



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
(دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب مستغانم)

تحت اشراف

مقدمة من طرف الطالبان

د - شمال نجاة

- قدور بن شريف أيمن لحسن

- قدور بن شريف إسلام حسين

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	الدكتورة يعقوب مروة	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	الدكتورة شمال نجاة	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	الدكتورة تمار خديجة	أستاذة محاضرة	مستغانم

السنة الجامعية : 2024/2023



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
(دراسة حالة المركز الجوّاري للضرائب مستغانم)

تحت اشراف

مقدمة من طرف الطالبان

د - شلال نجاة

- قدور بن شريف أيمن لحسن

- قدور بن شريف إسلام حسين

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	الدكتورة يعقوب مروة	أستاذ محاضر	مستغانم
مقررا	الدكتورة شلال نجاة	أستاذ محاضر	مستغانم
مناقشا	الدكتورة تمار خديجة	أستاذة محاضرة	مستغانم

السنة الجامعية : 2024/2023

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا إلى ثمرة نجاحي إلى من أوصى بهما
الله سبحانه وتعالى :

" وبالوالدين إحسانا " سورة الإسراء - الآية 23

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضئ أيامي إلى من ذاقت مرارة الحياة وحلوها، إلى قرّة
عيني وسبب نجاحي وتوفيقي في دراستي إلى

"أمي "

أطل الله في عمرها

إلى الذي أحسن تربيتي وتعليمي وكان مصدر عوني ونور قلبي وجلاء حزني ورمز عطائي
ووجهني نحو الصلاح والفلاح إلى

"أبي "

رحمه الله برحمته الواسعة

إلى أخواتي وجميع أفراد عائلتي

إلى أستاذتي " شمالل نجاه " و جميع الأساتذة الأجلاء الذين أضاءوا طريقي بالعلم

وإلى كل أصدقائي ومن كانوا برفقتي أثناء إنجاز هذا البحث إلى كل هؤلاء وغيرهم ممن
تجاوزهم قلبي ولن يتجاوزهم قلبي أهدى ثمرة جهدي المتواضع .

الطالب : قدور بن شريف أيمن لحسن

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما يملك الإنسان في هذه الدنيا إلى ثمرة نجاحي إلى من أوصى بهما
الله سبحانه وتعالى :

" وبالوالدين إحسانا " سورة الإسراء - الآية 23

إلى الشمعة التي تحترق من أجل أن تضئ أيامي إلى من ذاقت مرارة الحياة وحلوها، إلى قرّة
عيني وسبب نجاحي وتوفيقي في دراستي إلى

"أمي "

أطل الله في عمرها

إلى الذي أحسن تربيّتي وتعليمي وكان مصدر عوني ونور قلبي وجلاء حزني ورمز عطائي
ووجهني نحو الصلاح والفلاح إلى

"أبي "

رحمه الله برحمته الواسعة

إلى أخواتي وجميع أفراد عائلتي

إلى أستاذتي " شمال نجاه " و جميع الأساتذة الأجلاء الذين أضاءوا طريقي بالعلم

وإلى كل أصدقائي ومن كانوا برفقتي أثناء إنجاز هذا البحث إلى كل هؤلاء وغيرهم ممن
تجاوزهم قلبي ولن يتجاوزهم قلبي أهدي ثمرة جهدي المتواضع .

الطالب : قدور بن شريف إسلام حسين

شكر وتقدير

- الحمد لله على توفيقه وإحسانه، والحمد لله على فضله وإنعامه، والحمد لله على جوده وإكرامه، الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده

أشكر الله عز وجل الذي أمدني بعونه ووهبني من فضله ومكنني من إنجاز هذا العمل ولا يسعني إلا أن أتقدم بشكري الجزيل إلى كل من ساهم في تكويني وأخص بالذكر أستاذتي الفاضلة

" شمالل نجاه "

الذي تكرمت بإشرافها على هذه المذكرة ولم تبخل علينا بنصائحها الموجهة لخدمتنا

فكانت لي نعم الموجهة والمرشدة

كما لا يفوتني ان أشكر أعضاء لجنة المناقشة المحترمين الذين تشرفت لمعرفتهم وتقويمهم لمجهوداتي

كما أشكر كل من قدم لي يد العون والمساعدة ماديا أو معنويا من قريب أو بعيد

إلى كل هؤلاء أتوجه بعظيم الامتنان وجزيل الشكر .

فهرس المحتويات

إهداء

شكروعرفان

I.....	فهرس المحتويات	
II.....	فهرس الجداول والأشكال	
1.....	مقدمة	
6.....	الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المحاسبي	
8.....	المبحث الأول : مدخل للتدقيق المحاسبي	
8.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق	
16.....	المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي	
19.....	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي	
24.....	المبحث الثاني : معايير التدقيق المحاسبي	
24.....	المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي	
29.....	المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي	
31.....	المطلب الثالث : الهيئات المنظمة للتدقيق	
34.....	المبحث الثالث : كيفية سير مهنة التدقيق " بالجزائر" أو تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر	
34.....	المطلب الأول: ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق القانون 01/10	
37.....	المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات	
38.....	المطلب الثالث : مهنة محاسب المعتمد	

42.....	الفصل الثاني : الرقابة الجبائية
44.....	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
44.....	المطلب الأول : تعريف الرقابة
45.....	المطلب الثاني : تعريف رقابة الجبائية
46.....	المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية
48.....	المبحث الثاني : أساسيات مهنة الرقابة الجبائية
48.....	المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية
51.....	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية
55.....	المطلب الثالث : مراحل سير مهنة الرقابة الجبائية
89.....	المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
89.....	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية
91.....	المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية
93.....	المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية
97.....	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
98.....	المبحث الأول : عموميات حول مركز الضرائب CP1 مستغانم
98.....	المطلب الأول: التعريف بمركز الجوارى الضرائب:
99.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى للضرائب مستغانم:
102.....	المطلب الثالث : مهام المركز الجوارى للضرائب

101.....	المبحث الثاني : عملية التدقيق في تحصيل الضريبة الجزافية الوحيدة
101	المطلب الاول :طلب المعلومات
101.....	المطلب الثاني:ارسال وثيقة الاشعار بالتصحيح المقترحC4
103.....	المطلب الثالث:ارسال وثيقة الاشعار النهائي بالتصحيحC4BIZ
104.....	المطلب الرابع :اصدار جدول التسوية ROLE INDIVIDUE
	المبحث الثالث : نموذج تطبيقي حول عملية التدقيق في تحصيل الضريبة الجزافية الوحيدة 106
106.....	المطلب الاول:نموذج البيع بالتجزئة
107.....	المطلب الثاني :نموذج الخدمات
108.....	المطلب الثالث:نموذج البيع والخدمات
112.....	خاتمة
116.....	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
19	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	01
63	الحالة المقارنة للميزانيات	02
82	طريقة تقييم عناصر مسار الحياة	03
105	طريقة دفع مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة IFU	04
106	نموذج البيع بالتجزئة (5%) (في حالة الغش):	05
107	نموذج الخدمات	06
109	نموذج البيع والخدمات	07

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال	رقم الشكل
28	معايير التدقيق المتعارف عليها	01
49	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	02
50	يمثل أنواع الرقابة الجبائية	03
97	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب	04

مقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تنفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

وتجدر الإشارة إلى أن مهنة التدقيق المحاسبي مازالت تشهد عدة قصور ونقائص في الجزائر حيث طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي بالإضافة إلى عدم إدراك معايير التدقيق الدولية من قبل المدققين وعدم التزام المؤسسات بتطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية.

ويعتبر التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية حيث تعتبر هذه الأخيرة من بين الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي يتم من ورائها كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد. وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة ردعية ووقائية في آن واحد فهي تسعى عن طريق الإدارة الجبائية إلى كبح النزيف المالي الذي يهدد الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة.

وعليه قد نجد التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

الإشكالية:

ومن خلال ما تقدم يمكننا طرح إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة في مصلحة الضرائب؟

ومن خلال الطرح العام للإشكالية نطرح التساؤلات الجزئية التالية:

1. ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل؟ وهل هي قادرة

على المساهمة في الرقابة الجبائية؟

2. ماهي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب التي تساهم في التقليل من

ظاهرتي التهرب والغش الضريبي؟

3. ما هو اثر التدقيق المحاسبي على فعالية المنشأة؟

فرضيات البحث:

1. التدقيق المحاسبي لا يعتبر اداة رقابية

2. تساهم تقنيات التدقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية.

3. التدقيق المحاسبي لمستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة يدل على فعالية نظام الرقابة الداخلية. بالمركز

الجوّاري للضرائب

مبررات اختيار البحث

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وهي كالتالي:

* الميل لمثل هذه المواضيع والرغبة في التوسع في هذا المجال؛ • الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة، كما أن

الموضوع يخدم مجال التخصص.

أهداف البحث وأهميته:

1. أهداف البحث:

نسعى من خلال بحثنا هذا لتحقيق جملة من الأهداف نوجزها في الآتي:

- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام .

- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي.

2. أهمية البحث:

ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما استدعى الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو على الأقل التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة ، ومن الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية.

3- حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة في المركز الجوارى للضرائب مستغانم

- الحدود الزمانية: تتضمن الدراسة التدقيق في ملف جبائي لدى مركز الضرائب للفترة من 2023 إلى غاية 2024.

4- منهج البحث :

بناء على الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى أهداف هذا البحث وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث أقسام، الأول و الثاني نظري يقوم على المنهج الوصفي، والثالث الجانب التطبيقي يقوم على منهج التحليلي دراسة حالة.

5- صعوبات البحث :

من الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بالبحث هي:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر ؛
- عدم رغبة بعض العاملين في تقديم المعلومات؛
- عدم كفاية البيانات والمعلومات اللازم توفرها لإجراء الدراسة.

7- هيكل البحث:

لانجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول الأول و الثاني نظري والثالث تطبيقي، وجاءت

تقسيمات هذه الفصول النحو التالي:

الفصل الأول: خصصناه للأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث تناولنا بالدراسة في المبحث الأول الأدبيات النظرية حول التدقيق المحاسبي، بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى معايير التدقيق المحاسبي، و قد جاء المبحث الثالث تحت عنوان الأدبيات حول كيفية سير مهنة التدقيق " بالجزائر " .

أما الفصل الثاني والذي يعني الرقابة الجبائية، فقد قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في الأول منهما إلى ماهية الرقابة الجبائية ، أما المبحث الثاني فقد جاء مسمى بمعايير الرقابة الجبائية و في المبحث الثالث تم التطرق إلى دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

أما في الفصل الثالث فسيكون حول دراسة ميدانية لدور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية و سنتطرق في المبحث الأول حول تقديم عام حول المركز الجوّاري للضرائب، و في المبحث الثاني تقديم قسم الرقابة " محل الدراسة"، و أما في المبحث الثالث حول عملية التدقيق في الوثائق المكلف بمهمة الرقابة الجبائية .

وفي الأخير أتهيأ هذا البحث بخاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات التي توصلنا لها من خلال هذه

الدراسة.

8- الدراسات السابقة

- الدراسة الأولى : بطاهر كوثر ريان ، بن برنو طاطا راضية ، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة نفضال مقاطعة -مستغانم-، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم المالية والمحاسبة ، التخصص التدقيق ومراقبة التسيير، 2022-2023.

نتائج الدراسة:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى في المؤسسة ذات طابع اقتصادي وهي تسمح باكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها، والتأكد من إتباع السياسات والإجراءات والقوانين الموضوعية والتحقق من كفاءتها وانتظامها.

- يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من أدلة الإثبات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة ومن خارجها.

- يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة ورقابة أولية تسبق التدقيق الخارجي.

- للتدقيق الداخلي دورا هاما داخل الشركة من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم المساعدة والنصح لمختلف المصالح والأقسام الأخرى.

- الدراسة الثانية : إلياس علال ، حسن حليلات ، عبد الستار رمضاني، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشعبة العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الشهيد حمّـه لخضر بالوادي، 2019/2020.

النتائج المتوصل إليها: بعد معالجتنا وتحليلنا لهذا الموضوع توصلنا إلى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

- الكفاءة المهنية والخبرة لدي الأعوان والمدققين في المجالين الجبائي والمحاسبي تلعب دورا كبيرا في تسهيل عملية التدقيق المحاسبي؛

- إكتشاف الإغفالات والتجاوزات تعتبر من أهم مهام التي يقوم بها التدقيق المحاسبي للملفات ؛

- الجبائية للشخص الخاضع للضريبة، وينشوء عن تلم المخالفات تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة مما يساهم في إضافة مداخيل إضافية لخزينة الدولة؛

- الرقابة الجبائية فحص إنتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية؛

- تعتبر الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لأنها تشكل وسيلة ضمان - مصلحة الخزينة العمومية؛

الفصل الأول الاطار النظري للتدقيق

تمهيد :

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي و توسيع المؤسسات و تشعب وظائفها و زيادة درجة تعقيدها و تفرعها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة و قد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة ، وقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض و المبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق .

ولذلك حاولنا تعرف على بعض عموميات و المفاهيم ذلك من اجل تحسين الإطار العام للموضوع الكلي، و تناول جوانبه المختلفة في ثلاث مباحث انطلاقا من المبحث الأول الذي يشمل الإطار النظري للتدقيق محاسبي وهي خطوة ضرورية و لا بد من المرور بها كما يضمن المبحث نبذة تاريخية حول التدقيق في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني تعريف التدقيق المحاسبي والمطلب الثالث أهمية التدقيق و الأهداف ، أما المبحث الثاني قد تطرقنا إلى معايير التدقيق المحاسبي الذي بدوره يتضمن ثلاث مطالب معايير التدقيق المحاسبي و أنواعه في المطلب الثاني الهيئات المنظمة للتدقيق وفي المطلب الثالث في حين المبحث الثالث الذي تضمن كيفية سير مهنة التدقيق بالجزائر ثم ممارسة مهنة التدقيق في القانون 01/10 في المطلب الأول أما مهنة محافظ الحسابات إلى المطلب الثاني إلى الطلب الثالث مهنة المحاسب المعتمد.

المبحث الأول: مدخل للتدقيق المحاسبي .

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها تعريف التدقيق وهذا باختلاف لهيئات الأطراف الصادرة عنها رغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب إلى هدف واحد .

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول التدقيق

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بانه جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل و الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها حيث أن كلمة التدقيق " Audit " مشتقة من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها يستمع. ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان Arithmetica. Geometria. Proprtioni Et Proportionalita summad سنة 1494م، ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسا بإيطاليا عام 1581م¹.

و تأكيداً على ما تقدم تشير الدراسات التاريخية إلى أن التدقيق قد رافق نشوء الحضارة الإنسانية و تطور بتطورها، إذ دلت الألواح الطينية التي تم اكتشافها في بلاد ما بين النهرين على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكديّة و التي تشير إلى ما يشبه المصادقات المستخدمة في التدقيق المعاصر². وقد تضمن قانون حمورابي المدون بالخط المسماري و باللغة الأكديّة في مسلة حمورابي التي تم الكشف عنها عام 1901 - 1902 للميلاد في مدينة الشوش عاصمة عيلام و المحفوظة الآن في متحف اللوفر في باريس قرابة الـ (282) مادة قانونية، و قد قسمت هذه المواد

¹ - مخلوفي عبد الهادي دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد قسنطينة - EPE/TVE ، مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة محمد خيضر - بسكرة - سنة 2015-2016، ص 2.

² - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية (الاونكتاد-UNCTAD)، مطابع الشمس، عمان ، الأردن، 2001، ص 01.

القانونية إلى خمسة أقسام رئيسية؛ ضم القسم الثاني منها (120) مادة خاصة بالأموال و الجرائم التي تقع على الأموال كالسرقة و الأراضي و العقارات و التجارة و العلاقات التجارية، و يلاحظ هنا بان ما مقداره تقريباً نصف مواد قانون حمورابي (120 مادة من أصل 282 مادة قانونية) تخص أموراً متعلقة بالأموال عموماً و بالتدقيق ضمناً، و هذا يدل على أهمية التدقيق و أثره و تطوره في تلك العصور و الحقبات التاريخية الموهلة في القدم.

أما في مصر الفرعونية فقد كانت السلطات تستعين بخدمات المحاسبين و المدققين و تعتمد عليهم في فحص سجلات عوائد الضريبة و التأكد أو التحقق من صحة الحسابات العامة ، فقد كان الفرعون يستعين بموظفين يحفظ كل منهما سجلات خاصة يسجلان فيها قيود ممتلكات الفرعون ثم يقارنان القيود المسجلة من قبلهما بعضها ببعض لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات و ان هذا النظام لا يزال مقبولاً حتى وقتنا الحاضر¹ ، وقد كان مصير الموظف المتلاعب في تلك الفترة هو الجلد، كما وجد قبر المدقق بجانب قبر فرعون مما يدل على أهمية و مكانة المدقق لدى الفراعنة و هذا ما يبرر تسمية مراقب الحسابات في بريطانيا بالمحاسب المخول أو المجاز من ملكه (Chartered Accountant).

و قد تم ذكر التدقيق في الكتاب المقدس (Bible) إذ تشير واحدة من أقدم التفسيرات للكتاب المقدس في القرن الثاني بعد الميلاد إلى أن قصة النبي يوسف (عليه السلام) تحمل بين طياتها تدقيق السجلات المحاسبية، إذ إنه كان مؤتمناً على كافة موجودات بيت بوتيفار (Potifar's household) و إن جميع عمليات هذا البيت كانت تتم تحت سلطته، كما إنه كان يفحص سجلات مساعديه، و يصف هذا التفسير كلمة "عمله - his work" بعبارة يمكن ترجمتها إلى "فحصه لسجلات الحساب"، و هذا يدل على وجود التدقيق و أهميته في ذلك التاريخ و على أن النبي يوسف (عليه السلام) هو أول مدقق للسجلات المحاسبية ورد في الكتاب المقدس. و في اليونان كان المدقق يستمع للقيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على صحتها و سلامتها و من هنا اشتقت كلمة (Audit) التي تعني (الاستماع) مثلما هو معروف، كما كان يتم أيضاً فحص لحسابات الموظفين الحكوميين. أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت بيانات السجلات المحاسبية تتلى على مسمع الحاكم و مستشاريه للوقوف على ممتلكاته و لمنع و

¹ غطاس، ربنيه، "كيف تأسست معايير التدقيق و ما هي و لماذا؟"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية و أهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني-1997، ص 51-66.

اكتشاف التلاعب الذي قد يحدث من قبل القيمين على الممتلكات وحفظة السجلات، كما كان الرومان يقارنون الإنفاق مع تفويض الدفع كأحد الإجراءات التدقيقية.

كما تم ذكر التدقيق أيضاً في كتاب الله تعالى و دستور الإسلام الحنيف "القرآن الكريم" مما يؤكد وجوده و أهميته وقت نزول كلام الله العزيز القدير على سيدنا محمد ﷺ، فمن حيث أن التدقيق كان المقصود به السمع في العصور السابقة فقد ورد بهذا المعنى في سورة التوبة الآية (103) قوله عز من قائل "خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكهم بها وصلّ عليهم أن صلواتك سكن لهم والله سميعٌ عليم"¹، تعد أمثلة و أدلة على وجود الرقابة و التدقيق في عصر الإسلام و في كل العصور و أن الله سبحانه و تعالى هو مدقق و رقيب على كل ما في الكون و منذ وجود الخليقة.

