



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مستغانم "ابن باديس"

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير



مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
دراسة ميدانية بمديرية الضرائب ولاية مستغانم

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر في علوم التدقيق ومراقبة التسيير

تحت إشراف الأستاذ:

بن حمو عصمت محمد

إعداد الطالبة:

بويش سميرة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر

1- د. رمضاني محمد

مؤظرا

أستاذ مساعد

2- د. بن حمو عصمت محمد

مناقشة

أستاذة محاضرة

3- د. غلاي نسيم

السنة الجامعية: 2015 - 2016

- يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها.



الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:
إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي
إلى أبي العزيز و كل عائلتي
إلى أخوي وأخواتي كل واحد باسمه
إلى أختي فوزية بالأخص
إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي.

سميرة

شكر و تقدير

الحمد لله الذي وهبنا على هبة العلم والمعرفة
نحمده ونستعين به الواحد القهار العليم الجبار ووحى نزل على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وهو في غار
حراء لقوله تعالى :
" اقرأ باسم ربك الذي خلق خلق الإنسان من علق اقرأ وربك الأكرم الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم "
أتقدم بجزيل شكري وعرفاني هذا بقلم لن يحف حبره حتى الفناء مستجيبة إلى رب السماء
من سلامي المطروح إلى قلبي المجروح علمي ومعرفتي مدونا فكرتي
إلى من دب وأحب روح المثابرة والعمل والجهد المبذول.
إلى من ساهم وساعدنا على إنجاز هذا المشروع ونخص بالذكر :
أستاذي الفاضل المشرف: **بن حمو عصمت** على تدريسي أولاً ، و على قبوله الإشراف على هذا العمل ثانياً، و
على ما قدمه لي من توجيهات و ملاحظات أفادتني في إنجاز هذا العمل ثالثاً.
كما أتقدم بالشكر مسبقاً لأعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت والجهد الذي
خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.
وحتى لا أكون ناكراً للجميل، أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى كافة عمال وموظفي مديرية
الضرائب لولاية مستغانم، وعلى رأسهم المدير الولائي، وأخص بالذكر رئيس فرقة التحقيق وباقي
المحققين على كل ما قدموه لي من معلومات و مراجع و وثائق ساعدتني في إخراج هذا البحث.

ملخص البحث :

باللغة العربية:

تعالج المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا الى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها ابرزها ظاهرة التهرب و الغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، بشكل عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص. و بهدف إرساء مقارنة علمية و عملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، و هذا بالإعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء و التجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة و خاصة منهم محاسبة الشركات و المؤسسات الاقتصادية ، و هذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: الجباية الضرائب، المكلفين بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

باللغة الفرنسية:

Résumé :

La thèse consiste a traiter de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscal , en ce référant au système fiscale algérien , et aux obstacles vers au sein de ce dernier , et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie nationale en générale et les intérêts des trésors publique en particulier .

Ceci dans le but de fonder une approche scientifique et pratique la problématique de la thèse, qui nous conduit à des mécanismes de contrôle fiscal qui protégé et pénalisé d'un seul coup la fraude fiscal, par conséquent on a créés un système du lutte contre la fraude fiscale, qui consiste à la vérification de la comptabilité des contribuables surtout les sociétés et établissements économiques, En fin ce mécanisme nous aide à récupérer les biens d'état et protéger l'économie Nationale .

Mots clés :

Impôts, Fiscalité, système fiscal Algérien, Fraude fiscale, Contrôle fiscale , Vérification de la comptabilité .

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
١	الإهداء.....
٢	شكر و تقدير
٣	ملخص البحث.....
٤	فهرس المحتويات.....
٨	فهرس الجداول.....
٩	فهرس الأشكال.....
١٠	فهرس الملاحق.....
أ	المقدمة العامة.....
	الفصل الأول : أساسيات حول التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية
1	تمهيد.....
	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
02	1- ماهية التدقيق المحاسبي.....
02	1-1 مفهوم التدقيق المحاسبي.....
04	2-1 أهداف التدقيق المحاسبي.....
04	3-1 أنواع التدقيق المحاسبي.....
06	2-مقومات التدقيق المحاسبي.....
06	1-2 قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي.....
07	2-2 معايير التدقيق المحاسبي.....
09	3-2 المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.....
11	3-الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.....
11	1-3 إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.....
13	2-3 إجراءات تدقيق حسابات التسيير.....
15	3-3 إجراءات تدقيق حسابات النتائج.....
	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية
16	1-مفهوم الرقابة الجبائية
16	1-1 تعريف الرقابة.....
16	2-1 تعريف الرقابة الجبائية.....

