N°:
Lettre avec
A.B.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade **Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

الملحق رقم (06) : Barème Irg

apres 2022

FRACTION DU REVENU	TAUX	DROITS	CUMULE
N'excédant pas 240.000 DA	0%	-	-
de 240.001 DA à 480.000 DA	23%	55 200	55 200
de 480.001 DA à 960.000 DA	27%	129 600	184 800
de 960.001 DA à 1.920.000 DA	30%	288 000	472 800
de 1.920.001 DA à 3.840.000 DA	33%	633 600	1 106 400
Supérieure à 3.840.000 DA	35%		1 106 400

avant 2022

FRACTION DU REVENU	TAUX	DROITS	CUMULE
N'excédant pas 120.000 DA	0%	-	-
de 120.001 DA à 360.000 DA	20%	48 000	48 000
de 360.001 DA à 1,440.000 DA	30%	324 000	372 000
Supérieure à 1,440,000 DA	35%		372 000