و في عصر الخلافة الإسلامية كان للتدقيق وجود و أهمية لا يمكن تجاوزها، إذ كان يعد موسم الحج موعداً للتدقيق فيقوم الولاة و العمال خلاله بعرض حساباتهم عن العام المنصرم و يحضر كل من أصحاب المظالم و المدققين المنتشرين في كل أنحاء البلاد. و يعود الفضل لأمير المؤمنين الخليفة الثاني عمر بن الخطاب ﷺ وأرضاه في تدوين عمليات بيت المال، و لعل أهم الدواوين المعنية بالرقابة في العصر الإسلامي هو ديوان الأئمة الذي أنشأه الخليفة العباسي المهدي، إذ كان هذا الديوان يقوم بأعمال شبيهة للتي يؤديها جهاز الرقابة الحكومية العليا (ديوان الرقابة المالية في العراق) في الوقت الراهن، كما أنشئت ولاية الحسبة التي كانت تهتم بالنواحي المالية للدولة .

أما في العصور أو القرون الوسطى فقد كان نظام الإقطاع هو السائد و لم يكن للنشاط التجاري أي أهمية تذكر، فقد كانت الوحدة الاقتصادية السائدة آنذاك هي الضيعة أو العزية التي يمتلكها النبلاء أو الأثرياء أو الذين يطلق عليهم الإقطاعيين. و قد كان وكلاء الإقطاعيين في هذه الحقبة التاريخية يدققون أعمال الفلاحين، و إن المدققين الذين يعينهم مالك العزية يقومون بمراجعة السجلات المحاسبية و التقارير المعدة من قبل موظفيه، أما حكام إنكلترا فقد كانوا يتبعون طرقةً تدقيقية متطورة نسبياً آنذاك، إذ أنهم كانوا يستخدمون ثلاثة موظفين أحدهم يجني الضرائب و آخر يسجلها في سجلات و الموظف الثالث (المدقق) يصغي لقراءة الحسابات في حضور الأول و الثاني فضلاً عن اللورد صاحب الممتلكات. و لعل ابرز التطورات ذات العلاقة بالتدقيق والحاصلة خلال القرون الوسطى و

¹ - سورة التوبة الآية (103)

لا سيما في منتصف القرن السادس عشر هي قيام المدققين بوضع هوامش في الحسابات بعبارات مثل "ما تم سماعه من قبل المدققين الموقعين أدناه"، و من جانب آخر يلاحظ بأن مدقق العزبة يكون عضواً في مجلس العزبة الذي يرأسه لورد أو سيد العزبة وهذا يعد سالفاً للمدقق الداخلي الموجود حالياً، كما أن التدقيق بدأ بالتطور من العملية السمعية (عملية السمع) إلى الفحص الدقيق للسجلات المكتوبة و فحص الإثباتات المعززة لها¹.

و في ظل عصر النهضة و الازدهار الصناعي و تفجر الثورة الصناعية اتسع النشاط الصناعي والتجاري بشكل ملحوظ كما حصل توسع كبير في التجارة الدولية بين أوروبا من جهة والشرق وأمريكا من جهة أخرى، و قد أدى ذلك إلى زيادة حجم الشركات بسبب تعاظم أنشطتها، و نظراً لما شهدته هذه الحقبة الزمنية من الاكتشافات العملية الكثيرة التي أصبحت تطبق في آلات ومعدات متطورة ذات إنتاجية عالية وبكلفة اقل وإذ أصبح من الصعب على المشروع الفردي حيازتها ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال التي يصعب على الشركات الصغيرة توفيرها الأمر الذي أدى إلى ظهور شركات الأموال (المحدودة و المساهمة)، هذا فضلاً عن تغير طرق الإنتاج و تعقد الهياكل التنظيمية، الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة الذي يتنازل بموجبه المساهمون عن حقهم في الإشراف على الشركة أو المنشأة و إدارتها للمدراء الذين يجمعهم مجلس الإدارة .

لقد ولد هذا الانفصال بين مصدر المعلومات المتمثل بالإدارة و مستخدم المعلومات المتمثلين بالمساهمين/المالكين و بكل ما يحمله من تعارض في المصالح بين الطرفين ضغوطاً نحو تطوير التدقيق و اتساع نطاقه و تعاظم أهميته في هذه الحقبة التاريخية المهمة و المميزة.

هذا ويمكننا القول بان أهم إفرزات الثورة الصناعية تكمن في حدثين؛ أولهما تغير الهدف الأساس للتدقيق من كشف التلاعبات و الأخطاء والغش أو ما يسمى بالتدقيق الإحتراسي إلى تقويم وكالة المدراء عن المساهمين، و الثاني إقرار قانون الشركات لسنة 1862 م في بريطانيا و الذي يلزم الشركات المساهمة بان يكون لها تدقيق مستقل² و من الجدير بالذكر إن هذا القانون قد ألغى سابقه لسنة 1844 م الذي يعد قانون الشركات الأول من قبل كلادستون Gladstone والذي يقضي بان يتم تدقيق الشركة أو المنشأة من قبل واحد أو أكثر من حملة الأسهم

¹ - Defliese, Philip L. et al., Montgomery's Auditing, The Ronald Press Company, 1987.p8

² - Attwood, Frank A. & Stein, Neil D., de Paula's Auditing, 17th Edition, The Bath Press, Avon, Great Britain, 1986.p12

(المساهمين) من غير الموظفين في الشركة و يتم اختيارهم من قبل باقي حملة الأسهم كممثلين لهم¹ ، و قد واجه هذا القانون انتقادات عديدة لان المدققين هنا ليس لديهم سوى استقلالية ضئيلة أو تكاد تكون معدومة وفقاً لمفاهيمنا المعاصرة كونهم من ضمن المساهمين.

و في مطلع القرن العشرين و في العام 1900م تحديداً صدر قانون شركات جديد في المملكة المتحدة الزم الشركات كافة بتعيين مدققين فيها، كما صدرت قوانين أخرى في العامين 1929 م و 1948 م وسعت من نطاق تقرير المدقق ليغطي حساب الأرباح و الخسائر فضلاً عن قائمة الميزانية كما وسعت من متطلبات الإفصاح عن الأرباح و الخسائر. هذا و قد شهد القرن المنصرم انعطافاً كبيراً و مهماً في هدف التدقيق إذ انه تحدد وبشكل نهائي في إبداء الرأي الفني المحايد بشأن عدالة البيانات المالية في كونها تعكس صورة عادلة للوضع المالي و لنتائج العمليات وللتغيرات في المركز المالي، وقد جاء هذا التغير في الهدف استجابة لاحتياجات ملايين المستثمرين الجدد في الشركات. ومن نتائج هذا التغير في هدف التدقيق هو الزيادة الدراماتيكية في عدد القضايا و الدعاوى التي أقامها المساهمون على المدققين لمطالبتهم بالتعويض عما أصابهم من ضرر نتيجة عدم اكتشافهم لتلاعبات الإدارة. و من هنا كان ينظر للمدقق على انه كبش فداء كونه موضع اتهام إذ إن اللوم يلقى عليه أبان حدوث أي تلاعب من قبل الإدارة ولذا كان لزاماً عليه أن يدافع عن نفسه وعن وضعه تجاه تلك الاتهامات في المحكمة و بالقانون، و قد ظهر هذا الوضع في العقود الأخيرة من القرن المنصرم و لا سيما في الولايات المتحدة.

ومن جانب آخر فقد شهد القرن العشرين تطورات مثيرة في صياغة تقرير المدقق والتي حددها كوهلر Kohler بأنها انطوت على نطاق الفحص و أنواع البيانات المالية قيد الفحص و الفترة المالية و السجلات المشمولة بالفحص و المعلومات المحصل عليها و المعايير المحاسبية المعتمدة و معايير التدقيق المستخدمة في إنجاز الفحص و ما إلى ذلك². كما تم تطوير اللغة العامة للتقرير بحيث أصبح تقرير المدقق لا يعدو كونه تمريناً كتابياً على حد قول كل من

¹ - Guy, Dan M. & Alderman, C. Wayne, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1987.p7.

² - القيسي، خالد ياسين، "استخدام أسلوب العينات الإحصائية في الرقابة"، ورقة مقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية، تونس، 1995، ص30.

كارميكايل وويلنجهام Carmichael & Willingham، و قد أصبح أمام المدقق عدد محدد من الأنواع البديلة للتقارير التي يمكنه إن يختار منها الشكل أو الصيغة الملائمة لتقريره كي يعبر فيها عن رأيه¹.

ومن الجدير بالذكر أن التدقيق في الفترات التي سبقت القرن العشرين كان مفصلاً وشاملاً للعمليات كلها أما في القرن العشرين وبسبب تزايد نمو منشآت الأعمال من ناحية الحجم والنشاط و التعاملات فقد واجهت المدققين اعتبارات الكلفة والوقت والجهد التي اضطرتهم إلى تبديل تقنياتهم و تبنيهم تقنية جديدة ألا وهي اختيار العينات التي نقلت عملية التدقيق إلى اختبار و فحص عمليات منتقاة و ليس كل العمليات ، و قد استند المدققون في اختيارهم للعينات على نظام الرقابة الداخلية الذي أدركوا بأنه كلما كان قويا ومحكما كلما قل نطاق أو حجم الفحص المطلوب من قبل المدقق و العكس بالعكس، أي انه أصبح هنالك أدراك عام بان نطاق عمل المدقق و اختياره للعينات و تحديد كميتها المناسبة يعتمد على قوة نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق.

ومن جانب آخر فان اختيار العينات في بادئ الأمر كان يتم على أساس الاجتهاد أو الحكم الشخصي (الحكمي) و لذلك سميت بالعينات الحكمية، و لكنه تطور في أواخر القرن العشرين من الاجتهاد الشخصي في انتقاء العينة الإختيارية إلى استخدام أو توظيف علم الإحصاء و أساليبه، أو بمعنى آخر استعمال المبادئ العلمية للمعاينة الإحصائية في اختيار العينات، و لذلك تغيرت تسميتها من العينات الحكمية إلى العينات الإحصائية المنتقاة على أساس علمي .

أما فيما يخص التطور التاريخي لمعايير التدقيق فقد مر بأربع مراحل؛ إذ شهد القرن العشرين ظهور معايير المحاسبة والتدقيق و لأول مرة في العام 1930 م تحديدا حيث لم يكن هنالك وجود لمعايير محاسبة و تدقيق قبل هذا التاريخ و التي ولدتها الأزمة الاقتصادية العالمية التي شهدها العالم في العام المذكور، و قد بقي استخدام معايير محاسبة و تدقيق وطنية و محلية لغاية عقد السبعينات الذي شهد و في العام 1973 م فرض حظر نفطي من قبل منظمة البلدان العربية المصدرة للنفط (OAPEC) على الولايات المتحدة و بعض البلدان الأوروبية اثر انتهاء حرب رمضان و بعد الدعم الذي قدمته هذه الدول للكيان الصهيوني و ما ترتب على ذلك من ارتفاع لأسعار النفط فضلاً عن تدفق رؤوس الأموال عبر الدول و بروز الشركات عبر الوطنية و اتساعها كقوة اقتصادية ذات ثقل كبير و مؤثر

¹ - Carmichael, D.R.& Willingham, John J., Auditing Concepts and Methods :A Guide to Current Auditing Theory and Practice, 4 th Edition, McGraw - Hill Book Company, 1987.p3.

الأمر الذي دعى إلى إيجاد معايير محاسبة و تدقيق دولية تخدم الشركات عبر الوطنية و تحقق أهداف المراكز الرأسمالية المتقدمة مما أدى إلى نشوء هذه المعايير الدولية تحديدا عام 1975 م، و قد بقيت هذه المعايير الدولية لغاية بداية عقد التسعينات وقت بروز ظاهرة العولمة و منتصفه عام 1995 م تاريخ دخول اتفاقية منظمة التجارة العالمية حيز التنفيذ و ترسيخ الاتجاه نحو عولمة الأسواق و رفع القيود الجمركية لا سيما دور ثورة الاتصالات و الحاسبات و الإنترنت مما زاد من أهمية المعايير الدولية إذ ظهر الاتجاه الضاغط نحو عولمة معايير التدقيق وما يتضمنه من توجه نحو تعميم معايير التدقيق الأمريكية على العالم أو بمعنى آخر أمركة التدقيق عالميا - إن صح القول-.

أما عن تطور التدقيق في العراق فقد تأثر بحركة التشريع العراقي خلال القرن العشرين، هذا التشريع الذي وقع تحت تأثير الفكر الانكلوسكسوني بسبب الاحتلال البريطاني للعراق في مطلع القرن المنصرم، ولذلك نجد بان الأثر الانكليزي واضح المعالم في التدقيق في العراق إذ كانت مكاتب التدقيق الانكليزية في العراق آنذاك هي المسيطرة على مهنة التدقيق فيه، و قد تحرك التشريع في العراق في ثلاث مراحل بدءاً بمرحلة اعتماد التشريع الأجنبي التي بدأت بإعلان القائد العام لقوات الاحتلال البريطاني سنة 1919 م تطبيق قانون الشركات الهندي آنذاك على الشركات في العراق، و لان الهند كانت في ذلك الوقت جزءاً من الإمبراطورية البريطانية فقد كان قانون الشركات الهندي نسخة مطابقة لقانون الشركات البريطاني، لذا فان التشريعات التي كانت قائمة في العراق حين ذاك كانت مستمدة من قانون الشركات البريطاني والتي بينت حقوق و واجبات و مسؤوليات مدقي الحسابات. كما كان يشترط في الممارس لمهنة التدقيق في العراق إن يكون خريج أحد المعاهد البريطانية و في هذا تأكيد لتعيينه للمهنة في العراق لبريطانيا آنذاك. بعدها انتقل التشريع إلى مرحلة التشريع الوطني الأولى التي استهلت بإصدار الدولة العراقية لقانون الشركات التجارية رقم (31) عام 1957 م الذي ألغى قانون الشركات الهندي و قد أصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون يتضمن نظاما خاصا ينظم ممارسة المهنة والدخول فيها، و أخيرا وصل التشريع إلى مرحلة التشريع الوطني الثانية التي ابتدأت بإصدار قانون الشركات رقم (36) لعام 1983 م و من ثم نظام مزاولة المهنة رقم (7) لسنة 1984 م، و لعل أهم ما اتسمت به هذه المرحلة هو التخلص من شرنقة التشريعات البريطانية على صعيد المبادئ العامة و

الأمر التفصيلية و ذلك بسبب اختلاف النظام السياسي و الاقتصادي لكل من العراق و بريطانيا، كما تم في هذه المرحلة إلزام الشركات و المنشآت كافة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد وعلى كافة المستويات¹ * .

و رجوعاً إلى التطورات التي شهدتها التدقيق خلال القرن العشرين و في عقوده الأخيرة تحديداً، فقد حدث تغيير مهم في توقيت التدقيق ولد منهجاً تدقيقياً جديداً يمكن تسميته بالمنهج الأولوي (Preemptive) أو منهج الأولوية في التدقيق -إن صح التعبير- و الذي يسمى بالتدقيق الوقائي الذي يتمثل بالاتجاه نحو التدقيق قبل ما تتم العمليات، فهو عكس التدقيق التقليدي أو التاريخي الذي يفحص عمليات مضي على حدوثها أسبوع أو شهر أو أكثر. و يصف بوميرانز Pomeranz هذا التدقيق بأنه "يجب أن يساعد على إغلاق باب الحظيرة قبل هروب الأبقار" كونه يوفر للمدقق فرصة المساهمة في تحسين الإيراد و في تخفيض كلفة ما هو محتمل و قد شهد العقد الأخير من القرن المنصرم ظهور مصطلح جديد هو الشفافية، هذا المصطلح الذي يعكس الرغبة في إظهار المنشأة على حقيقتها أمام المدقق و المساهم و الباحث و إن لا تغطيها جدران سميكة تخفي وراءها فساداً و إنحرافاً لا يعرف به أحد. و يحمل مصطلح الشفافية هذا بين طياته أثراً واضحاً ومهماً في التدقيق يتمثل في محورين؛ أولهما هو أنه قد وسع من حجم فجوة التوقع كونه يمثل توقع و مطالبة المجتمع لمهنة التدقيق بكشف كافة الأخطاء و التلاعبات الموجودة في المنشآت، و لكن المدققين متمسكون بأن مهمتهم هي ليست كشف التلاعبات و إنما إبداء الرأي الفني فقط بعدالة و صدق البيانات المالية للمنشأة موضع التدقيق، أما المحور الثاني فيتمثل بأن مصطلح الشفافية قد وضع مهنة التدقيق على المحك كونه يطالبها بتوسيع نطاق عملها استجابة لتطلعات الرأي العام كي تصبح المنشآت شفافة و مستقيمة، الأمر الذي يدفع المهنة إلى التطور و التغيير .

أما فيما يخص التغييرات الحاصلة في التقنية و المتمثلة أساساً في النظم الالكترونية لمعالجة البيانات و النمو المتسارع في استخدام الكومبيوتر و البرمجيات و شبكات المعلومات و في قمتها الشبكة العنكبوتية للمعلومات (الإنترنت) فقد ولدت تغييرات هائلة في فلسفة التدقيق، إذ أن تحول أنشطة المنشآت و المصانع من العمل اليدوي إلى العمل المؤتمت و الانتقال من التدوين الكتابي إلى تخزين البيانات و معالجتها و نقلها عبر نظم المعلومات و الشبكات التقنية استلزم تغييراً في وسائل التدقيق، لأن التدقيق بالقلم يكون متاحاً إذا كان موضع التدقيق سجلات ورقية و

¹ - للاطلاع على تفاصيل مراحل التشريع في العراق و تطور التدقيق فيه يراجع: معايير التدقيق في العراق - بين النظرية و التطبيق- طارق توفيق السكوتي -المؤتمر العلمي التاسع للاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب-عمان-1992، ص 135.

لكنه لا يغدو متاحاً إذا كان موضع التدقيق بيانات مخزونة في نظام معلومات الكتروني تعالج وفقاً لمعادلات مقررة سلفاً من قبل المبرمج، فهنا لا ينبغي تدقيق البيانات المخزونة فحسب وإنما تدقيق البرامج التي تحلل وتنقل هذه البيانات وفق المعادلات المصممة في البرنامج و من جانب آخر و في ذكر أثر النمو المتزايد لاستخدام الكمبيوتر في التدقيق يرى ستاتس Staats إن هذا النمو يخلق مشاكل في التوثيق مثلما يفتح سبلاً للتلاعب و الفشل في الرقابة . لقد ضغطت العديد من المتغيرات و منها تطور وسائل الاتصال و التقنية العالمية و قوانين العولمة ونمو حجم و أهمية الشركات عبر الوطنية على التدقيق و أجبرته على الانتقال من المفهوم المحلي الضيق إلى المفهوم العالمي أو الدولي.

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي

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

- التدقيق هو التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن لإثبات لما تحتويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.¹

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية " التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.²

- تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي التدقيق هو فحص مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج المؤسسة.³

من التعاريف السابقة نستخلص ما يلي:

¹ - أحمد حلبي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان ،2000، ص 8

² - محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004_2005، ص 18.

³ - وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق تعريب ومراجعة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 28.

- أن يكون المدقق شخص مستقل ومؤهل ؛

- عملية التدقيق عملية منظمة؛

- يجب أن يكون تقرير المدقق مبني على أدلة وقرائن إثبات؛

- أن يكون المدقق بعيدا عن أي تحيز، كما يتسم تقريره بالحياد؛

- أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات؛

- تقديم التقرير النهائي، يتضمن رأيه حول صحة القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له؛

- أن يكون التقرير المقدم من طرف المدقق تم إعداده وفق القوانين والمبادئ المحاسبية؛

تعريف شامل: التدقيق هو فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية والمعترف فيها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع.¹

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:²

1. الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

¹- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة مدرسة الضرائب ولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2005_2007، ص 16

² - Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de L'information financier des entreprises, lere édition, dunal, paris, 1991-

2. التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروعين فترة مالية معينة، وكدلالته عن الوضع المالي في نهاية تلك الفترة، كما يجب الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة.