18	2-مظاهر الرقابة الجبائية و أهدافها
18	1-2 مظاهر الرقابة الجبائية.....
19	2-2 أهداف الرقابة الجبائية
21	3-أشكال الرقابة الجبائية.....
22	1-3 الرقابة الجبائية العامة
25	2-3 الرقابة الجبائية المعمقة
26	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
27	تمهيد.....
	المبحث الأول: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
28	1-المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي
28	1-1 توفر أدوات التدقيق المحاسبي.....
30	2-1 الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي.....
30	3-1 مليء استمارات التدقيق المحاسبي.....
31	2-المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
31	1-2 التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل.....
31	2-2 التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون.....
32	3-2 إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة
34	3-المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي.....
35	1-3 تقييم محاسبة المكلف بالضريبة.....
35	2-3 تبليغ النتائج المتوصل إليها.....
36	3-3 تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة.....
	المبحث الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية
38	1-قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.....
39	1-1 قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية
39	2-1 تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية
40	3-1 المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية
40	2- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.....
41	1-2 قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية.....

41	2-2 قدرة فحص الوثائق الختامية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية
42	2-3 فحص الوثائق الإثباتية و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية
43	3-3 قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.....
43	1-3 قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية,.....
44	2-3 قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية.....
44	3-3 قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية
46	خلاصة الفصل.....
	الإطار التطبيقي
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم
47	تمهيد الفصل.....
	المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب "لولاية مستغانم"
48	1-التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم
48	2-الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
50	3-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.....
51	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الجبائية.....
51	1-المرحلة التحضيرية.....
51	1-1 التعرف على الهوية الجبائية.....
52	2-1 الإجراءات التمهيدية.....
56	2- المرحلة الميدانية.....
56	1-2 التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي.....
59	2-2 رد المكلف عن التقييم الأولي.....
60	3-2 التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي.....
61	3- المرحلة الختامية.....
	المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج
62	1- التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية.....
62	1-1 دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية.....
63	2-1 تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية.....
63	3-1 المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية.....
64	2-فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية.....

64	1-2 فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية.....
64	2-2 فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية.....
64	3-2 فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية.....
64	3-فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية.....
65	1-3 رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية.....
66	خلاصة الفصل.....
67	الخاتمة العامة.....
71	المراجع.....
75	الملاحق.....

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	حالة مقارنة الميزانيات	53
02	كشف المحاسبة (القسم 01)	54
03	كشف المحاسبة القسم (02)	55
04	تسوية الرسم على النشاط المهني	57
05	تسوية الرسم على القيمة المضافة	58
06	تسوية الرسم على المشتريات	58
07	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	59
08	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	59
09	التقييم النهائي للوضعية الجبائية	61
10	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم	65
11	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	65

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	مبادئ سلوك مهنة التدقيق المحاسبي	01
07	معايير التدقيق المحاسبي	02
21	أشكال الرقابة الجبائية	03
38	نموذج دراسة البحث	04
48	مهام مركز الضرائب	05
50	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم	06
51	نموذج الدراسة الميدانية	07

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	بطاقة الانطلاق في عملية التدقيق المحاسبي
02	بطاقة المراقبة
03	بطاقة نهاية عملية التدقيق في المحاسبة
04	بطاقة تلخيصية للتدقيق في المحاسبة
05	تقرير التدقيق في المحاسبة

المقدمة العامة

تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادياتها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر القلب النابض لقيام المشاريع و سيرها، فإذا تحقق مثل هذا النوع من المشاريع و تجسد بالكامل وجدت الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها الذي وضعته نصب عينها، هذا الهدف هو التنمية الاقتصادية، ونظرا لارتباط هذه التنمية بوسائل التمويل تعتمد الدولة في ذلك على المصادر الخارجية، كما تحرص وتعمل على زيادة وتنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات وبما تتصف به من ديمومة واستمرار.

و تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الحكومة الجزائرية من أجل تمويل الخزينة العامة لذلك فهي دائما تسعى إلى البحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين، والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وبالتالي يتم تحصيل الأموال المتقدمة و لذلك أقرت جل التشريعات الجبائية الرقابة كوسيلة حتمية و ضرورية للحد من هذه الظاهرة بغية الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة.

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة و الخاصة، و باعتبار أن النظام الضريبي الجزائري الراهن هو نظام تصريحي فهو يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطهم و مدا خيلهم المحققة.

إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي و حريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة و هذا ما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية.

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب هي الرقابة الجبائية باعتبارها أداة وقائية و ردعية في آن واحد تسعى من ورائها إلى كبح هذا النزيف الذي ينخر الإقتصاد الوطني و يفوت على الخزينة فرصة الإستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بغية التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة.

وعليه نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي و الضريبي، حيث ينتقلون من الرقابة السطحية للملفات والوثائق الجبائية إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية و الوثائق التبريرية الملزمة بهدف تطهيرها من كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة من المكلفين من أجل استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العمومية و التقليل من الغش و التهرب الضريبي.

الإطار المنهجي

إشكالية البحث:

- واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

" ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ؟ "

الأسئلة الفرعية للبحث:

يمكن تحليل الإشكالية السابقة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية؟
- 2- ما هو التنظيم العام للرقابة الجبائية؟
- 3- ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسب المكلف من حيث الشكل؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية؟

فرضيات البحث:

انطلقنا في إعداد هذا البحث من الفرضيات التالية:

- 1- يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل، و القوانين الجبائية، و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية .
- 2- الرقابة الجبائية أداة للحفاظ على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهر التهرب و الغش الضريبي، ولتحقيق فعالية الرقابة الجبائية يتم تفعيلها على مستوى الهيئات المختصة بتنفيذها مع تزويدها بأعوان مؤهلين للقيام بها .
- 3- إن الإجراءات و التقنيات المتبعة أثناء و بعد عملية التدقيق المحاسبي غير كافية للدفع من الحصيلة الضريبية.

الدراسات السابقة:

- خلال هذا البحث و محاولة منا في حل الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة و التي تصب في موضوع البحث أو في جانب واحد منه،و نجد منها:
- نوي نجة، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر،الجزائر،2004/2003.و تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- سهام كردودي،" المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،الجزائر، 2009/2008.و تم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية تساعد عملية الرقابة الجبائية للمساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- حميشي وسيلة،التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية،مذكرة الماستر في علوم التسيير،تخصص محاسبة و مراجعة،جامعة أكلي محند أولحاج،البويرة،الجزائر،2014-2013.و تم التوصل أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية هو وسيلة الرقابة الجبائية تهدف إلى كشف التجاوزات و الأخطاء المستعملة من المكلفين بالضريبة.
- عوادي مصطفى،" الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة(تحديث قانون المالية2009"، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر،2009 .

أسباب الدراسة :

أ- الأسباب الذاتية :

- 1-صلة الموضوع بتخصص العلاقات العامة و تناسب الموضوع مع القدرات المعرفية التي اكتسبناها خلال سنوات الدراسة .
- 2-الرغبة في إنجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر .

ب- الأسباب الموضوعية :

- 1- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساع كبح تنامي ظاهر التهرب الضريبي.
- 2 -التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي كأداة لدعم الرقابة الجبائية.
- 3- دراسة التكامل بين المجال المحاسبي و المجال الضريبي خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد .

أهمية الدراسة :

- 1- الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات العامة.
- 2- إعتماء الرقابة الجبائية على آلية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة ردعية و وقائية للتقليل من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي.
- 3- التعرف على بعض جوانب هذا الموضوع و الإجابة على الأسئلة الغامضة و المتعلقة بدور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية لدى مركز الضرائب و أهميتها في تحسين المردودية.
- 4- التعرف على كيفية إجراء البحوث الميدانية و تطبيق المناهج و الأدوات المناسبة لهدف علمي تطبيقي
- 5- فتح مجالات عديدة لبحوث علمية أخرى تبحث في متغيرات مختلفة قد تكون لها علاقة في إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.
- 6- إثراء المكتبة العلمية ببحث ميداني له وزن كبير و إضافة علمية قيمة .

حدود البحث :

الحدود المكانية: المتعلق بمديرية الضرائب لولاية مستغانم .