3. التقرير: يقصد به ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي.¹

4. أدلة الإثبات: وهي تمثل أي معلومات مقنعة، قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي يقوم مدقق الحسابات بتجميعها، تقييمها وفحصها كتمهيد لإبداء الرأي حول عدالة ومصداقية القوائم المالية، فهي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق.²

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

يكتسب التدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الأطراف كما أنها تحقق أهداف مختلفة وذلك في ظل مجموعة من الخصائص المميزة له، وفي هذا السياق سنبرز أهداف التدقيق.

الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

لقد تعددت أهداف التدقيق حيث سنتعرض إليها عن طريق تطورها وذلك كالتالي:

1- التطور التاريخي لأهداف التدقيق: كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

¹ - Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de L'information financier des entreprises, lere édition, dumal, paris, 1991. P 65

² - بور كايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبة الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 01، 2015، ص 263

الجدول رقم (01) التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التدقيق	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء	تفصيلي	غير مهمة
1850- 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء	تفصيلي ميداني	غير مهمة
1905_1933	تحديد عدالة للمركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص إختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933_1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي واكتشاف الأخطاء	إختياري	بدئ الإهتمام بالرقابة
1940_1960	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي	إختياري	اهتمام قوي وجوهري
من 1960 حتى الآن	- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها - تقييم نتائج الأعمال - القضاء على الإسراف - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع - تخفيض خطر التدقيق	إختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية

المصدر: أحمد حلمي جمعة (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 25.

2- أهداف عملية التدقيق المحاسبي:

تهدف عملية التدقيق إلى:

- مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج التدقيق.
- إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل الشركة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة،¹
- تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة ، كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة.

2-1- الأهداف التقليدية:

2-1-1- الأهداف الرئيسية:

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

2-1-2- الأهداف الفرعية:

- اكتشاف أي خطأ أو غش قد يوجد بالدفاتر.
- وضع ضوابط وإجراءات تقلل من فرص الأخطاء والغش؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- تقديم يد المساعدة لمديريات الضرائب من أجل تحديد قيمة الضريبة.

¹ - احمد حلبي . جمعة مرجع سبق ذكره، ص 09.

2-2- الأهداف الحديثة أو المتطورة

- تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في نشاط المشروع.¹

- كما أنه هناك أهداف أخرى عملية نذكر منها ما يلي:

عرض القوائم المالية (الإفصاح): التأكيد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها.

الشمولية: أي أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي استثناءات، وللتأكد من ذلك لابد من الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير كل المعلومات المحاسبية اللازمة.

الوجود والتحقق: أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية موجودة فعلاً.

الملكية والمديونية: فيما يخص الملكية فلا بد من التحقق من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، أما المديونية لابد من التأكد من أن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى.²

التقييم: ثبات طرق التقييم من دورة إلى أخرى في كل العمليات المحاسبية التي تم تقييمها.

إبداء رأي فني: وهو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات وذلك بأن يعطي رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول صحة القوائم المالية المدققة للمركز المالي.

¹ - حفيضة مقرابي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجليلي بونعام، خميس مليانة، 2016/2017، ص 11.

² - خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 10_11

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي:

للتدقيق أهمية كبيرة لمستخدمي للقوائم والتقارير المعدة من طرف المؤسسة والمتمثلة فيما يلي:¹

إدارة المؤسسة: وتتمثل أهميته في:

- رأي معتمد ودليل لمستخدمي القوائم المالية داخل وخارج المؤسسة حول تماسكها كوحدة واحدة. - أساس

للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.

- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.

- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوتها الإرادية.

- أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس أو الإختلاس.

الدائنين: معرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت

نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية: لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات التي

تداول أسهمها وسنداتهما، قد تمت مراجعتها.²

البنوك ومؤسسات الإقراض : تعتمد عليه في تحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج المصرفي وتعتمد عليه

كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض.

مصلحة الضرائب : تعتمد على القوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف

الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي و تحصيل الضريبة.

¹ - رأفت سلامات محمود وأخرون علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 26_29

² - حازم هاشم الألوسي، الطريق لعلم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص 33_34.

الاقتصاد القومي: يعتمد عليه في تحديد المؤشرات الوطنية مثل الدخل القومي، الناتج الداخلي الخام وغيرها، والقيام بعملية التخطيط الاقتصادي واتخاذ قرارات تنموية تخدم الصالح العام، وكذا حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب.¹

المؤسسات الحكومية : تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدققة للتخطيط ، المتابعة، الإشراف وفرض الضرائب ومنح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى النقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.²

¹- رافة سلامات محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 26_29

²- مصطفى يوسف كاني، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص22-23.

المبحث الثاني : معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق مستويات للأداء المهني، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه. ويعتمد على المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز. وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، حيث أن علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية التدقيق وأن عملية التدقيق ليست عملية إرتجالية. ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا يجب أن تحد من إبداع المدقق وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة.

المطلب الأول : معايير التدقيق المحاسبي

تنقسم معايير التدقيق المحاسبي إلى:

1- المعايير العامة (الشخصية):

ترتبط المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات ، حيث تشترط توافر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق، بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية التي يجب توافرها لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة، وتشمل ثلاث معايير هي:¹

1-1 التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات

يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر كافي من التدريب والخبرة العملية في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه بكفاءة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

¹ - رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-121

1-2- استقلال المدقق

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها.
- الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنياً من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من قبل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم.

1-3- بذل العناية المهنية المعقولة

يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن أي مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية. وفي هذه الحالة يتعين عليه:

- بذل قصار جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.
- ببذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزماً في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها.
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

2- معايير العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتشمل ثلاث معايير هي:¹

1-2- التخطيط لعملية التدقيق

يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.

¹ - احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الحنان للنشر والتوزيع، 2015، ص 26

2-2- دراسة نظام الرقابة الداخلية

يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.

2-3- الحصول على أدلة الإثبات

أي الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء ولذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

3- معايير إعداد التقرير: وهي معايير مرتبطة بكيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتمثل في ما يلي:¹

1-3- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

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

2-3- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها

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

3-3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح

يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 127-130

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

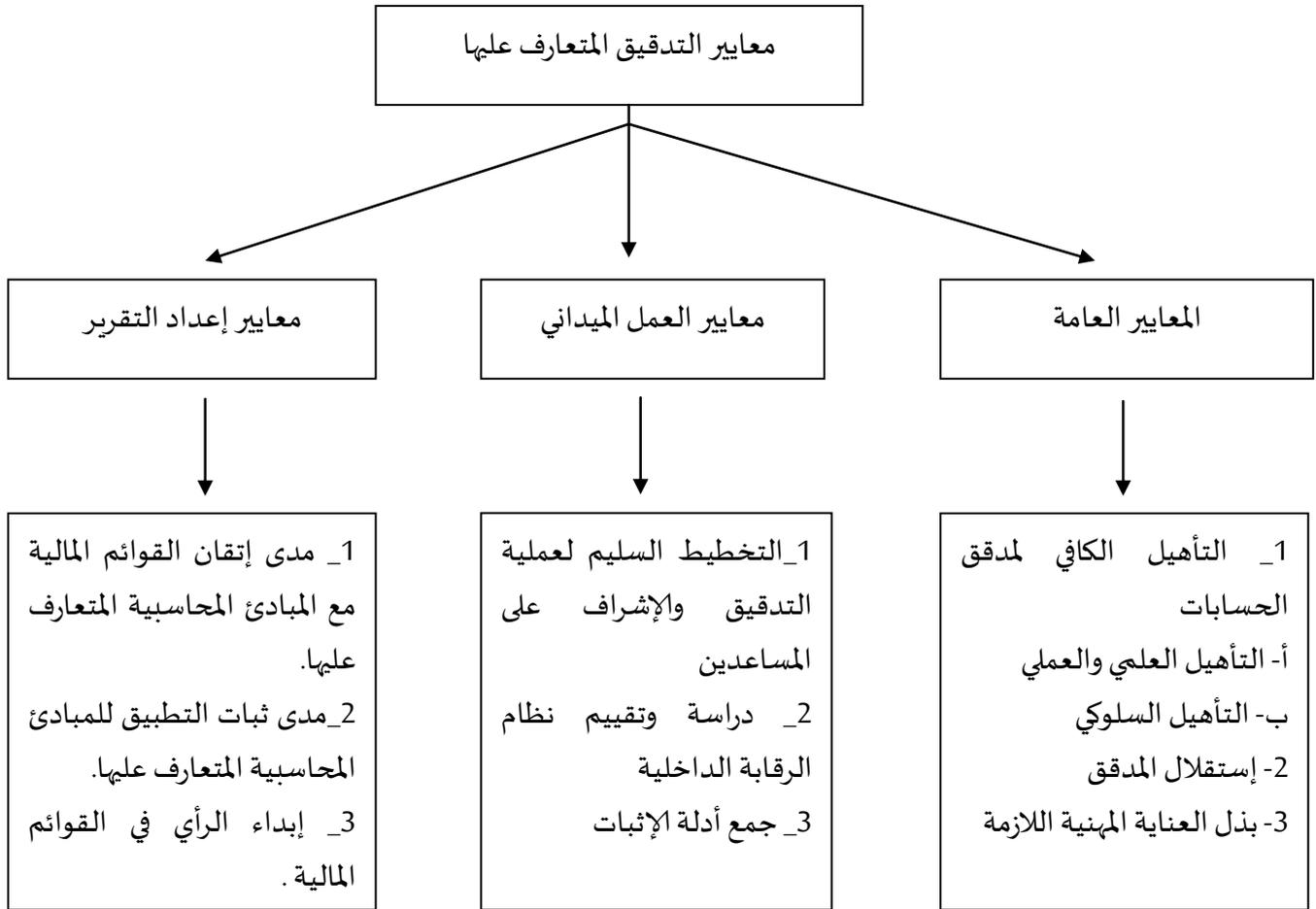
يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة ، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأي نظيف، ويبيدي فيه المدقق رأيه بدون اي تعديلات أو تحفظات.
- رأي غير نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات.
- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق رأيا عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية.
- رأي سلبي، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصلح المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات.

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين و قواعد و مراجع شخص متخصص و مهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما تعقد عالم الأعمال اليوم و تعقد الحسابات وعليه يتعين مراعاة المعالم أثناء قيامه بالمهمة مجموعات معايير متعلقة بالشخص المدقق معايير متعلقة بالعمل الميداني معايير إعداد التقرير.¹ التي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

¹ - محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النصرية إلى التطويل ديوان للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 25.

الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: خديجة شنيبي، دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم

الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ص 25

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا أنه يلتقي بالأهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع، وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق:

تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا توجد قيود حول مجال ونطاق عملية التدقيق، حيث مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.¹

التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق والمجال المدقق وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في نطاق التدقيق المكلف به.

2- من حيث توقيت عملية التدقيق:

تدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة والتي عادة ما يتم بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة.

تدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد المقال الدفاتر وترصد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تنفيذ كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة إضافة أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.²

¹ - لبي محمادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، وركلة، 2004، ص 13.

² - حفيظة مقرائي، نوال قصر، مرجع سبق ذكره، ص 13

3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

تدقيق داخلي: الذي يتم داخل الوحدة الاقتصادية لتحقيق في دقة المعلومات والحسابات والإحصائيات يقوم بـ المدقق الداخلي.

تدقيق خارجي: هو التدقيق التي يتم بواسطة طرف خارج المنشأة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء رأيه الفني والمحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة.

4- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

تدقيق اختياري : هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية والقيام بعمل التدقيق دون إلزام قانوني وهو أمر اختياري.¹

تدقيق إلزامي: ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي بالنسبة لشركات المساهمة" من ناحية أخرى فان القوانين الأساسية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص.²

5- من حيث مدى الفحص / حجم الاختبارات بعملية التدقيق:

التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيمة بانتظام وأنها صحيحة، ولذلك نجد أن هذا النوع يناسب المؤسسات الصغيرة لأن عدد عملياتها قليل.

التدقيق الاختباري : هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بسلامة نظام الرقابة الداخلي.³

¹ - أحمد قايد نوردين، التدقيق المحاسبي وفي معابر الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ص 15_19

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجارية سنة 2007، ص 156.

³ - الحفيظة مقرابي، نوال قصر، مرجع سبق ذكره، ص 14

المطلب الثالث : الهيئات المنظمة للتدقيق

إن الحاجة إلى ظهور مهنة التدقيق أدت إلى وجوب وضع دستور ينظم هذه المهنة وقواعد تحكم ممتنيتها، وهذا ما سعت إلى تحقيقه مختلف المنظمات والهيئات الحكومية منها والمستقلة، بالإضافة إلى محاولاتها وجهودها المبذولة بقصد تقريب الممارسات في مختلف الدول.

الفرع الأول: المنظمات المهنية

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورا هاما في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل وتعميق الوعي، وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المتخصصين، والمهتمين بالمهنة ونظرا للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهمة التدقيق من مساهمين، مستثمرين دائنين نقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير التدقيق الدولية، وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير. ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:¹

1- اللجنة الدولية لممارسة التدقيق

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير الممثلين في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية منذ سنة (1994) أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا المكسيك، هولندا، الهند السويد، إنجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية²، وتبدأ إجراءات العمل في لجنة

¹ - Robert Obert et Marie-Pierre, DSCG4 Comptabilité et Audit, p404.

² - صلاح الحواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2007، ص 137.

التدقيق الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة التدقيق بدراستها ومناقشتها. وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة المسودة لعرضها بالشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار والبيان يحدد سريانه.¹

2- مجلس معايير التدقيق

يمثل المجلس لجنة فنية عليا ومستقلة في الولايات المتحدة الأمريكية معينة من قبل (AICPA) الإصدار الشهادات البيانات رقابة الجودة معايير التدقيق والتوجهات للمحاسبين العموميين المعتمدين تأسس سنة 1978، مشكل من 19 عضو ينشطون في مجالات مختلفة، وقد أنشئ لينوب عن الهيئات الكثيرة المنتشرة في تلك الفترة، ليصبح الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق وتطويرها، ويصدر عن المجلس: بيان حول معايير التدقيق وبيان بشأن معايير في المصادقة وبيان بشأن معايير المحاسبة والتدقيق.²

3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

هي منظمة مستقلة وغير حكومية، تقدم للأجهزة العليا منذ أكثر من 50 سنة إطاراً لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي. تأسست هذه المنظمة عام 1953 من قبل رئيس مجلس التدقيق الكوبي في اجتماع 34 رئيس مجلس بهافانا كوبا، أما اليوم فتضم 189 عضواً دائماً بالإضافة لـ 4 أعضاء مشاركين. تهتم بالدرجة الأولى بأخلاقيات وسلوكيات المهنة، سطرت المنظمة ضمن مخطط

¹ - www.ifac.org

² - صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 138.

الفترة الممتدة من 2005 إلى 2010 الأهداف الأربعة التالية: المعايير المهنية وعرض الحسابات، تدعيم وتحسين الكفاءات، تبادل الخبرات والمعارف، السعي إلى أن تكون منظمة دولية نموذجية.

4- مجلس المؤسسة العمومية للرقابة المحاسبية:

هو هيئة حكومية مستقلة لتنظيم المحاسبة ووضع وتطوير معايير التدقيق المالي بالولايات المتحدة الأمريكية، تم إنشاؤه تبعاً لتوصيات SOX سنة 2002، إذ كان له أثر كبير على قواعد التدقيق ودور مكاتب التدقيق حسب الفقرة 101 من قانون Sarbanes-Oxley يعطي لـ PACOB القوة والسلطة في:

- تسجيل مؤسسات المحاسبين العموميين الذين يقدمون تقارير التدقيق.
- وضع معايير التدقيق الجودة، سلوكيات وأخلاقيات المهنة والمعايير الأخرى المرتبطة بإعداد تقارير التدقيق.
- القيام بعمليات التفتيش ومراقبة شركات المحاسبة.
- القيام بعمليات بحث وتأييد، وضع الإجراءات التأديبية وفرض العقوبات اللازمة.
- القيام بواجبات أخرى بالتعاون مع SEC لتحسين نوعية خدمات التدقيق .
- المتابعة القضائية والدفاع باسمها الخاص أو بواسطة محام ينوب عنها.
- تقدير، تحصيل وتخصيص الحقوق المحاسبية التي تمول صندوق المجلس.¹

5- الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين الداخليين العرب

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب في بداية الستينيات من نقابات المحاسبين، والمدققين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها، وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستنظم إليه. يعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة

¹ - SARBANES-OXLEY ACT 2002.

والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاوئها.¹

المبحث الثالث : كيفية سير مهنة التدقيق " بالجزائر" أو التنظيم مهنة التدقيق بالجزائر

المطلب الأول: ممارسة مهنة محافظ الحسابات وفق القانون 01/10

الممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد منها:²

الفرع الأول: الاستقلالية والموضوعية:

متى يتسنى للمراجع إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالي وموضوعية الحكم.

حسب المادة 64 من قانون 01-10 منع محافظ الحسابات من المهمات التالية:

- ✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي القيام صلة الخضوع القانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها القانوني التجاري؛
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة خبير الحسابات ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛

✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجلس المحلية المنتخبة.

الفرع الثاني : العناية المهنية:

على محافظي الحسابات تحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلزمون بتوفير الوسائل دون النتائج أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتهيئة للمراجعة والإشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل المراجعة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية.

¹ - صلاح حواس مرجع سبق ذكره، ص 138.

² - احمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 25.

ويتطلب بذل العناية المهنية حتى تتحقق بالمستوى الملائم مراعاة ما يلي:

- ✓ على مراجع الحسابات أو مؤسسة أو مكتب مراجع الحسابات باعتبار أي منهما كيان مهني معترف به مراعاة أداء خدمات المراجع الخارجي بحرص وعناية مهنية يتوفر فيها درجة معقولة من المهارة الفنية والممارسة الأخلاقية التي تتناسب والمسؤولية الملقاة على عاتقه والدور المتوقع منه؛
- ✓ ، على المراجع الخارجي أن يلعب دورا اجتماعيا هاما بما يتمتع به من فطنة وحكمة وتقدير شخصي في مجال تحديد طبيعته ومدى وتوقيت إجراءات مراجعة الحسابات اللازمة؛
- ✓ على المراجع الخارجي أو مكتب مراجعة الحسابات ضرورة تحديد دور كل فرد من المساعدين ومسؤوليته من اكتشاف أي تصرفات غير مشروعة أثناء عملية مراجعة الحساب كالتلاعب أو الغش أو التزوير بشكل واضح؛
- ✓ لتأكيد ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة كقاعدة أساسية من قواعد مراجعة الحسابات والمراجعة العامة فإنه ينبغي على مراجع الحسابات عند إعداد تقريره وإبداء رأيه المهني أن يراعي ارتباط هذا التقرير وما يتضمنه من رأي لقطاع كبير من المستفيدين منه داخل أو خارج الوحدة التي يتم مراقبة حساباتها ومراجعتها.