الحدود الزمانية: تتعلق بالفترة الزمانية التي تمت فيها دراسة البحث في سنة: 2015-2016

المنهج المتبع:

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

الأدوات المستخدمة :

إن الأدوات المستخدمة في البحث تمت بالإعتماد على مختلف القوانين الجبائية منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم و القرارات و التعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية، إضافة إلى استعمال دليل العون المدقق في المحاسبة، و الملفات الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها و المستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث، إضافة إلى الكتب و المذكرات.

خطوات البحث :

محاولة منا لدراسة الفرضيات المقترحة حاولنا تقسيم البحث إلى ثلاث أجزاء تتمثل في :

الإطار المنهجي

الفصل الأول : أساسيات حول التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

تم التطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي ، هذا الفصل إنقسم بدوره إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي حيث تم التعريف بهذا الأخير، مع ذكر مقوماته و الإجراءات الميدانية له، أما المبحث الثاني فقد خصص للحديث عن الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية ،أسباب قيامها و الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها مع ذكر أشكائها.

الفصل الثاني : مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، تطرقنا في الأول إلى التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية و الذي تضمن مراحل عملية التدقيق ،أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية بما فيه قدرة التحكم في أدوات التدقيق إضافة إلى قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون.

الإطار التطبيقي

الفصل الثالث:دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نستهلها بتقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم و مختلف نشاطاتها،أما المبحث الموالي يتم التطرق بالتفصيل لكل مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، في حين المبحث الأخير فخصص لتحليل و تفسير النتائج المستوحاة من دراسة الحالة التطبيقية لاختبار الفرضيات الموضوعية و التوصل للنتائج المرجوة.

الفصل الأول:

أساسيات حول التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

تمهيد:

إن النظام الضريبي الجزائري مبني على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها و مصداقيتها، أما المشرع الجزائري فهو يلزم المكلفين بالضريبة بمجموعة من الواجبات المحاسبية المتمثلة في مسك محاسبة قانونية منتظمة مسايرة للنشاط الفعلي أما الواجبات الجبائية فتتمثل في التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا و بشكل مستمر، و ذلك استنادا إلى النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري و من مختلف القوانين الجبائية.

و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة الترب الضريبي، منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف الأخطاء و التجاوزات بهدف ضبط الضرائب من جهة والمحافظة على أموال الخزينة العمومية من جهة أخرى.

و للقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية و البشرية و حتى القانونية لتفعيل هذه الآلية التي من شأنها تثري الحصيلة الضريبية و تحقق مبدأ المساواة بين المكلفين النزهاء و المكلفين المتهربين من الضريبة، كما يجب أن تتوفر في العون المدقق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة و مهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه.¹

و عليه سنعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص، مما قمنا بتقسيم هذا الفصل الأول إلى

مبحثين

و هما :

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريح، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009، ص 27.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

نظرا لأهمية عملية التدقيق في التحقق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية و المالية المختلفة و التأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة و أوجه نشاطها، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها، و عليه فإن المدقق ملزم بتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية و الملائمة حتى يستطيع إبداء رايه الفني المحايد حول القوائم المالية. كما أن علم التدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص و المقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها ، كما يتركز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار التي تنشط فيه.

إن التغيرات المتتالية التي مست مجالات الإقتصاد و الإدارة ، أدت إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات و زيادة المؤسسات الكبيرة، مما فرض ضرورة الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا و خارجيا، و قد أدى تنامي هذه الضرورة إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق إلى ما وصلت إليه اليوم، ليمس هذا التطور فلسفتها و مفهومها مع طريقة ممارستها و أهدافها حسب الغاية المرجوة.

1-المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة و تطور النظام المحاسبي من جهة أخرى ، بحيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، و بتطور الشركات و تعقد أنشطتها المختلفة يتعذر على الملاك القيام بالإدارة و الإشراف على نشاطاتهم، و لهذا السبب انفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة و ازدادت الفجوة بين الملاك و المديرين، مما دعت الحاجة إلى تعيين مدقق للحسابات بهدف منع و كشف الغش و التجاوزات و الأخطاء الممكن حدوثها.

1-1 مفهوم التدقيق المحاسبي

كلمة التدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية والتي تعني يستمع . حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل "المالك" عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع الى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص13.

لقد كان الايطالي " باشيليو " أول من اوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494، و الذي قام بوصف واجبات و مسؤوليات مدقق الحسابات و فصله عن عمل المحاسب، أما العرب ترجموا الكلمة في كل من دول المشرق العربي و الخليج بالتدقيق أما في مصر و دول المغرب العربي بالمراجعة..