الفرع الثالث : الكفاءة المهنية:

- تدقيق الحسابات يستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة محافظ الحسابات لابد أن يقوم ب:
- ✓ شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته؛
 - ✓ التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك ينصب القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات؛
 - ✓ وهذه الكفاءات يتحمل المحقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

✓ لكي يزاول محافظ الحسابات نشاط على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي واكتساب معارف مختلفة منها:

✓ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة؛

✓ معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها؛

✓ معارف كافية في القانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

الفرع الرابع: سر المهنة:

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن محافظ الحسابات يطلع على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها إلا إذا لزم القانون إفشاء كما تنص عليه المادة 72 من القانون رقم 10-01. ولا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المني في الحالات المنصوص عليها في القانون.

المطلب الثاني: مهنة محافظ الحسابات

لقد نشأت مهنة محافظة الحسابات المساعدة المنشأة في تلبية متطلبات المستخدمين المعنيين الذين تربطهم علاقة مع المنشأة وإبلاغهم بالتطورات والأحداث التي تتم داخلها خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، على ضوء هاته المعطيات استوجب علينا دراسة مهنة محافظ الحسابات وتقديم أهم جوانبها النظرية.

الفرع الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات

هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.¹ تعتبر مهنة محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني

¹ - ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1886، ص 11

المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.¹

هي عملية منظمة التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع معايير المحددة وتوصيل هذه النتائج بمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة أو هي الرقابة الممارسة من طرف شخص مستقل مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها، ويسمى هذا الشخص المستقل بمحافظ الحسابات

حسب القانون 10-01، المادة 23 نجد أن تعريف مهنة محافظة الحسابات في الجزائر جاءت موافقة للتعريف العالمية غير أن الاختلاف كان على مستوى تسمية المهنة بمحافظ الحسابات، حيث عرفها القانون ب: "مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما للنتائج المالية للسنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة الوضعية المالية وممتلكات تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين والشركاء حاملي الحصص، يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرين، ينص القانون في مجمل ما جاء به في التعريف بأن مهمة التدقيق، مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة ومدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية، من خلال تقرير يتضمن فقرة لإبداء الرأي".

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات

للممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛
2. أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنابة أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ - لقايد حفيظة ، مدى إلزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة و التأهيل ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة ، تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2014-2015- K4 ص-ص3

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6. أن يكون اليمين المنصوص عليها في المادة 6 "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبتهم بالعبارات الآتية: أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملية أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثالث : مهنة محاسب المعتمد

حسب المادة 41 يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و مسؤوليته مهمة مسك و فتح و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

أ- مسؤوليات المحاسب المعتمد

1 - يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته و على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها تعد و تبقى الحسابات و الموازنات و السجلات المحاسبية و كذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكليف بها المحاسب المعتمد ملك للزبون حسب المادة 42.

2 - يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية الجنائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها .

كما يمكنه ان يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية حسب المادة 43

3 - يمكن للزبون أن يلتبس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية حسب المادة 44.

4 - تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل و الوسائل الموضوعة تحت التصرف و شروط تسليم الوثائق .

و لا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر لو الشركة
لمسؤوليات المحاسب المعتمد

- يعد المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامه مسئول مدنيا تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية
- يتحمل المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني
- يتحمل المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته
- من مهامه عن كل مخالفة او تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة مهنته.

و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها و هي

- الإنذار .
- التوبيخ .
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 6 أشهر
- الشطب من الجدول .
- يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهات القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها
- تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم و الهيئة المعنية .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل نستنتج أن التدقيق قديم النشأة اتسع مفهومه نتيجة الثورة الصناعية وما لحقها، وتطورت أهدافه نتيجة المراحل التاريخية التي مر بها، فهو عبارة عن فحص مهني شامل للدفاتر والسجلات المحاسبية بغية إبداء الرأي حول مصداقيتها، تكمن أهميته في كونه وسيلة تخدم العديد من الجهات في اتخاذ القرار ورسم السياسات الخاصة بها.

يقوم التدقيق على مجموعة من المبادئ منها ما هو متعلق بركن الفحص ومنها ما هو متعلق بركن التقرير، كما أنه ينطلق من مجموعة من الفروض كفرض توافر نظام كاف للرقابة.

أن للتدقيق المحاسبي دور كبير في المؤسسة وأن التدقيق هو عملية فحص وتحقيق في الوثائق والدفاتر المحاسبية لتفادي الأخطاء و الإغفالات الموجودة في الوثائق المحاسبية، وذلك لماله دور فعال في مساهمته في مراقبة الوثائق المحاسبية.

الفصل الثاني الرقابة الجبائية

تمهيد :

يقوم النظام الجزائري على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحاً حول مداخيله الإدارية الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي الواجب الدفع، وفي هذا الإطار يسع المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبئ أو التهرب من السداد بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، حيث وضع المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة، وسميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية، فهي عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي.

ومنه سوف نتطرق من خلال هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني : أساسيات مهنة الرقابة الجبائية

المبحث الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المطلب الأول : تعريف الرقابة

لقد تنوعت وإختلفت الرؤى حول الرقابة حيث من بين هذه التعاريف نجد:

إن كلمة الرقابة مشتقة من الكلمة الفرنسية « contre role » وتعني الدور الدور المضاد وهو الذي يؤكد صحة ودقة الدور الأصلي ومدى مطابقته للواقع الذي آل إليه وقد وردت مجموعة من التعاريف في الرقابة تذكر منها:

- تعريف gullet و liks "الرقابة عملية تسعى من خلالها الإدارة من أن ما حدث هو ما كان من المفروض أن يحدث."¹

- تعريف cloght: "الرقابة مقارنة النتائج الفعلية مع المخطط وإتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما تكون النتائج مخالفة للمخطط." "

- تعريف Fayol: " الرقابة هي التحقق من أن كل شيء قد تم وفقا للخطة المرسومة والأوامر المعطاة والتعليمات والمبادئ التي أرسيت بهدف توضيح الأخطاء والانحرافات حتى يمكن تصحيحها، وتجنب الوقوع فيها مرة أخرى"².

وكتعريف عام فإن الرقابة هي عملية معرفة الأخطاء والانحرافات وإمكانية التنبؤ بحدوثها مسبقا حيث تسعى إلى تحقيق أهداف المؤسسة بما يضمن تحسين أداء الفرد وتقويمه وبالتالي التحقق من الأداء الفعلي مطابق للأداء المتوقع"³.

ومن التعاريف السابقة يمكننا أن نستخلص التعريف التالي:

- الرقابة هي تعبير عن الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات"

- الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة، وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف".

¹- بيار حرب مدخل الإدارة الأعمال عمان الدار العلمية الدولية للمشر، طبعة 2000، ص 32.

²- فريد الصحن المصري إدارة الأعمال الإسكندرية الدار الجامعية 1991، ص 50.

³- زهور نعيم الصباح: إدارة الموارد البشري، ص 213.

" هي قياس وتقييم وتصحيح أساليب الأداء قبل وقوع الأخطاء وتوجيه النشاط لتحقيق أهداف الخطة ومن مهمة الرقابة تقييم الأعمال وتصحيح الإنحرافات.

ومن خلال كل التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة هي:

" الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة، يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه، ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً لتحديد الإنحرافات وتجنب الضعف والخطأ وتحديد أنسب الطرق العلاجية والتصحيحية التي تحدف الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها."

المطلب الثاني : تعريف رقابة الجبائية

يمكن تلخيص من التعريفات المقدمة للرقابة الجبائية فيما يلي:

"هي مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي من خلالها يقيم المدقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات المسطرة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجة: المشتريات المبيعات، رصيد البنك الممتلكات.... وهذا يهدف مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التحقيق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها."

وهي كذلك: "السلطة المخولة لإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق"¹.

¹ - ناصر بوحمام محمد ، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مرجع سابق ص3

كما يعرفها البعض الآخر بانها: "الرقابة الجبائية هي مختلف العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، من أجل التحقق و التأكد من صحة المعلومات المحاسبية والتصريحات المقدمة من طرف المؤسسات وكذا مطابقتها للتشريعات والقوانين الجبائية"¹.

وعرفها اخرون انها: "الرقابة الجبائية هي السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات والمعلومات المطروحة من طرف الاشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالصرابة"².

المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص هاته الاهداف التي تسعى الرقابة الجبائية لتحقيقها في النقاط التالية:

أولاً: الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الاخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية المحاسبية لمحاسبة المكلفين بالصرابة عن اية الحرافات او مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية³.

ثانياً : الهدف الإداري

تحتل الرقابة الجبائية دورا هاما في الادارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها، كالتى تساهم بشكل حيوي وكبير فيزيادة الفعالية كالاداء ، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

* تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، يساعد الادارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية.

¹ - بوجنوني نزيهة ، بودحماني حياة، التحقيق المحاسبي ودورة الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة تخرج مقدمة ضمن المتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2019 - 2020، ص 8

² - سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2018 - 2019، ص 40

³ - سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مرجع سابق ص42

* تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء ، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والامام بأسبابها كتنقيح الاثر املالي وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

* تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.¹

ثالثا: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع، بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.²

رابعا: الهدف الاجتماعي يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

* تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

* منع ومحاربة انحرافات للممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال او تقصيره في أداء واجباته تجاه المجتمع.

¹ - بوجلوبي نزهة ، بودحماني حياة، التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في المصلحة الضرائب، مرجع سابق ص 11 - 12

² - بن معتوق خالد، ميللي محمد الأمين، اجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابية الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة محمد بوضياف السيلة 2016-2017 ص 10

المبحث الثاني : أساسيات مهنة الرقابة الجبائية

المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية

حسب التشريع الجبائي يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية رقابة عامة، ورقابة معمقة .

أولا: الرقابة العامة

إن هذا النوع من الرقابة يتم على مستوى مفتشية الضرائب سابقا، أما حاليا على مستوى مركز الضرائب، وتتم من دون تنقل أفراد مصلحة الضرائب أو إجراء أبحاث خاصة من طرف الإدارة الجبائية، إلا أن أهمية هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع ويتم التمييز بين نوعين : الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.¹

1- الرقابة الشكلية :

تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المحققين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الإعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل يهتم بالشكل التي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.²

2- الرقابة على الوثائق

تمثل الرقابة على الوثائق المرحلة الموالية للرقابة الشكلية وتتم على مستوى مفتشية الضرائب، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين³، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية إنطلاقا من ملفاتهم الخاصة، وكذا مقارنتها مع مجمل المعلومات التي يتم

¹ - مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص 45

² - يحي الخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر، 2007، ص

³ - محمد زرقون، سليمان عتير، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجزائر، المجلد، 01 العدد 01، 2017، ص 43

الحصول عليها من المصادر المختلفة التي تتعامل مباشرة مع المكلف والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها . وبين المكلف.¹

ثانيا : الرقابة الجبائية المعمقة

وتنقسم الرقابة المعمقة إلى ثلاث أنواع :

1- الرقابة المحاسبية (التحقيق في المحاسبة) VC

ويقصد بها مجموعة من العمليات الإلزامية والتي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ولا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.²

إن الهدف الأساسي من وراء التحقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإعفالات الموجودة في محاسبة التأكيد المكلف بغرض من صحة وعاء مختلف الضرائب، وكما هو معلوم أن التحقيق في المحاسبة يجرى تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بده من الإشعار الأولي للتحقيق إلى غاية تتبع النتائج النهائية بالمكلف بالضريبة.³

2- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASFE

أعطى المشرع الجزائري حق للإدارة الضريبية مشروع أعوانها في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة على الضريبة للدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة لديهم بهذه الضريبة، ومن خلال هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة والذمة المالية ونمط المعيشة من جهة أخرى، ويمكن القيام

¹ - محمد العلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص 90.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النواة الإعدادات التحقيق المادة 20 الفقرة 01، 2017، ص 10.

³ - ولهي بوعلام المنتقي العباب على الأزمة المالية والاقتصادية والمدنية والمكدسة العلمية جامعة فرحات عباس، سطيف أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 10.

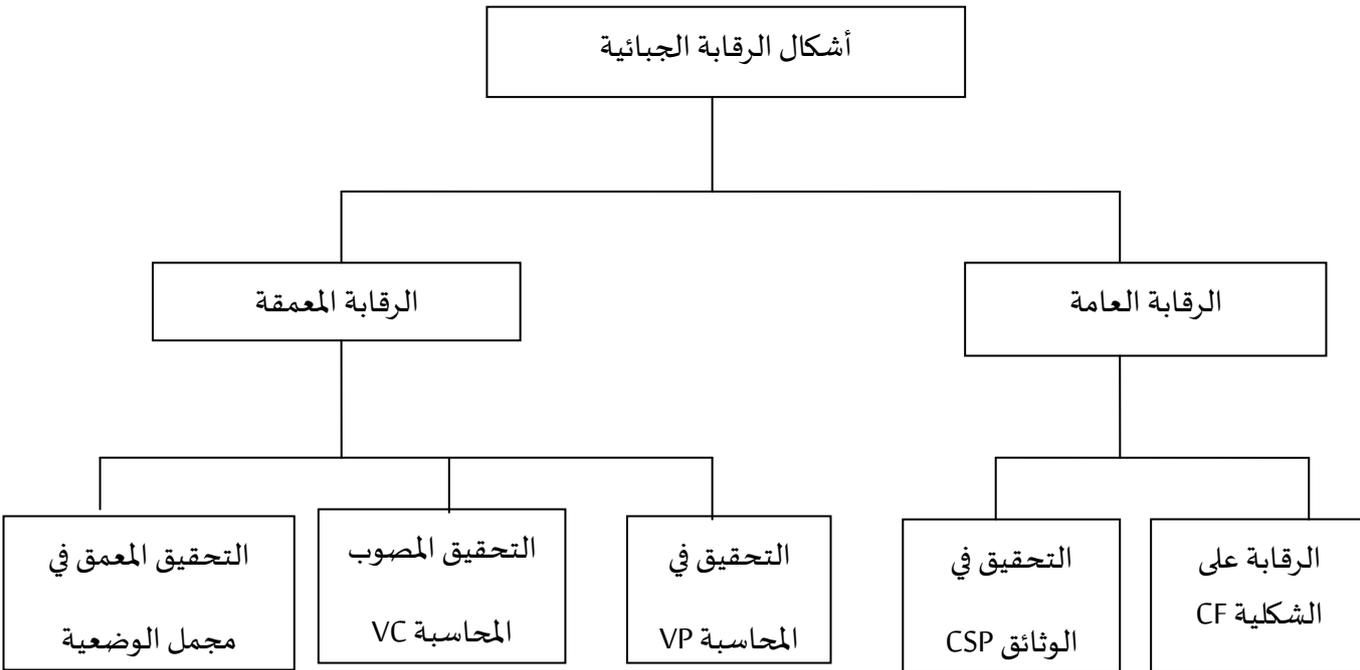
بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جباتها أو وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.¹

3- التحقيق المصوب في المحاسبة VP

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة تنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.²

ويمكن تلخيص أشكال الرقابة الجبائية حسب التشريع الجزائري في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المواقع الرسمي للمدينة العامة للضرائب

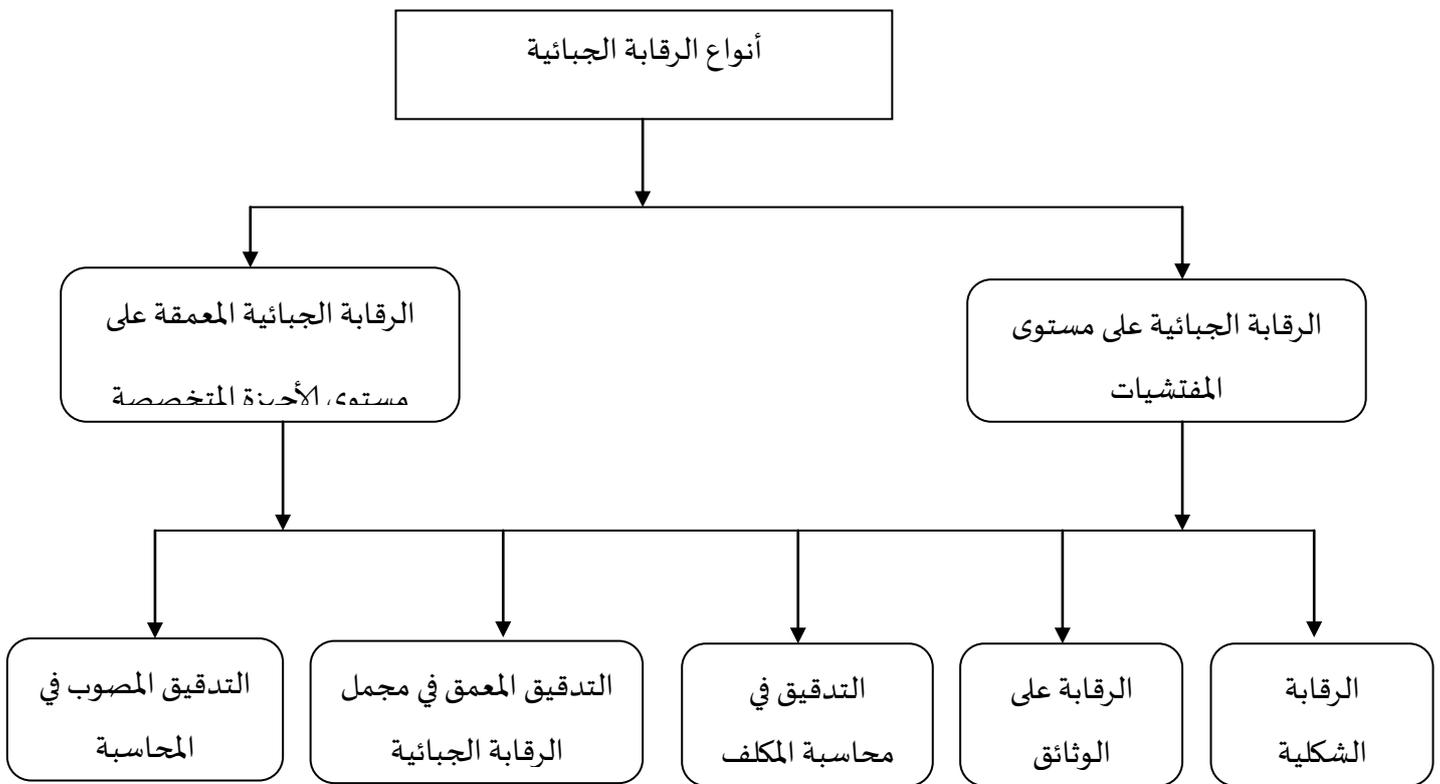
¹ - آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجنائية في الجزائر وسبل عملها، مطلق أسباق التسلية، الميك 03، العدد 01، جامعة البويرة، الجزائر 2019، 160.

² - الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 11.00، 2024/04/25. <https://www.midgi.gov>

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية

تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل إتخاذ إجراءات المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات وحسب طبيعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولإدارة الضرائب الحرية المطلقة في إتخاذ الاجراء المناسب بدقة مدى صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

الشكل رقم (3): يمثل أنواع الرقابة الجبائية



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير

جامعة بسكرة الجزائر ، 2011، ص 21.

أولاً: الرقابة الجبائية الشاملة

هذه الرقابة تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة ونميز عامة بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

- الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعميق فيها بإجراء مقارنة بما تحويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية. لهذه الرقابة خاصيتين هما:

* تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛

* تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

- الرقابة على الوثائق

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية الذي يتواجد فيه الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.¹

¹ - مدور أو سرير . ، محمد حمو، جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى الجزائر، 2009، ص203.

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف إكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.¹

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

على خلاف الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخل المباشر للأعوان

المحققين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة وتبويراتها اللازمة في محاولة استدراك التهرب الضريبي.²

- التدقيق في محاسبة المكلف (VC)

هو تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويرمي هذا التدقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ويعني التدقيق في المحاسبة أنه " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.³

¹ - p.colin, G.gervaise, M.Rosetti, fixalité partique, Librairie vuibert, Septembre, 1994, Paris,P28. 14

² - محمد العلاوي، دراسة تحليلية للقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، ص 92.

³ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2013، ص 13.

- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (VASEF)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم إلتزامات متعمقة بهذه الضريبة.

كما أن الهدف من هذا التدقيق هو الإجابة على التساؤل التالي: "من أين لك هذا"، وذلك عن طريق المقارنة بين المداخيل المصرح بها والمداخيل المحققة فعلا، ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة وفق مجموعة من المعايير نذكر منها¹:

1- الأشخاص الذين لاحظت مفتشية الضرائب عدم التجانس بين المداخل المصرح به من قبلهم والنفقات الظاهرة عى . نمط معيشتهم؛

2- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات؛

3- الأشخاص الذين يملكون مداخيل إضافية.

- التدقيق المصوب في المحاسبة (VCP):

تم إستحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسعى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP. والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في المحاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛

- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛

¹ - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2017، ص14.

- يخضع التدقيق المصون في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص؛
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين؛
- يمنح للمكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الأشعار بالتقويم؛
- إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

المطلب الثالث : مراحل سير مهنة الرقابة الجبائية

- للرقابة الجبائية عدة أشكال ومستويات متكاملة يمكن تقسيمها اعتباراً لمكان مزاولتها فإذا كانت تتم داخل الإدارة الجبائية في رقابة داخلية وإذا كانت تتم عند المكلف بالضريبة (في الحالة العادية) فهي رقابة خارجية:
- 1. الرقابة الداخلية (داخل المفتشية أو المصلحة الرئيسة للتسيير بمركز الضرائب) وهي تتكون من أشكال الرقابة الجبائية التي تتم داخل المصالح الجبائية المعنية بالرقابة وهي نوعان:

1-1 الرقابة الشكلية:

- تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين كما أن لها مهمة مراقبة وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي¹.
- فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

¹ - J. P. Casimir : les signes extérieures de revenu, librairie de l'université, Paris, 1979, Page 154

ومما سبق نستخلص خصائص لهذا الرقابة:

- هي رقابة تخص كل التصريحات المودعة؛
- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛
- تهدف إلى مراقبة شكل و كيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة؛
- هي رقابة لا تخضع لبرنامج سنوي، بل هي خاصة بكل التصريحات.

2-1 - الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من قبل المكلفين بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف.

وبالتالي فالرقابة على الوثائق تقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة. وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.

- طلب المعلومات والتبريرات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، يمكنه أن يطلب المكلف من إمداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الكتابية¹، فالمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على " تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية، يجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه.

¹ - P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, septembre ,1994Paris, page 28.

تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الاجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب. وعندما لا يستجيب المكلف بالضريبة للطلب في غضون المهلة الزمنية المحددة أو يقدم مبررات أو معلومات تعد غير مقبولة في غضون المهلة الزمنية المحددة. فإن المصلحة المسيرة مخولة لبدء الاجراء الوجيه لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة¹.

- ارسال الإبلاغ بنتائج الرقابة:

تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقا، تحت طائلة بطلان اجراء فرض الضريبة، أن ترسل إلى المكلف بالضريبة اشعارا بتصحيح المقترح، موضحة صراحة كل نقطة تقويم كما يلي:

✓ أصل وحقائق وأسباب التقويم؛

✓ مواد قانون الضرائب ذات الصلة التي تم الاعتماد عليها لإجراء هذا التعديل؛

✓ الأسس الضريبية وحساب الضرائب والرسوم الناتجة عنها؛

✓ الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة؛

✓ إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة؛

يتم احتساب مهلة ثلاثين (30) يوما المتاحة له قانونا لإرسال موافقته او ملاحظاته ابتداء من تاريخ استلام هذا التصحيح المقترح حيث يتم ارسال الاخطار بالتقويم برسالة موصى عليها، أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل استلام.

- ارسال الإبلاغ النهائي بنتائج الرقابة

إن عدم الرد عن خطاب الإبلاغ بالتسوية نموذج C4 خلال المدة الزمنية المحددة يعتبر بمثابة الموافقة الضمنية من قبل المكلف بالضريبة إزاء اقتراح التقويم.

¹ - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية 2021.

وفي حالة رد المكلف فإن رده يدرس وتؤخذ بعين الاعتبار التبريرات التي قدمها إذا كانت حقيقة وصحيحة، وبعد دراسة رد المكلف تعد المصلحة المسيرة إخطارا نهائيا مع مراعاة حق اعتراض المعني بعد اصدار جدول التسوية المحدد للأسس الضريبية والحقوق والعقوبات المتعلقة بها، الذي يتم ارساله عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه إلى المكلف بالضريبة مقابل وصل بالاستلام.

عندما تكون عناصر الرد أو التبريرات التي قدمها المكلف بالضريبة قائمة على أسس جيدة، وتؤدي إلى التخلي عن التقويم المتوخى يجب على المصلحة المسيرة إرسال اشعار بالتخلي عن التقويم على هذا الأخير.

بالمقابل إذا تم رفض عناصر الرد التي قدمها المكلف بالضريبة كليا أو جزئيا تشرع المصلحة المسيرة في إعداد الإخطار النهائي الخاص بالتقويم المقرر ، مع ذكر النقاط او المبررات غير المقبولة.

عندما يقدم المكلف بالضريبة رده قبل انقضاء الأجل المحدد لاقتراح التسوية لا ترسل المصلحة المسيرة الإخطار النهائي ولا تسجل الضريبة في الجدول إلا بعد انقضاء أجل خمسة عشر (15) يوما وكذلك إذا قدم المكلف بالضريبة عناصر جديدة بالإضافة على رده وقبل انتهاء الاجل المذكور يجب على المصلحة دراستها.

عندما يلاحظ المكلف بالضريبة وجود عيوب شكلية من شأنها ان تؤدي على بطلان إجراء فرض الضريبة، فإن الأمر متروك للمصلحة المسيرة بإبلاغ هذا الأخير بإلغاء إجراء التقويم ومباشرة إجراء إخضاع ضريبي جديد مع احترام القواعد ذات الصلة.

عند وصول عناصر أو معلومات جديدة إلى المصلحة المسيرة بعد بدء إجراء تصحيح التصريحات وقبل انتهاء أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة تشرع المصلحة المسيرة في تصحيح جديد بعد إلغاء اقتراح التقويم الجديد لهذه التصريحات بالإضافة إلى الأسس الأولية تلك الناتجة عن استغلال العناصر الجديدة التي تحوزها المصلحة المسيرة.

تطبق هذه الأحكام أيضا على المكلفين بالضريبة المستفيدين من الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة التفضيلية أو بموجب نظام القانون العام بغض النظر عن الاعفاء الممنوح وهذا وفقا للمادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، ومنه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة (الخارجية)

2- الرقابة في عين المكان (الخارجية) : وتسمى أيضا الرقابة في مديرية الضرائب على اعتبار أن مكتب المراجعات الجبائية الذي يتبع نيابة المديرية للرقابة الجبائية يتواجد هناك بالمديرية، وهي غالبا ما تكون عند المكلف بالضريبة.

وهي تتكون من إشكال الرقابة الجبائية التي تتم في الظروف العادية خارج المصالح الجبائية المعنية بالرقابة وهي:

بخلاف الرقابة على الوثائق، تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذا جميع الوثائق الملحقة، وتبريراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع².

وهذا الشكل من التحقيق يتضمن ثلاث (03) أشكال هي:

1- التحقيق المحاسبي (VC) : حيث أنّ هذه الطريقة تهتم بفحص محاسبة المكلف موضوع الرقابة، وبالتالي التأكد من الأوعية الضريبية من خلال مخرجات المحاسبة، وذلك لكون مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات النظام الجبائي.

¹ - المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

² - Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, Page 47.

II- التحقيق المحاسبي المصوب: وهو تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها.

III- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE): تخص مراقبة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين بالضريبة على الدخل الإجمالي، سواء كانت لهم ملفات جبائية أو لا.

والهدف من هذه الأنواع من الرقابة هو التأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين.

لذا سنحاول التطرق إلى كيفية إجراء وسير هذه الاشكال من الرقابة كما يلي:

I- التحقيق في المحاسبة (VC)

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية، ويكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق، بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفه DANIEL RICHER بأنه: "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"¹.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

* مدة التحقيق المحاسبي:

حددت الفقرة الخامسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مدة التحقيق في عين المكان وذلك كما

يلي:

¹ - Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, page 25.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث (03) أشهر، فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الاجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.
- تمدد مهلة التحقيق في عين المكان كما يلي:

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

- يمدد الأجل بسنة (01) واحدة، عندما توجه الإدارة الضريبية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

* كما لا يمكن القيام بالتحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

1 - مرحلة التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق (مرحلة) البرمجة خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة المحاسبية حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها استناداً إلى بعض الأسس والمقاييس، والتي من بينها:

➤ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين؛

➤ تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس؛

✚ ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط الممارس؛

✚ استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي؛

✚ الاستفادة من الامتيازات الجبائية مع عدم الإنتظام في إيداع التصريحات الجبائية؛

✚ رصيد مرحل مستمر (précompte répété) لسنوات في ما يخص الرسم على القيمة المضافة؛

✚ المكلفون الذين استفادوا من الامتيازات الجبائية ولوحظ عنهم تذبذب في التصريحات او انعدامها كذلك ؛

✚ الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو صاحب المهنة الحرّة، دون تطابق ذلك مع

تصريحاته.

وبانتقاء مجموعة من الملفات المراد مراقبتها وحصر البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي، يرسل البرنامج المقترح لنيابة المديرية العامة للرقابة الجبائية قصد المصادقة عليه. وبعد الموافقة عليه تبدأ عمليات التحقيق بإسناد الملفات إلى فرق التحقيق.

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار بالتحقيق من طرف رئيس المكتب وإمضاؤه يقومون ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه إذ تتيح لهم أخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية الرقابة، وتتجسد هذه الإجراءات فيما يلي:

1-1 سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة (أو المصلحة الرئيسية للتسيير بالنسبة لمراكز الضرائب):

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

* بالنسبة للشخص الطبيعي يضم:

- ❖ الحالة الشخصية؛
- ❖ طبيعة النشاط الخاضع للفحص؛
- ❖ الوضعية العائلية؛
- ❖ مقر السكن؛
- ❖ مصدر العائدات والتصريحات؛

* بالنسبة للشركة يحوي:

- ❖ طبيعة نشاطها؛
- ❖ رأسمالها الاجتماعي؛
- ❖ عنوان مقرها الرئيسي؛
- ❖ وحداتها؛
- ❖ اسم المسير وحصته في رأس المال؛

2-1 إبلاغ المكلف بالضريبة:

يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة 10 أيام للتحضير ، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتحقيق النشاط الممارس الفترة المعنية بالتحقيق الضرائب والرسوم والاتاوى الواجب الاطلاع عليها، القاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل مع ذكر وبوضوح تحت طائلة بطلان الاجراء، إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين 79. حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

وفي كما لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور أعلاه¹.

3-1 الرقابة المفاجئة:

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية.

وبالتالي فالهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في²:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل غير المنقولة المنقولة، وكذا الوسائل البشرية)؛
- معاينة مادية للمخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل)؛
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها؛
- جرد قيم الصندوق؛
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة؛

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر من المعلومات حول طبيعة النشاط الممارس من طرف المؤسسة ومقارنته بما هو مصرح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة، ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع عليه وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبين ذلك في محضر المعاينة.

¹ - Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, <http://www.marseille.prenvence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp,28/02/2004>, page 3

² - المادة 12 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

4-1 استمارات التحقيق:

استنادًا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بملء جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها وأهمية رأس مال الشركة، وتطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

- كشف المحاسبة (K 37) Relevé de comptabilité

تملأ هذه الاستمارة من خلال جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية للأربع سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة¹.

- الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة²، وبإمكان المحقق ملاحظة الانحرافات والتغير في الميزانيات، وبالتالي إعطاء مؤشر على مواقع التهرب الضريبي.

¹ - Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 ; page 23.

² - Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31

الجدول رقم 02: الحالة المقارنة للميزانيات

إلى 3+ ن/12/31	إلى 2+ ن/12/31	إلى 2+ ن/12/31	إلى ن/12/31	السنوات البيانات
				الأصول - الاستثمارات - المخزونات - الحقوق نتيجة الدورة (خسارة)
				إجمالي الأصول
				الخصوم - الأموال الخاصة - الديون نتيجة الدورة (ربح)
				إجمالي الخصوم

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

5-1 التحقيقات الخارجية المساعدة:

لأجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيّدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة

المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على مستوى:

* الممولين: قد يلجأ المحقق عند الحاجة إلى الممولين لجلب المعلومات التي تخص المؤسسة قيد التحقيق فيها، حيث

يجيز له القانون ذلك، وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه المؤسسة.

* الزبائن: نفس الشيء، فإنّ زبائن المؤسسة قد يقدمون للمحقق الكثير من المعلومات كثمن بعض المواد مع

الكميات المشتراة من هذه الشركة.

* البنوك: هي ملزمة بتقديم كل المعلومات التي يطلبها العون المحقق والتي تخص كشوفات المؤسسة والأشخاص، والتي تبيّن حركة الحسابات (الأرصدة البنكية للمكلف من أجل التقريب مع الكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.

* الإدارات العمومية : التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كمديرية التجارة، مصالح الجمارك، الخ.

ومنه فالعون المحقق من خلال هذه المرحلة التحضيرية يحاول جمع أكبر قدر من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التحقيق، وذلك باستغلال حق الإطلاع على مستوى المؤسسات العامة منها والخاصة.

2- مرحلة سير التحقيق:

بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير "وبوصول موعد التدخل المباشر بعين المكان يذهب المحققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التحقيق فيها، لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التحقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الضرائب بالولاية.¹

وفي هذه الحالة يقوم المحققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية، وإرجاعها بعد عملية فحصها .

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين :

- المرحلة الأولى وتكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

- والثانية تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

¹ - Ibid, page 3

"الأجل المحدد قانونياً هو 10 أيام، وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر والوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقاً للمادة 20 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية".

1-2 فحص المحاسبة من حيث الشكل

إن الرقابة الشكلية للمحاسبة تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود

وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

وبما أن المحاسبة هي ترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم

المعايير التالية¹:

* محاسبة منتظمة:

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيًا، أي توفر كل

الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 11 دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ

النظام المحاسبي المالي :

❖ يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة.

❖ كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية.

❖ يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.

❖ يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "دج" مع احترام مبدأ القيد المزدوج.

* محاسبة صادقة:

ويقصد بهذا المفهوم أنّ القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة

صحيحة.

¹ - المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام -دفتر اليومية بالمقارنة مع دفتر الجرد، الدفاتر المساعدة، -اليوميات المساعدة كيومية المشتريات المبيعات، الميزانية العامة.. الخ.

* محاسبة مثبتة (مقنعة):

وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية.

2-2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

المقصود بدراسة المحاسبة من حيث المضمون هو قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية، وحسابات التسيير والنتائج.

2-2-2- فحص حسابات الميزانية العامة:

الميزانية هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة وهذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "أصول" والثاني يسمى "خصوم".

* أصول الميزانية:

وهي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكًا دائمًا أو مؤقتًا للمؤسسة، ففي هذا الجانب من الميزانية يتبين لنا مختلف المجالات التي استعملت فيها المؤسسة أموالها وتتمثل في: التثبيات، المخزونات، الحقوق.

1- التثبيات (الأصول الثابتة)

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيات إلى ثلاثة أنواع: التثبيات المعنوية والعينية والمالية، لكن ستقتصر دراستنا فقط على التثبيات المعنوية والعينية في هذا العمل .

- مفهوم التثبيبات المعنوية

يهدف المعيار الدولي المحاسبي رقم 38 الأصول المعنوية، إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيبات المعنوية حيث ينص على أن تعترف المؤسسة أو الكيان بالأصل إذا توافرت شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيبات المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها.

وتعرف التثبيبات المعنوية على أنها أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة المؤسسة العادية. كبراءة الاختراع رخص الاستغلال أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير، فرق الاقتناء أو شهرة المحل، وغيرها ومن شروط الاعتراف بتثبيت معنوي وقياسه هي:

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وصادق؛
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعمة؛
- قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

- التثبيبات العينية (المادية)

يهدف المعيار رقم 16 التثبيبات العينية إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. كما يحدد عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل على وجه الخصوص في توقيت الاعتراف بالموجودات تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.

تعرف التثبيبات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى سنة أكثر من مالية. وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والمنشآت والمعدات.

* مفهوم الإهلاكات:

يعرف الإهلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

ولالإشارة فإن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يديرها أو ينتجها ذلك الأصل، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

✚ طريقة الإهلاك الخطي أو الثابت؛

✚ طريقة الإهلاك المتناقص؛

✚ طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل؛

✚ طريقة الإهلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

* مفهوم تدهور قيم التثبيتات:

يوضح المعيار رقم 36 تدهور قيم التثبيتات الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لكي تضمن أن أصولها أو موجوداتها مسجلة محاسبيا بقيم لا ينبغي أن تتعدى القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لهذه الأصول (La valeur recouvrable).

يطبق هذا المعيار على محاسبة تدهور جميع الأصول أو التثبيتات ماعدا الأصول التي تم معالجتها في معايير أخرى (كالمعيار الدولي المتعلق بالمخزونات التثبيتات المالية الأصول البيولوجية، العقارات الموظفة إلخ).

وعلى هذا الأساس فإن مفهوم تدهور قيم التثبيتات يجبر المؤسسة لأن تعيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد من قيمته، وهذه المؤشرات هي القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي (dégradation physique) .. إلخ. فيجب على المؤسسة ان تقدر القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحصيل لكي تلاحظ هل هناك تدهور قيمة أم لا .

وهي تتجسد في حسابات الصنف (2) مثل: المصاريف الإعدادية القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ الاهتلاك ..

وعلى العون المحقق التأكد من :

- الوجود الفعلي والمادي للتثبيتات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه التثبيتات؛
- التأكد من أنّ هذه التثبيتات ملك للمؤسسة، عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات؛
- مراقبة معدلات الاهتلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي؛

2-المخزونات :

تتمثل في حسابات الصنف (3) مثل البضائع، مواد ولوازم مشتريات البضائع، ومن بين العمليات التي يقوم بها المراقب لمراجعة عناصر المخزون هي:

التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير؛ فحص إذا ما كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة؛

التأكد من تحقق المعادلة مخزون أول مدّة + مشتريات = مخزون آخر مدّة + مبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل¹.