أ-تعريف التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي و هذا حسب و جهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد:
-لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين"هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة الاحداث الاقتصادية،و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساييرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."¹
-أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق"هو عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية."²
كما نجد حسين القاضي يرى كذلك أن التدقيق"هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات و تقويمها من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف و الأحداث الاقتصادية في وحدة إقتصادية، و توصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين."³

ب-خصائص التدقيق المحاسبي

و من التعاريف السابقة نجد أن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص نذكر أهمها:
-التدقيق هو عملية منتظمة و منهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
-مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم و التقيد بها لأنها بمثابة مرشد و دليل المدقق.
-إن عملية التدقيق تنهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية أي أن التدقيق هو وسيلة اتصال.
-المدقق هو شخص مستقل و مؤهل بالمهنة المؤهلة له لإبداء رأي في محايد حول القوائم المالية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص13.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005، ص7.

³ حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق 1993-1994، ص14.

2-1 أهداف التدقيق المحاسبي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، و هناك أهداف منها التقليدي و الحديث نتيجة التطور و الإنفتاح الإقتصادي¹:

أ- الأهداف التقليدية: يمكن إنجازها في:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و كشف الأخطاء و أعمال الغش و التلاعبات.
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية.
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية.

ب- أهداف حديثة: يمكن إنجازها في:

- مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة عملية التنفيذ و النتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا.
- تحديد و تحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و مدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء و الكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

3-1 أنواع التدقيق المحاسبي

إن تبني نوع ملائم من التدقيق لنظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، أما أنواع التدقيق المحاسبي فهي عديدة نذكر أهمها بإيجاز:

أ - من حيث القائم بعملية التدقيق: 2:

يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين :

- **تدقيق خارجي (مستقل)** : وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة .

- **التدقيق الداخلي** : وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة و تقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة . ويمثل احد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة.

ب- من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق: 3:

¹ علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص 47.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان 2000، ص 7.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، و آخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 42.

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين :

- **تدقيق إجباري** : وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به , حيث الزم القانون عددا كبيرا من المنشآت بتدقيق حساباتهم واهم هذه المنشآت شركات الاموال .

- **تدقيق اختياري** : وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به , وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص .

ج- من حيث النطاق والغرض :

أنواع التدقيق من حيث نطاق الفحص والغرض تتمثل فيما يلي:

- التدقيق المالي أي مراجعة القوائم المالية. 1.

ويقصد به لإبداء الرأي في مدى عدالة ما تعبر عنه البيانات الحسابية الختامية فيما يتعلق بالمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للجهة العائدة إليها تلك البيانات وذلك بما يتفق وأصول المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أي أنه و بمعنى آخر ارتباط مع مدقق الحسابات الخارجي للاستفسار وإجراء الخطوات الضرورية التي تمكن مدقق الحسابات من إبداء تأكيد محدود بأن القوائم المالية لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية حتى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المعترف بها .

- التدقيق لأغراض ضريبية و قانونية . 2

التدقيق لأغراض الوقوف على مدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات ، كما الالتزام بتدقيق قواعد المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في إعداد البيانات الحسابية الختامية ، ومدى التزام المكلفين بدفع الضريبة للقوانين والأنظمة الضريبية لها احتساب الضريبة المستحقة عليها ، ومدى التزام الدوائر الحكومية في التشريعات المحلية والفدرالية في تجهيز موازنات الدورة والصرف منها .

- تدقيق لغرض تقييم الكفاءة الإنتاجية .

هذا النوع من التدقيق يتم القيام به من قبل المدقق الداخلي لغرض تقييم النتائج المتحققة مع النتائج المتوقعة لأي نشاط من أنشطة المنشأة وفي مثل هذه الحالات يقوم المدقق الداخلي بتضمين تقريره توصيات الى الإدارة من شأن الأخذ بها ، تحسين الكفاءة الإنتاجية للجهة موضوع التقرير .

د- من حيث حجم الاختبارات : يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى³:

- **تدقيق شامل** : ويقصد به ان يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم , حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً .

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص11.

² محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص14.

³ غسان فلاح المطانة، مرجع سابق، ص31-32.

- تدقيق اختباري : هو تدقيق عينة من العمليات فحسب .