3-الحقوق

تتمثل في حسابات الصنف (4) مثل: البنك، الصندوق، التسيقات...، فيقوم المراقب بمراجعة والتأكد من هذه الحسابات فمثلا:

- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد؛
- متابعة جميع التسيقات مع طلب، تبريرها خاصة إذا كانت نقدا؛
- مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب

خصوم الميزانية:

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

أ- الأموال الخاصة:

وتتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين². وتتجسد في عدة حسابات من بينها، رأس المال الاحتياطات النتائج قيد التخصص، مؤونة الخسائر والأعباء ومن فعلى المحقق التأكد من أن:

¹ - Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44- 45.

² - ونادي رشيد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 87.

* الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية؛

* الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛

* العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف؛

- الديون:

وهي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير، حيث أن المحقق يعمل على التأكد بأن هذه

المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا:

* التحقق من مصدرها مهما كان نوعه فيجب تبريرها بعقد موثق للدين يبين قيمته ومدته؛

* التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات؛

- فحص حسابات التسيير والنتائج:

بعد انتهاء المراقب من التحقق والتأكد من صحة حسابات الميزانية، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة

وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج.

وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تحصل على

إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- حساب التكاليف :

وتتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، لذا فالمحقق الجبائي

يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها:

- حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة؛
- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أنكل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة؛

- حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

- حسابات الإيرادات

وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها¹، حيث أن المراقب يقوم بفحص مختلف هذه الحسابات مثل:

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقى، وكذا التسديد من طرف الزبون؛
- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة؛
- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والثلثن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما؛

- حساب النتائج:

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.

- القيمة المضافة : تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة التالية²:

$$\text{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الاعمال (الإنتاج + الخدمات)}} \times 100.$$

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الأعمال، لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق، هامش الربح ويتم تحديده بالطريقة التالية:

¹ - شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، الصفحة 123.

² - شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، الصفحة 186.

$$\text{هامش الربح الخام} = \text{الربح الخام} \backslash \text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة} \times 100$$

يعبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.

$$\text{هامش الربح الخام للمبيعات} = \text{الربح الخام} \backslash \text{المبيعات} \times 100$$

يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتحقيق.

أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة

- بالنسبة للأنشطة التجارية

$$\text{الربح الخام} = \text{المبيعات} - \text{المشتريات} + \text{تغيرات المخزون}$$

- بالنسبة للأنشطة الصناعية:

$$\text{الربح الخام} = (\text{المبيعات} + \text{المنتجات المخزنة}) - (\text{مشتريات للمواد الأولية} + \text{تغيرات المخزون})$$

- بالنسبة للأنشطة تادية الخدمات:

$$\text{الربح الخام} = \text{رقم الأعمال} - \text{الأعباء المباشرة}$$

إن كل هذه النسب والمؤشرات السابقة الذكر تسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة وظروف تسييرها.

3- نتائج التحقيق المحاسبي ونهايته

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، والمراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا ومضمونا تمكن المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم

بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها النقائص الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

1-3- قبول المحاسبة:

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن:

* المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أنّ الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي (scf).

* المحاسبة مقنعة أي أنّها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات (...).

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

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

- قبول صريح:

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.

- قبول نسبي:

أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي "Procédure contradictoire" والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم

يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتنقيح الأولي، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التنقيح.¹

2-3 رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان قد يخلص المراقب الجبائي إلى رفض المحاسبة نظرًا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون الرفض في الحالات التالية²:

عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري ولشروط تطبيق النظام المحاسبي

المالي مثل:

- غياب الدفاتر المحاسبية؛
 - الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة وغير ممضى عليها؛
 - الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض؛
 - تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات.
 - أي أن مسك الدفاتر المحاسبية يتعارض ونصوص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية ومن بينها :
- غياب كلي أو جزئي للفواتير ووثائق الاثبات؛
 - إعداد الفواتير غير مطابق لنصوص المرسوم 95 / 105 المؤرخ في 07/10/1995.

عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة

مثل:

¹ - Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 116.

² - المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

✚ عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع؛

✚ رصيد مدين متكرّر للصندوق؛

✚ ميزانية غير متوازنة؛

✚ عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.

ملاحظة : هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة منها:

- عندما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف بالضريبة.
- عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

3- إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المحقق، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة، حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، ومن بين هذه الطرق نجد¹:

II- التحقيق المصوب في المحاسبة

إذا كان التحقيق في المحاسبة المذكور أعلاه يقوم بالرقابة في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق، وفي كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، نظرا لأن عملية التحقيق فيه تقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وخلال مدة محددة، لا يشترط أن تكون جميع السنوات غير المتقدمة.

¹ - التعليمية رقم 221 /وم/ م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000.

1- مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو شكل من اشكال الرقابة الجبائية التي استحدثت سنة 2010، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات.

وهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم، لفترة كاملة (السنوات غير المتقدمة) أو لجزء منها، أو لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية¹. ويكون هذا عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

2- إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة:

- إرسال الإشعار بالتحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، من خلال إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

* تمنح للمكلف مدة تحضير عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

* كما لا يمكن القيام بالتحقيق المحاسبي المصوب إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

يجب أن يشتمل الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة كل المعلومات التي تضمنها الإشعار بالتحقيق في المحاسبة التي رأيناها أعلاه، يضاف إليها توضيح خاصية التحقيق المصوب (فترة التحقيق والضرائب والرسوم المستهدفة للتحقيق).

¹ - Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 122-123

وعليه يشترط في الأشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة، زيادة عن معلومات المكلف، أسماء وألقاب ورتب المحققين فترة التحقيق الضرائب والرسوم المستهدفة للتحقيق، ساعة وتاريخ الزيارة الميدانية. مع ضرورة إعلامه وبشكل واضح ومكتوب أنه بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره.

أثناء التحقيق، يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

- إرسال الإبلاغ الأولي:

يتم خلال هذا النوع من التحقيقات دراسة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، وإجراء التعديلات اللازمة في أسس الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.

يجب تبليغ المكلف بهذه التعديلات عن طريق إرسال الإبلاغ الأولي إلى المكلف بطريقة مضمونة مع وصل الاستلام أو يتم تسليمه باليد إلى المكلف مع وصل بالاستلام.

يجب أن يكون الإبلاغ الأولي مفصلاً وواضحاً، ومعللاً لكل التعديلات في الأسس الضريبية، وكذا مبالغ حقوق الضرائب والرسوم المستخرجة والعقوبات اللازمة.

مع توضيح المواد القانونية التي تم الاعتماد عليها في إعادة التقويم والزامية ذكر أن للمكلف الحق في تعيين مستشار من اختياره يمثله خلال فترة الرقابة.

يمنح للمكلف مدة ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم، للرد على الإبلاغ الأولي وإبداء ملاحظاته في التعديلات الناتجة عن الرقابة.

- إرسال الإبلاغ النهائي:

بعد تلقي الإدارة رد المكلف عن الإبلاغ الأولي ودراسته دراسة متمعنة، مع أخذ الوثائق والاثباتات المرفقة بالرد بعين الاعتبار ودراسة مدى صدقيتها، يقوم المحقق بإعداد الإبلاغ النهائي والذي هو بمثابة الإبلاغ الأولي المعدل من خلال المبررات والوثائق التي قدمها المكلف وتم أخذها بعين الاعتبار.

يحرر المحقق الإبلاغ النهائي بنوع من التفصيل مبرز الملاحظات التي تم قبولها وأثرها على الاوعية الضريبية والحقوق، وكذلك الملاحظات والمبررات التي لم تقبل مع توضيح أسباب ذلك. ثم يتم توضيح في جداول الضرائب والرسوم واجبة الدفع والزيادات المناسبة.

يرسل الإبلاغ النهائي للمكلف برسالة موصى عليها مع وصل الاستلام او يسلم للمعني، مع ضرورة وصل الاستلام. ويتم تحرير الجدول الفردي الذي يرسل إلى قباضة الضرائب لتبدأ عملية التحصيل الضريبي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة.

- مدة التحقيق المصوب في المحاسبي:

تجدر الإشارة إلى أن فترة الرقابة في عين المكان في الدفاتر والوثائق لا يجب أن تستغرق أكثر من شهرين (02) ، كما يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة الذي يوجد تحت طائلة الرقابة لتأشير وتوضيح الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع¹.

حالة حدوث قوة قاهرة تم اثباتها تمدد فترة الرقابة في عين المكان في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة.

يملك المكلف بالضريبة أجل الثلاثين يوما (30)، ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق لإرسال ملاحظاته أو قبوله للتعديلات مخرجات عملية الرقابة².

¹ - المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

² - المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

ملاحظة :

إن ممارسة الرقابة المصوبة لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا.

III- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تعزير لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كتكملة أو

امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي.

لذا تم إنشاء هذا التحقيق في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في

الجزائر .

وقد عرفه Thierry Lambert على أنه "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول

الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء

مسيرة الحياة"¹.

حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص

الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم بمراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح

بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومنه فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين وهما:

○ ضمان أن التصريحات الموضوعة صادقة ومعبرة بطريقة شرعية عن المداخيل المحققة.

○ مراقبة التجانس بين المداخيل المصرح بها والذمة المالية الإجمالية للمكلف.

يمكن القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط

المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل غير مصرح بها.

¹ - المادة 20 مكرر 5 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

كما لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

أولا - التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تبدأ مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بإعداد البرنامج السنوي، حيث أن إختيار الملفات يخضع إلى مقاييس سواء من حيث الكمية وهذا حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب، وكذا لخصوصية وشكل هذه الرقابة.

إضافة إلى أن الأشخاص الخاضعين لـ VASFE يجب اختيارهم عن طريق معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة، منها¹ :

+ الأشخاص الذين سجلت إدارة الضرائب في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في

التصريحات السنوية والنفقات المستعملة.

+ خلال عملية التحقيق المحاسبي واستغلال بعض عناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء، الأرباح الموزعة

... الخ.) تظهر من خلالها فوارق معتبرة بين الدخول المصرح بها والدخول المحققة فعلا.

+ الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود

مداخيل مخفية هامة.

+ الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وأن التحقيق المحاسبي لم يؤدي إلى تعديلات أو

لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.

+ الأشخاص الذين يملكون مداخيل غير محددة (تبييض الأموال مثلا).

+ عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية

والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة.

¹ - Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984, page 8.

وباختيار مجموعة الملفات التي تشكل البرنامج السنوي لهذا النوع من الرقابة، تسند مهمة ذلك إلى الأعوان المراقبين المختصين، ومع إتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي يقوم هؤلاء الأعوان بـ:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق¹

يتم سحب الملف الجبائي على مستوى مفتشية الضرائب أو (المصلحة الرئيسية للتسيير على مستوى مراكز الضرائب)، تبعا لإجراءات قانونية ومراسلة رسمية تسلم للمصلحة مسيرة الملف الجبائي، حيث يسحب الملف مع تقديم وصل استلام إلى غاية ارجاعه بعد انتهاء عملية الرقابة.

وهذا لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل؛
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات المحلات التجارية .. الخ)؛
- التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة؛
- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، وعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

¹ - Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

2- ارسال الأشعار بالتحقيق:

إذ يقوم العون المكلف بالرقابة الجبائية بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه للرقابة على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، مع منحه مدة 15 يومًا للتضير إبتداء من تاريخ الاستلام وهذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال فترة الرقابة بمستشار يختاره بنفسه¹.

وهذا لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف.

ويكون فحص الملف الجبائي لغرض:

- أخذ فكرة عن الهوية والعنوان الحقيقي للشخص المراقب؛
- التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل؛
- استخراج مؤشرات تحدد حالة الذمة المالية (العقارات المحلات التجارية .. الخ)؛
- التأكد من أن كشوفات الربط قد استغلت بطريقة صحيحة؛
- مراقبة إن كان الخضوع للضريبة قد احتوى مجمل المداخل وذلك بفحص كشوفات الضريبة، ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف.

وهذه الدراسة تسمح للمحققين باستخراج مجمل التناقضات بين المداخل المصرح بها، وعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

¹- في بعض الأحيان قد يكون الشخص محل التحقيق معه ليس لديه ملف جبائي لدى الإدارة الجبائية.

2- ارسال الاشعار بالتحقيق:

إذ يقوم العون المكلف بالرقابة الجبائية بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف المعني بعملية الرقابة، يعلمه فيه عن خضوعه للرقابة على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، مع منحه مدة 15 يومًا للتحضير إبتداء من تاريخ الاستلام وهذا الإشعار يجب أن يرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال فترة الرقابة بمستشار يختاره بنفسه.¹

وعند إرسال أو تسليم هذا الإشعار ، يجب أن يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مع تقديم بطاقة معلومات من صنف 70-bis- نموذج 70 مكرر)، يملؤها المكلف مع ملاحظة عدم إجباره على ملئها .

3- جمع المعلومات من مصالح الخارجية، بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتلك التي استقاها من ملف هذا الأخير، سلسلة 70 مكرر، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية يلجأ إلى بعض الأبحاث الخارجية والمتمثلة في البحث عن المعلومة من قبل المراقب من مصادر خارجية، لأجل البحث عن المعلومات غير الموجودة في الوثائق الإدارية²، وذلك باستخدامه لحقوقه الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الاطلاع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في تحقيقه.

يعتمد المراقب إلى فحص كل الحسابات البنكية للمكلف، لتحديد مداخيله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية يجب أن يطول جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده، زوجته.. الخ

¹ - المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

² - J. P. Casimir, les signes extérieurs des revenus, Op. cit, page 171

كما يمكنه الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزانة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات وكذا الأموال المتحصلة من جراء بيع العقارات أو المنقولات.

وأخيرا نلاحظ أن المعلومات المجمعة من مختلف المصالح والمؤسسات السابقة الذكر تهدف أساساً إلى:

كشف وإحصاء الحسابات المالية؛

-الحصول على معلومات تتعلق بالكلفة الحقيقية لممتلكات المكلف من منازل، أراضي...الخ.

4- إعداد الميزانية الشكلية ، بعد إجراء فحص الملف الجبائي وكذا المعلومات المتحصل عليها، يقوم المحقق

بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات التي تم الحصول عليها.

هذه الميزانية لها دور أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية عن طريق عمل مقاربات شكلية مع

بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار الدخول غير المصرح بها.

أما هدفها الثاني فيتمثل في فحص تغييرات الذمة والمتاحات من جهة ومن جهة أخرى قروض

الحسابات المالية.

وأخيراً تعمل على توجيه المراقب إلى طريقة السير المتبعة من أجل:

- إتمام المعلومات المتحصل عليها؛

- اكتشاف المعطيات الناقصة

* مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

جاءت المادة 21 في فقرتها الرابعة لتبين مدة التحقيق كما يلي : لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لفترة تفوق واحد (01) سنة، اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق، وقد تمدد الفترة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي¹

ثانيا: سير عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

بعد المرحلة التحضيرية، وبانتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق التي تتم في مصالح الإدارة الضريبية، إلا في حالة طلب المكلف أن تُجرى في بيته أو في مكتب مستشاره، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل.

حيث يقوم المراقب باستدعاء المكلف المعني بالتحقيق لتزويده بكشوفات الحسابات البنكية، البريدية،

وكذا جميع الحسابات الأخرى التي يمتلكها.

وبعد تسليم هذه الحسابات من قبل المكلف، فإن المراقب يخوض في حوار مع هذا الأخير ليبين له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية، وفي كل الحالات فإنه ملزم بـ:

✚ ألا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت

حول انشغالات المكلف، إذ يترك له كامل الحرية في الكلام.

✚ تهيئة جو من الثقة معه وتفادي إثارته.

✚ استقبال كل المعلومات الضرورية من الجانب الجبائي، والمقدمة من طرف المكلف.

✚ التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه.

✚ عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، والتي توحى للمكلف بأنه على دراية معمقة بملفه.

وبحصول المراقب على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، تحليلها، ومقارنتها

¹ - المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة.

1- إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة :

إن إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة نتج عن استغلال المعطيات التي صرح بها المعني في

استمارة وضعية الممتلكات وعناصر مسار الحياة، وهذا بهدف كشف المداخل غير المصرح بها وإعادة

إخضاعها للضريبة، وفي هذا الإطار يقوم المحقق بـ:

1-1 عملية التقييم لممتلكات ونفقات المكلف تحت المراقبة وهذه العملية يمكن أن تتم بطرق مختلفة

بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجودها دون إمكانية الاستعلام منها المبلغ الحقيقي، ولتقييم هذه العناصر

يجب الرجوع إلى المعايير المحددة في الجدول التالي:

الجدول رقم 03: طريقة تقييم عناصر مسار الحياة

بيان العناصر	طريقة التقييم
العقارات	
شهرة المحل	لمبلغ المعاد تقييمه والمأخوذ من قبل المصالح الجبائية (مصالح التقييم والأسعار)
المنقولات	القيمة الحقيقية
الأسفار	المبلغ يحدد جزافي
الصيانة العائلية + النفقات اليومية	يحدد المبلغ جزافيا بعد المحاورة مع المكلف
المخزونات	الاحتفاظ بما هو موجود في المحاسبة

المصدر : من خلال مقابلة مع السيد ريمي نور الدين رئيس فرقة التحقيقات بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي،

بتاريخ 2020/09/20

يعمل العون المراقب على إخراج الاختلافات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة

أ- المتاحات المستخرجة:

وهي تضم كل المبالغ التي يمكن للمكلف الحصول عليها خلال فترة المراقبة وتشمل¹:

- ❖ رصيد الحسابات البنكية أو البريدية، ومختلف دفاتر وحسابات الادخار المفتوحة باسم المكلف أو باسم أفراد عائلته الذين يعيشون معه عند فترة التحقيق.
- ❖ تغييرات حساب المستغل في المؤسسات التجارية أو غير التجارية المستعملة نقدًا أو بالدفع إلى الحسابات البنكية أو البريدية الشخصية للمستعمل أو لأفراد عائلته .
- ❖ التنازل عن المياني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع والتي تظهر غالباً على كشوفات التسجيل التي يتم تنظيمها داخل ملف المكلف الخاضع للتحقيق.
- ❖ بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها، شرط أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.
- ❖ المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية والتي يتم قبولها يجب التحقيق فيها، بتقديم العقود أو تصريحات التسليف.
- ❖ إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن أن يتم قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة على تصريح العقد صحيحة.

ب- المتاحات المستعملة:

وتشمل كل المبالغ المنفقة من طرف المكلف على مستواه المعيشي، فهي تكون الوجه المقابل للمتاحات المتحصل عليها ومن بينها:

❖ رصيد الحسابات البنكية الحساب الجاري المفتوح باسم المكلف أو أفراد عائلته.

❖ المساهمات داخل المؤسسة.

¹ - طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروبة، 2002، الصفحة 123 .

✚ مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية، أشغال إعادة البناء، أو التوسعة للأماكن.

✚ المصاريف المستعملة بشكل فردي من طرف المكلف لغرض المحل الذي يشغله، وكذا الإقامة الثانوية التي يمتلكها.

✚ حيازة المباني أو مصاريف البناء، ويجب الفحص بدقة لشهادات التسجيل الموجودة داخل ملف الخاضع للتحقيق، لأنه يمكن أن يكون قد حاز على أشياء تتعلق بفترة غير معينة بالتحقيق، والتسديد ثم خلال فترة التحقيق.

✚ القروض المتفق عليها مع الغير عوائد الربوع والمعاشات، إعادة تسديد القروض، تسديد علاوة التأمين، تعويض عن الخسائر، غرامات، مؤونة متفق عليها، كل هذه المصاريف يجب تبريرها بوثائق وعقود، لكي قبولها في المتاحات المستعملة.

إنّ مصاريف مسار الحياة يجب أن تحدد وتقيّم مع المكلف إلا إذا رفض التعاون، وهنا يتم تقييمها بصفة تقريبية، وهي نقطة ضعف بالنسبة إليه، لأن هذه المصاريف تكون حسب الوضعية الاجتماعية. أخيرا نلاحظ أن ميزان الخزينة ما هو إلا ثمرة ناتجة عن مقارنة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة، والذي يظهر في شكل رصيد الحساب المالي.

هذا الأخير لا تكون له أي دلالة، إلا إذا كان رصيّدًا دائنًا، وهو ما يعني أن المتاحات المستعملة أكبر من المتحصل عليها، لأنه بنهاية هذه المقارنة يمكن أن نواجه ثلاث حالات وهي¹:

- المتاحات المستخرجة = المتاحات المستعملة، ومنه الإدارة ليست لها أية ملاحظات.
- المتاحات المستخرجة > المتاحات المستعملة، إذن هناك فائض يمكن أن يرجع إلى سوء تقييم النفقات.
- المتاحات المستخرجة < المتاحات المستعملة، بالتالي هناك نقص، وفي هذه الحالة المراقب يخضع هذا للضريبة، إلا إذا أتى المكلف بتبريرات كافية.

¹ - Claude LAURENT, Vérification personnelle, Opcit, page 42.

ج - أشكال ميزان الخزينة:

يمكن أن نجد نوعين من ميزان الخزينة والمتمثلين في:

- الميزان الخاص: يستعمل عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص بالمسيرين والشركاء الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون إضافة لتحركات هذا الميزان الاقتطاعات

والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في تجارته أو استغلاله¹

- الميزان الإجمالي (الصندوق الإجمالي): في حالة عدم التمكن من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية، فإنه يجب على المراقبين الرجوع والاستناد إلى الميزان الإجمالي، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها مبالغ الاقتطاعات والتحصيلات غير قابلة للتحديد رقميا بصفة دقيقة.

✓ الأرباح والمداخيل محددة جزافيا.

✓ غياب المحاسبة.

✓ المحاسبة غير ممسوكة بطريقة جيدة.

في هذه الحالات، إنه من الصعب معرفة تحركات رؤوس الأموال الموجهة نحو المؤسسة، أو الآتية منها، إلا أنه من

الضروري تقديم حساب الخزينة التجارية، الذي يبين المتاحات المستخرجة من خلال ممارسة نشاط المؤسسة.

2- طلبات التوضيحات والتبريرات:

في حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرحه، يمكنه

طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ما صرح به المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات.

¹ - J. P. casimir, Les signes extérieure de revenus, Opcit, page 238.

1-2 طلب التبريرات: حيث تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أنّ المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.
- فيما يخص وضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي (معاش ، غذائي، فوائد التأمين، ضمانات العقارات...).

2-2- طلب التوضيحات : تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

ويجب على المكلف تقديم شروحات وافية حول النقاط الغامضة المطلوب توضيحها، كما أن المحقق ملزم بأن يوضح للمكلف بأن لديه مهلة 30 يوما للرد على هذه الطلبات وفي حالة غياب الإجابة من قبل المكلف يمكن للمراقب الجبائي اللجوء إلى طريقة التقدير الجزافي.

3-الإبلاغ بالنتائج:

بعد انتهاء المراقب من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل إلى نتيجتين :

* إما قبوله لأسس فرض الضريبة المصرح بها من قبل المكلف، ومن ثم عليه إشعار هذا الأخير بغياب التقويم، أو رفضها إذا علم أن ما هو مصرح به كمداخيل هي ليست حقيقية، وغير مطابقة للواقع، فيقوم بإعادة تكوين المداخيل التي بحوزة هذا المكلف وكذا تلك الدخول المحققة من قبل أولاده والأشخاص الذين يعيشون معه، وطرق إعادة تكوين أسس الإخضاع كما سبق الذكر تتغير حسب الحالة المقدمة والتي تتلخص في:

- تقديم ميزان الخزينة،

- اللجوء إلى التقييم الجزافي، وضع التسعير التلقائي.

وبعد إعادة تكوين أسس الإخضاع يقوم المراقب بإبلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بنتيجة المراقبة المتوصل إليها، ويجب أن يكون مفصلاً بأرقام وجداول بكيفية تسمح له بفهم التقويمات التي تم اجرائها حتى يتسنى له الرد عليها بملاحظاته أو قبوله مع منحه مدة 40 يوماً من تاريخ استلام الإبلاغ، ويكون عدم الرد خلال هذه المدة بمثابة القبول الضمني. وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق إن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك¹

ويجب أن يحتوي أساسا الإبلاغ على ما يلي:

النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي عدم التصريح ، تصريح خارج الآجال...الخ).

عدم التوافق الملاحظ ما بين الدخول المصرح بها وتلك المعاد تشكيلها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.

- طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة.

وبانقضاء أجل الرد هناك حالتين يمكن حدوثهما مثلما ذكرنا سابقا من خلال التحقيق المحاسبي، وفي كليهما يكون المحقق ملزماً بإعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي الذي يكون مفصلاً بشكل جيّد. وأخيراً يقوم بإعداد التقرير النهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحمل جميع المعلومات والملاحظات المسجلة حول عملية التحقيق، ثم يقوم بإرسال نسخ منه إلى الجهات المعنية.

كما لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة لنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية².

¹ - المادة 21 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

² - المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

المبحث الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

يعتمد مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية على عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته، والتي تساهم في دعم وتفعيل الرقابة الجبائية، وعليه درى أن العناصر الجزئية التي يعتمد عليها العون المدقق في دعم الرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:

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

1- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و درى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية الممثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية، وعليه تستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

2- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، وعليه درى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية و القيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج

¹ - خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الاتحاد عمان، الأردن، 2000، ص 56.

إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وعليه تستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

3 - المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

بناء على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة والمتعلقة بالمفاهيم والمبادئ والفروض بشكل بديهي، وعليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في فهم المبادئ المحاسبية مع عدم الإخلال بها، وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في المبادئ ومن الفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق ومدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، درى أن التحكم في هذه الأدوات فضلا عن الإمتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون المدقق وتخلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به ويصبح عمله قابل للبطلان وهذا ما يترصد إليه المكلف بالضريبة، وعليه درى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.¹

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 68.

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

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، وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري " يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد. درى 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، وعليه تستطيع القول إن حسن فحص 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 و 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 التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى.

وعليه درى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف وهذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها

¹ - إدريس عبد السلام اشتيوي المراجعة معايير الإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بدعاري، ص60.

بعد نقلها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية، وعليه تستطيع القول إن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

3- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلل بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الإقرار بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات للملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

وعليه درى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الإثباتية التي تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، وعليه نستطيع القول إن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ولكن يشهد العون المدقق على صحة وصدق شكل تلك الدفاتر والوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني وهو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد. من :

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانونا؛

- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر والوثائق المحاسبية المذكورة آنفا يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية، ويمكن صياغة الفرضية التالية: "الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية."²

¹ - إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 65.

² - خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص 81.

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

الفرع الأول: 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 يجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا بجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف الجهة المتعاملة . مع المكلف، وعليه درى 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، وعليه تستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

الفرع الثاني: قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

تعتبر الأنشطة الصناعية من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية وهذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره بسبب تعقد مهامه و التي تختلف من قطاع الآخر ، و عليه يوجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة، إلا أن المشرع الجزائري الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في كشف الأخطاء والتجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها، أنسب كطلب توضيحات من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج المعقدة، وهذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه.

¹ - صديقي مسعود، محمد طواهر المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي الجزائر، 2010، ص 74.

وعليه درى 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 بسبب تعقد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها، وعليه تستطيع القول إن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

الفرع الثالث : قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية

يمثل النشاط الخدمي في معظم دول العالم عنصر حيوي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وهذا بما يمتلكه هذا النشاط من قدرات هائلة في مجالات عديدة كنقل المسافرين أو نقل البضائع بكل الوسائل، لكن على العون المدقق التوصل إلى أساليب أخرى تمكنه من كشف التجاوزات والأخطاء التي قد يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي والتي تعتبر تهرب ضريبي، أما الإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في أداء مهمته، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة و تختلف من قطاع خدمي لآخر:

- تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن؛

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي؛

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة.

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، وعليه درى 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 إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون. كما يمكننا القول إن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم

¹ - نفس المرجع، ص 82

الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا.

ومن المناقشة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصدافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، يتضح من وجهة نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجم على ذلك خلل في عملية التدقيق ويصبح عمله قابل للبطلان، وعليه أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية.¹

¹ - صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 88

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرف إليه فإن للرقابة الجبائية دور هام في تحسين صورة الإدارة الجبائية التي تسعى إلى تطوير الرقابة الجبائية بتوفير كافة الوسائل رغم المعوقات التي تواجهها، لذا فإن الرقابة الجبائية الفعالة قادرة على تحسين مظهر الإدارة الجبائية وتحقيق أفضل الالتزامات للمكلفين، مما يؤدي إلى سهولة تحصيل الضرائب ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثالث
دراسة ميدانية لدور التدقيق المحاسبي
في تفعيل الرقابة الجبائية
(المركز الجوارى للضرائب مستغانم)

المبحث الأول : عموميات حول مركز الضرائب CP1 مستغانم

المطلب الأول: التعريف بمركز الجوّاري للضرائب:

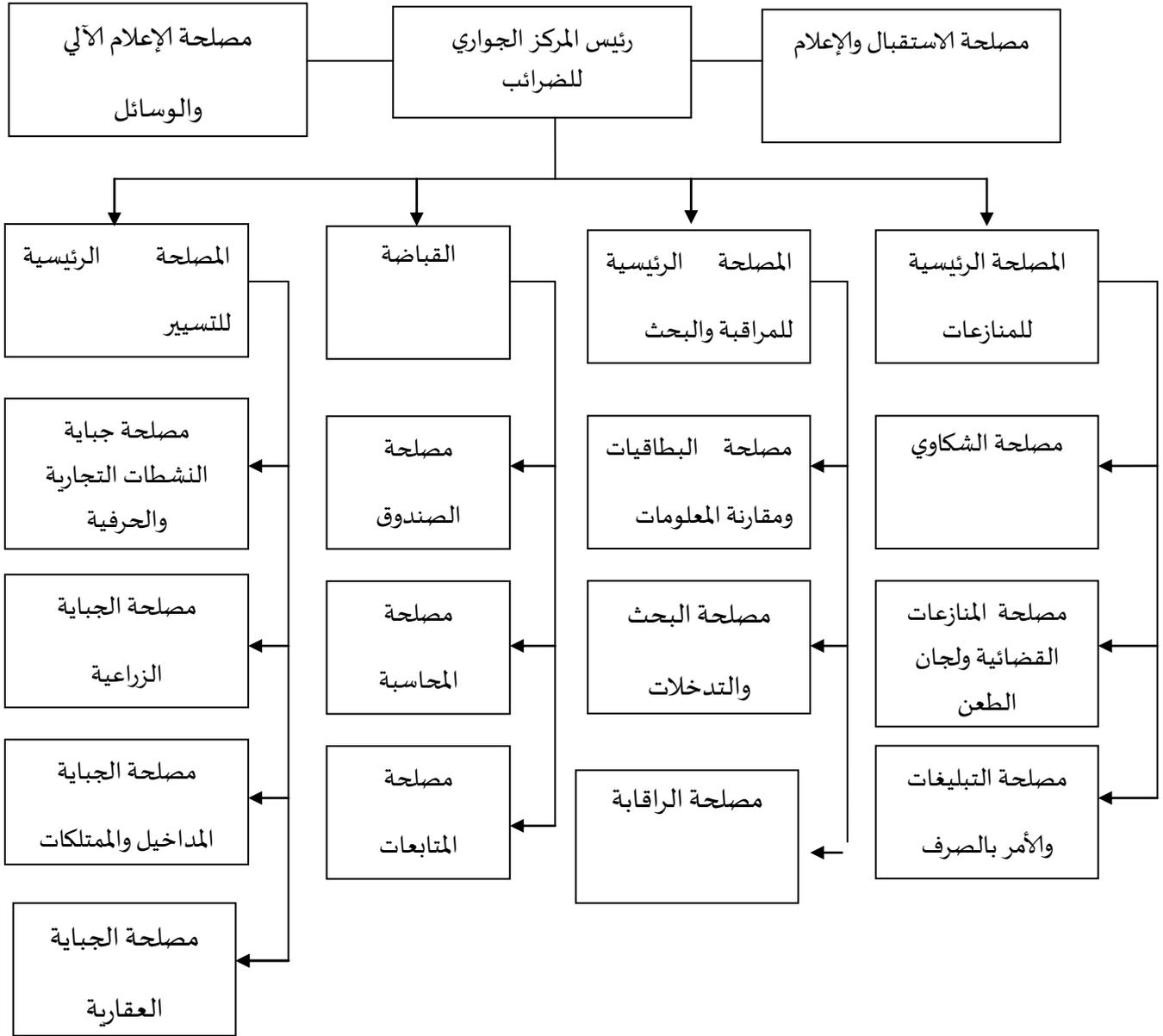
المراكز الجوّارية للضرائب CPI :

مثل إطلاق المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات و وضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب ، و يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب ، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة(IFU).

يهدف إنشاء المركز الجوّاري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات القباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط و تنسيق وعصرنة الإجراءات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الجوّاري للضرائب مستغانم:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب :



المصدر: اعتمادا على معلومات من مركز الجوّاري للضرائب - مستغانم.

يتكون المركز الجوّاري للضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة ومصالحتين .

1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .
تعمل على تسيير:

أ) مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و كذا إعداد العقود المتصلة بها؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

ب) مصلحة الجباية الزراعية، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين و المربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات .

ج) مصلحة جباية المداخل والممتلكات، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي /أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

د) مصلحة الجباية العقارية، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية؛
- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بضمنان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة البطاقيات والمقارنات، وتكلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقيات المسوكة و التي تخص الوعاء والمراقبة و التحصيل الضريبي وتسييرها،

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها.

- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛

- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل.

ج) مصلحة المراقبة، وتكلف بـ:

- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛

- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب؛

- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الشكاوي، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها؛

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛

- متابعة الطعون والشكاوي التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

ج) مصلحة التبليغ والأمر بالصرف، في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوّاري للضرائب، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية؛

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها؛

- إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، و تبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

4. القباضة، وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات 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؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- أ) مصلحة الصندوق؛
 - ب) مصلحة المحاسبة؛
 - ج) مصلحة المتابعات.
- تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات وخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

المطلب الثالث : مهام المركز الجوّاري للضرائب

مكلف بـ:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي؛
- تسيير المستثمرات الفلاحية؛
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛

- تتكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم والأتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم؛
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تدرس طلبات التخفيض الإداري؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيّما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل؛
- تنظم المواعيد وتسيّرّها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوّارية للضرائب.

المبحث الثاني: عملية التدقيق في تحصيل الضريبة الجزافية الوحيدة :

في إطار دراستنا لحالة في مصلحة البحث و التدخلات في المركز الجوّاري للضرائب تطرقنا في هذا المبحث إلى دراسة ميدانية تخص عملية التدقيق في تحصيل الضريبة الجزافية الوحيدة IFU ، وتعتمد هذه المصلحة على مراحل نذكر منها :

المطلب الأول: طلب المعلومات:

ترسل المؤسسة طلب خطي للمكلف بالضريبة فيما يخص رقم أعماله المذكور في السجل التجاري و ممتلكاته ، و بعد هذه العملية تقوم المؤسسة بتعيين عون يقوم بدراسة ميدانية حيث يتحقق ويقارن بين المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومعلومات العون المتحصل عليها

المطلب الثاني: إرسال وثيقة الإشعار بالتصحيح المقترح C4 :

هي وثيقة تقوم المؤسسة بإرسالها إلى المكلف بالضريبة بخصوص التقويمات و التصحيحات الضريبية التي تريد المؤسسة القيام بها وهذا بعد إجراء رقابة جبائية على التصريحات المكتتبه مع اكتشاف الاختلالات الموجودة فيها(التصريحات ناقصة أو كاذبة) أو في حالة عدم التصريح ،وتحتوي هذه الوثيقة تقويم مفصلا بحيث يبين بكل وضوح الأسباب التي أدت إلى هذا التقويم الجبائي (ذكر المعلومات التي بحوزة الإدارة) و تحديد رقم أعمال جديد و تقدير الأرباح الحقيقية ، ويتم إرسال وثيقة C4 من اجل إعلام المكلف بالضريبة عن التقويمات و التصحيحات التي

المطلب الرابع: إصدار جدول التسوية ROLE INDIVIDUEL :

1_ تعريف جدول التسوية: هو عبارة عن جدول تصدره الإدارة يتم فيه حساب الضريبة الواجب دفعها من خلال عمليات و إجراءات التي تؤدي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى القباضة .

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : _____ Année : _____

مديرية الضرائب لولاية _____

مفتشية الضرائب _____

(Cachet d'identification)

Série D - n° 37 A Série D - n° 37

CODE ACTIVITE CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D _____

(Cachet d'identification)

M. _____ السيد (؟)
(nom et prénom - Raison sociale) (القب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : _____ النشاط أو المهنة

Adresse : _____ العنوان

Article d'Imposition : _____ رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : _____ رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : _____ رقم التعريف الجبائي

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D 37 - Imp. Officelle, Alger (2021)

NUMERO Compte et ligne d'imputation Code impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001 L1	I.R.G.												
M1	Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S.	à											
500 026 C	Versement Forfaitaire												
500 026 A	Taxe sur l'Activité Professionnelle												
500 020	Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
201 004 /E	Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats	à											
	E 2700 - Enregistrement												
	E 2 - C 200 - Timbre												
	C 1 - B - 00 - TF et TA												
	C 1-F-00 - Impôt sur le Patrimoine												
	TOTAL GENERAL DU ROLE												

شكل وثيقة جدول التسوية ROLE INDIVIDUEL :

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

ب - طريقة دفع مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة IFU :

يتم دفع مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة بطريقتين حسب اختيار المكلف بالضريبة ، فالطريقة الأولى طريقة الدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة قبل 30 جوان من كل سنة عند اكتتاب التصريح التقديري برقم الأعمال، أما الطريقة الدفع بالتقسيت عن طريق سداد ثلاثة أقساط ، بدفع القسط الأول بنسبة 50 % من مبلغ الضريبة قبل 30 جوان بينما يدفع القسط الثاني بنسبة 25 % من مبلغ الضريبة بين الفاتح و 15 سبتمبر، في حين يدفع القسط الثالث و الأخير بنسبة 25 % من مبلغ الضريبة بين الفاتح و15 من ديسمبر من كل سنة.

_ كما أن للضريبة الجزافية الوحيدة معدل على حسب طبيعة النشاط الممارس كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 04: طريقة دفع مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

طبيعة النشاط	معدل الضريبة
تجارة بالتجزئة	البيع بالتجزئة يخضع لمعدل 05 %
حلاق	تقديم الخدمات يخضع لمعدل 12 %
بيع و تصليح الهواتف النقالة	نشاط البيع يخضع لمعدل 05 % بينما نشاط التصليح يخضع لمعدل 12 %
صنع قوالب الاسمنت	النشاط الإنتاجي يخضع لمعدل 05 %
مكتب محاماة	المهن الحرة تخضع لمعدل 12 %
البيع بالجملة	البيع بالجملة لا يخضع لنظام IFU
سيارة أجرة	الخدمات تخضع لمعدل 12 %
نقل المسافرين (EURL)	الشخص المعنوي لا يخضع لنظام IFU

المصدر: معلومات من إعداد الطالبين

جدول يبين نسب الضريبة الجزافية الوحيدة لمختلف الأنشطة

المبحث الثالث: نموذج تطبيقي حول عملية التدقيق في تحصيل الضريبة الجزافية الوحيدة :

نموذج البيع بالتجزئة (05%) (في حالة الغش):

المطلب الأول : نموذج البيع بالتجزئة :في حالة البيع بالتجزئة (05%) (في حالة الغش):

يملك "احمد" نشاطا تجاريا و الذي يتمثل في التجارة بالتجزئة الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة ، حيث صرح "احمد" برقم أعمال يقدر ب 200000 دج (رقم الأعمال المصرح) في وثيقة G12 سنة 2020 وبعد مرور فترة زمنية اتضح ان تصريح "احمد" لم يكن صحيح و هذا بعد قيام أعوان المصلحة بخرجات ميدانية من اجل التحقيق في صحة المعلومات المقدمة ، حيث اتضح انه يملك فاتورة مشتريات تقدر بمبلغ 420184 دج ، فقامت المصلحة بإرسال إشعار بالضريبة C4 وهذا من اجل القيام بالتصحیحات و التقويمات لمعرفة رقم الأعمال و مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة IFU الواجب دفعها بالإضافة إلى غرامة مالية (pénalité)، وبعد مرور 30 يوم قامت المصلحة بإرسال وثيقة C4BIS وذلك من اجل تأكيد المبالغ المستحقة الدفع و النظر في الاعتراضات و التبريرات إن وجدت .

جدول رقم 05 : نموذج البيع بالتجزئة (05%) (في حالة الغش):

المبلغ	طريقة التسوية:	البيانات
200000 دج		رقم الأعمال المصرح CA déclaré
420184 دج		مبلغ فاتورة المشتريات
504221	$420184 \times 120\%$	حساب رقم الأعمال المقترح CA retenu
304221	$504221 - 200000$	حساب الفارق بين رقم الأعمال المقترح و رقم الأعمال المصرح
15211	$304221 \times 05\%$	حساب نسبة الضريبة 05 % :
1521	$15211 \times 10\%$	حساب مبلغ الغرامة المقدرة بنسبة 10 %:
16732	$15211 + 1521$	حساب المجموع الإجمالي :

جدول يبين عمليات حساب الضريبة الجزافية الوحيدة لنشاط البيع بالتجزئة

مصدر من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: نموذج الخدمات

_ في حالة نشاط الخدمات 12%:(في حالة عدم التصريح):

في سنة 2022 استلمت المصلحة فاتورة مشتريات تخص الحلاق "عبد الله" تحمل مبلغ 99767 دج خاصة بمستلزمات الحلاقة ، فقامت المصلحة بإرسال إشعار طلب المعلومات المتعلقة برقم الأعمال ، وبعد انقضاء المدة الزمنية الممنوحة و المتمثلة في 30 يوما لم يقم السيد "عبد الله" بالرد ، فأرسلت المصلحة إشعار بالضريبة C4 للمكلف بالضريبة يخص التصحيحات والتقويمات المتعلقة برقم الأعمال المقترح و الضريبة الواجبة الدفع بالإضافة إلى غرامة مالية تخص عدم التصريح برقم الأعمال ، و منحه 30 يوما من اجل تقديم الاعتراضات والتبريرات ، فمع انتهاء المدة اتضح انه لم يرد فقامت المصلحة بتأكيد التصحيحات و التقويمات المدروسة.

جدول رقم 06 : نموذج الخدمات

المبلغ	طريقة السنوية	البيانات
لا شيء		المبلغ المصرح CA déclaré
99767 دج		الفاتورة المشتريات
119720 دج	$99767 \times 120\%$	حساب رقم الأعمال المقترح :CA retenu
119720 دج	$119720 - 0$	حساب الفارق بين رقم الأعمال المقترح و رق حساب نسبة الضريبة % 12 : م الأعمال المصرح
14366 دج	$119720 \times 12\%$	حساب نسبة الضريبة % 12 :
3591 دج	$14366 \times 25\%$	حساب مبلغ الغرامة 25% :
17957 دج	$14366 + 3591$	حساب المجموع الإجمالي :

جدول يبين عمليات حساب الضريبة الجزافية الوحيدة تخص نشاط الخدمات

المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الثالث : نموذج البيع والخدمات :

بالنسبة لنشاط مختلط (بيع وخدمات):

يملك السيد "معاذ" محل مختص ببيع و تصليح الهواتف النقالة و في سنة 2023 صرح في وثيقة G12 برقم أعمال يقدر ب 550000 دج حيث ينقسم إلى مبلغ 400000 دج يخص بيع الهواتف و 150000 دج يخص تصليح الهواتف النقالة ، وبعد تحقق المصلحة اتضح انه يملك فاتورتين شراء بمبلغين ، الفاتورة الأولى بمبلغ 500000 دج لشراء هواتف جديدة و الفاتورة الثانية بمبلغ 250000 دج تخص مستلزمات تصليح الهواتف النقالة ، فقامت المؤسسة بإرسال إشعار بالضريبة C4 للتصحيحات و التقويمات الواجبة ، و بعد 30 يوم أرسلت المصلحة إشعار C4BIS للسيد "معاذ" من اجل تأكيد التصحيحات و ذلك بعد موافقة المكلف بالضريبة على ذلك.

جدول رقم 07 : نموذج البيع والخدمات

المبلغ	طريقة السنوية	البيانات
550000 دج		رقم الأعمال المصرح CA déclaré :
400000 دج		رقم أعمال المصرح (بيع الهواتف)
150000 دج		رقم أعمال المصرح (تصليح الهواتف)
500000 دج		فاتورة شراء الهواتف
250000 دج		فاتورة مستلزمات تصليح الهواتف
600000 دج	500000×120%	حساب رقم الأعمال المقترح (بيع الهواتف):
300000 دج	250000×120%	رقم الأعمال المقترح (تصليح الهواتف):
200000 دج	600000-400000	حساب الفارق بين رقم الاعمال المقترح و المصرح:البيع الهواتف
150000	300000-150000	حساب الفارق بين رقم الاعمال المقترح و المصرح:البيع تصليح الهواتف :
10000 دج	200000×5%	حساب نسبة ضريبة بيع الهواتف % 05:
18000 دج	150000×12%	حساب نسبة ضريبة تصليح الهواتف 12%
28000 دج	10000+18000	الضريبة الإجمالية (بيع + تصليح الهواتف):
2800 دج	28000×10%	حساب مبلغ الغرامة (تصريح كاذب) %10
30800 دج	28000+2800	حساب المبلغ المستحق دفعه :

جدول يبين عمليات حساب الضريبة الجزائية الوحيدة تخص نشاط البيع والخدمات

المصدر: من اعداد الطالبين

خلاصة الفصل

نستنتج من خلال هذا الفصل والمتمثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت في المركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم، بداية من هذا الفصل التعريف بالمركز الذي تمت فيه الدراسة و محتوى الهيكل التنظيمي مع ذكر مهام كل مصلحة تنتهي إليه وتناسق العمل فيما بينها ، و يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب ، و مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و يهدف إنشاء المركز الجوّاري للضرائب إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات.

و بعد تطرقنا إلى عمل المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث وذلك من خلال دراسة النماذج المقدمة من طرف المصلحة والتي تتمثل في إرسال الإشعارات للمكلف بالضريبة من اجل التحقق و التأكد من صحة معلوماته و بياناته والقيام بالتصحّيات و التقويمات اللازمة ، وكيفية تسوية حسابات الضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى الغرامات حسب نوعها وطريقة تسديدها ، وفي الأخير لهذه المصلحة دور فعال في الحد من التهرب و الغش الضريبي و هذا لحماية اقتصاد الدولة وامن الخزينة العمومية .

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، حاولنا الامام بكامل جوانب الرقابة الجبائية في اطارها القانوني والتنظيمي، ثم تطرقنا إلى التدقيق المحاسبي و مختلف جوانبه مراحل اجراءاته، وهذا لما يملكه من أهمية بالغة في دعم الرقابة الجبائية.

ومحاولة منا للإجابة عن الإشكالية توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي بشكل وسيلة فعالة لدعم للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد الأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية بأسلوب وقائي عقابي.

ولمعرفة أهمية هذا الدور الذي يقدمه التدقيق المحاسبي الى الرقابة الجبائية، قمنا بإسقاط معطيات الجانب النظري على دراسة حالة ملف تم التحقيق في محاسبته، وتمكنا من معرفة مدى أهمية كفاءة الأعوان المحققين، ووجوب اجراء كل العمليات بما ينص عليه المشرع الجبائي، وكمية المبالغ التي يتم الاختلاس فيها عن التجاوزات والأخطاء سواء بقصد أو غير قصد، ثم قمنا بتحليل إحصائيات إيرادات مركز الضرائب لولاية مستغانم، وتبين نسبة المتأنية منها عن طريق التدقيق المحاسبي والأشكال الرقابية الأخرى.

مما سبق سنختبر الفرضيات التي أدلينا بها سابقا واستخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

1- اختبار صحة الفرضيات ومن خلال مختلف المحطات التي توقفت عندها دراستنا ضمن إطار الإجابة عن الإشكالية الرئيسية وكنا مختلف التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم التأكد من صحة الفرضية الثانية و الثالثة ، اما الفرضية الاولى فهي خاطئة لان التدقيق المحاسبي يعتبر اداة جبائية

2- نتائج الدراسة:

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة لها قانونا بذلك، وتتخذ الرقابة الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
- يعد التدقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية والتي يمكن من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحة ونزاهة التصريحات الجبائية؛
- يمنح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه، ويمنح أيضا ضمانات للمكلفين بالضريبة من أجل تأدية واجباتهم، وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية؛
- على المدقق المحاسبي التعرف على كافة المبادئ والفروض المحاسبية من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية الخاضعة للتدقيق من طرفه؛ . أهمية إجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان المراقبة حركة المخزونات والممتلكات الموجودة فعال في إتمام عملية المراقبة المحاسبية؛
- إن افتقار الإدارة الضريبية للكفاءات البشرية المتخصصة في التدقيق المحاسبي يضعف من كفاءة النظام الضريبي، ويعتبر سبب من أسباب انتشار الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي؛
- تسهيل التدقيق المحاسبي من خلال تأسيس ملف جبائي واحد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلف بالضريبة؛
- يمكن للتدقيق المحاسبي الحفاظ على مبالغ مالية معتبرة تمثل موردا هاما للخزينة العامة من الضبايع رغم أنه كان بالإمكان الحفاظ على موارد أكثر سبب ذلك نقص في الموارد المادية والبشرية؛
- قام المكلف بمحاولة اختلاس وتهرب من دفع الضرائب، لكن كفاءة الأعوان المحققين ساعدت على استرداد هذه الموارد، وفرض غرامات مالية لمعاقبته.

3- توصيات الدراسة:

- ✚ الإسراع في رقمنة الإدارة الجبائية، وذلك بهدف ضمان الاتصال الفعال بين مختلف أنظمة المعلومات الخاصة بكل قطاع، فضلا عن مجابهة التهريب الضريبي وزيادة ارادات الميزانية؛
- ✚ الإسراع في إتمام برامج العصرية وذلك من ناحية الهياكل كمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، والرفع من عدد أعوان الرقابة الجبائية المؤهلين لذلك؛
- ✚ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وذلك من أجل تقليص الفجوة بين الطرفين؛ . الزامية اختيار المحققين والأعوان بدرجة الكفاءة العالية وقدرتهم العلمية في المجالين الضريبي والمحاسبي؛
- ✚ نشر الوعي والصن الضريبي بين المكلفين وذلك لأجل المساهمة في وعي المجتمع وترسيخ فكرة أن الضرائب تساعد في التنمية الاقتصادية للخزينة العمومية.

4- آفاق الدراسة:

- موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية من المواضيع المهمة التي تفتح مجال أكبر لإقبال الباحثين على التوسع أكثر مما جعلنا نقترح بأن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:
- ❖ دور التدقيق المصوب في المحاسبة لأجل تفعيل الرقابة الجبائية؛
 - ❖ دور التدقيق في مجمل الوضعية الجبائية لأجل تفعيل الرقابة الجبائية.
 - ❖ دور المراجعة الداخلية في تجنب الخطر الجبائي؛

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً – القوانين

- القانون التجاري سنة 2007.

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2013.

- قانون الإجراءات الجبائية المديرية العامة للضرائب الجزائر، 2017.

- قانون الإجراءات الجبائية للجمهورية الجزائرية، سنة 2021.

- التعليمية رقم 221 /وم/ م ع ض، المؤرخة في 15 فيفري 2000.

ثالثاً: المراجع باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2000.

- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

- أحمد قايد نوردين، التدقيق المحاسبي وفي معابر الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع

- احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الحنان للنشر والتوزيع، 2015.

- إدريس عبد السلام اشتيوي المراجعة معايير الإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بدعاري.

- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1886 .

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المبادئ الأساسية للتدقيق"، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتادUNCTAD)، مطابع الشمس، عمان، الأردن، 2001.

- بيار حرب مدخل الإدارة الأعمال عمان الدار العلمية الدولية للمشر، طبعة 2000.

- حازم هاشم الألوسي، الطريق لعلم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.

- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الاتحاد عمان، الأردن، 2000.

- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2000.

- رأفت سلامات محمود وآخرون علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997 .

- صديقي مسعود، محمد طواهر المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي الجزائر، 2010.
- طارق توفيق السكوتي، معايير التدقيق في العراق - بين النظرية و التطبيق - المؤتمر العلمي التاسع للاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب -عمان- 1992.
- فريد الصحن المصري إدارة الأعمال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1991.
- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004_2005.
- مدور أو سرير . ، محمد حمو، جباية المؤسسات مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى الجزائر، 2009.
- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004.
- مصطفى يوسف كاني، تدقيق الحسابات في ضل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان، الأردن، 2014.
- وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق تعريب ومراجعة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.
- رابعاً: الرسائل والمذكرات العلمية**
- أ - رسائل دكتوراه**
- صلاح الحواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر، 2007.
- محمد العلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- محمد العلاوي، دراسة تحليلية للقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2014/2015، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، (الجزائر).
- ب - رسائل ماجستير**
- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1996-1999)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، كلية علوم التسيير والاقتصاد، خروبة، 2002.
- يعي الخضر، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي جامعة محمد بوضياف المسيلة الجزائر، 2007.
- ج - مذكرات ماستر**

- بن معتوق خالد، ميلي محمد الأمين، اجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابية الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة محمد بوضياف السيلة 2016-2017 .
- بوجنوني نزيهة ، بودحماني حياة، التحقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة تخرج مقدمة ضمن المتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2019 – 2020.
- حفيضة مقرابي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب ، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2016/2017.
- سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2018 – 2019.
- لبي محمادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2004.
- لقايد حفيظة ، مدى إلتزام المدقق الداخلي بمعايير الكفاءة و التأهيل ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة ،تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم 2014-2015 .
- مخلوفي عبد الهادي دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد قسنطينة EPE/TVE - ، مذكرة ماستر في علوم التسيير جامعة محمد خيضر - بسكرة - سنة 2015-2016.
- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة مدرسة الضرائب ولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2005_2007.
- د – المقالات**
- آسيا قاسمي، فهيمة حدادو، الرقابة الجنائية في الجزائر وسيل عملها، مطلق أسباق التسلية، الميك 03، العدد 01، جامعة البويرة، الجزائر 2019.
- بور كايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبة الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 01، 2015.
- محمد زرقون، سليمان عتير ، جدوى الرقابة الجبائية في تدقيق التصريحات الضريبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2017.
- ولبي بوعلام المنتقي العاب على الأزمة المالية والاقتصادية والمدنية والمكدسة العلمية جامعة فرحات عباس، سطيف أيام 20-21 أكتوبر 2009.

هـ - المحاضرات

- القيسي، خالد ياسين، "استخدام أسلوب العينات الإحصائية في الرقابة"، ورقة مقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، 1995.

- غطاس، رينيه، "كيف تأسست معايير التدقيق و ما هي و لماذا؟"، ضمن: محاضرات المؤتمر العلمي الدولي الثالث "معايير التدقيق الدولية و أهمية تطبيقها في لبنان"، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، بيروت، تشرين الثاني-1997.

و- المواقع الإلكترونية

- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، تاريخ التحميل: 11.00، 2024/04/25

. <https://www.midgi.gov>

- Legi France, Droit et fiscalité des entreprises, <http://www.marseille.prevence.CCI.FR/test1/droit/verif/asp>, 28/02/2004

خامسا : المراجع باللغة الفرنسية

- Attwood, Frank A. & Stein, Neil D., de Paula's Auditing, 17th Edition, The Bath Press, Avon, Great Britain, 1986.

- Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de L'information financier des entreprises, 1ere édition, dunal, paris, 1991.

- Bernard germon, audit financier, guide pour l'audit de L'information financier des entreprises, 1ere édition, dunal, paris, 1991.

- Carmichael, D.R.& Willingham, John J., Auditing Concepts and Methods :A Guide to Current Auditing Theory and Practice, 4 th Edition, McGraw - Hill Book Company, 1987.

- Circulaire N° 135/MF/DGI, du 15/02/2000.

- Claude. Laurent, contrôle fiscale —la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 .

- Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990.

- Defliese, Philip L. et al., Montgomery's Auditing, The Ronald Press Company, 1987.

- Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alge.,

- Guy, Dan M. & Alderman, C. Wayne, Auditing, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1987.

- J. P. Casimir : les signes extérieures de revenu, librairie de l'université, Paris, 1979.
- Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988.
- P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, septembre 1994, Paris.
- p.colin, G.gervaise, M.Rosetti, fiscalité pratique, Librairie vuibert, Septembre, 1994, Paris.
- Robert Obert et Marie-Pierre, DSCG4 Comptabilité et Audit.
- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984.

الملخص :

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص دور التدقيق المحاسبي و مساهمته في الرقابة الجبائية ، ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة وتمت على عينة من المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم حيث تمت دراسة ثلاثة حالات للرقابة الجبائية ، وذلك للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات ، والمعلومات المحاسبية كما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بأموالها . هدف هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في أن واحد لمكافحة التهرب الضريبي ، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف الحد من الأخطاء والتجاوزات التي تستعمل من طرف

الكلمات المفتاحية:

1 – التدقيق المحاسبي 2 – الرقابة الجبائية 3 - المركز الجوارى للضرائب 4 - دور الرقابة

Résumé / abstract

Through this research, we tried to extract the role of accounting auditing and its contribution to tax control. To address the issue, we relied on a case study that was conducted on a sample of suspected tax taxpayers, where three cases of tax control were studied, in order to reach a clearer understanding of the problem at hand, as well as to clarify that accounting auditing is The basic foundation for checking the accuracy of data and accounting information, as well as the facts it contains about the organization, in order to avoid various errors, fraudulent attempts, and manipulation of its assets. The goal of this study is to try to embody the mechanism of tax control as it is a preventive and punitive method at the same time to combat tax evasion, and this is by relying on accounting auditing for tax

Mots clés / Key Words

1 -Accounting audit 2 - Fiscal control 3 - Neighborhood tax center 4 - The role of oversight