هـ- من حيث توقيت التدقيق : يقسم التدقيق من حيث توقيت التدقيق إلى 1 :

- تدقيق نهائي : وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية .

- تدقيق مستمر :

وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا , مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية .

2-المطلب الثاني:مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير و مستويات معينة ، أن تكون لها قواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع و البيئة المتواجدين فيها،ولمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف و تمثل إطارا عاما لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني،¹كما يجب التفرقة بين المعايير و الإجراءات حيث أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة حسب طبيعة التدقيق و أهدافه،أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها مدقق الحسابات خلال عمله.

2-1قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

إن الأهمية التي تشغلها مهنة التدقيق المحاسبي قد فرضت على المدققين أن يتحلون بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمدقق.

أ-تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق

يقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها"مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين،القواعد التنظيمية،المواظ الدينية و موثيق العمل للجماعات المهنية ،وموآثيق السلوك في المنظمات المختلفة".²

ب-أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق :يمكن إنجازها فيما يلي :³

-رفع مستوى مهنتي المحاسبة و التدقيق مع المحافظة على كرامة و تدعيم تقدم المهنة.

¹ خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العملية،دار وائل ،عمان ،الأردن،الطبعة الرابعة،2007،ص55.

² أمين السيد أحمد لطفي،دراسة متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007،ص210.

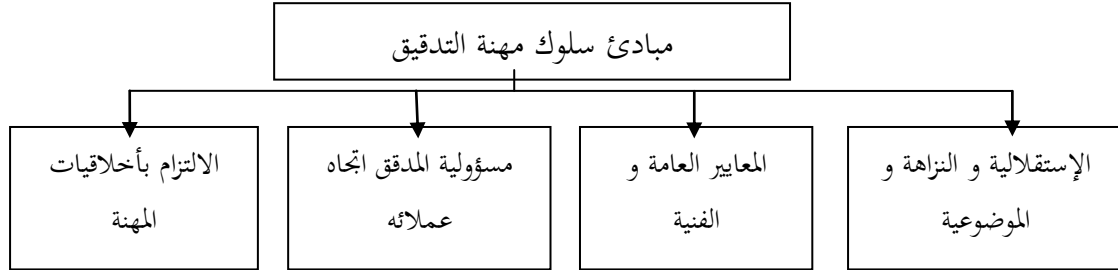
³ حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطار النظري و الإجراءات العملية،الجزء الأول،درا الثقافة ،عمان،الأردن،2009،ص76.

-تدعيم و تكملة النصوص و الأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي و العملي.

-تنمية روح التعاون بين المحاسبين و المدققين و رعاية مصالحهم المادية و الأدبية و المعنوية

ج-مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق : يمكن إيجازها في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: مبادئ سلوك مهنة التدقيق



المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات

2-2 معايير التدقيق المحاسبي

إن تعريف معيار التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه "نموذج و مؤشر، تصدره هيئات مهنية و قانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق".¹ وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية و هي:

الشكل رقم 02: معايير التدقيق المحاسبي



المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات

¹وليام توماس، امرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الثانية، دار المريخ، الأردن، 2013، ص 61.

أ-المعايير العامة:

و هي مجموعة المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن يزاولون مهنة التدقيق، يطلق عليها المعايير الشخصية، و تشمل ثلاثة معايير و هي ¹ :

-أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية و تدريب مهني ملائم و هذا بتوفير التأهيل العلمي و العملي مع عامل التطوير و التحديث في تدقيق الحسابات.

-الاستقلالية و الحياد أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة و موضوعية.

-العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكون مدركا لكل حقوقه و واجباته المهنية.

ب-معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق، تشتمل على ثلاثة معايير باختصار و هي ² :

-وضع مخطط شامل للعملية و يشرف على مساعدته بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة.

-القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساس يعتمد عليه في مهمة التدقيق.

-الحصول على الأدلة و قرائن الإثبات الكافية و المقنعة التي من شأنها تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي الفني المحايد حول البيانات المالية.

ج- معايير إعداد التقرير

و هي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي و شروط إعداده لكونه المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، و يجب أن يكون واضحا و مختصرا كما أصدرت الهيئات المختصة أربع معايير تحكم إعداد التقرير و هي ³ :

-يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية و وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-وجود الثبات و التجانس و الاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية .

-الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية.

-يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد و في حالة عدم إبدائه يجب ذكر الأسباب.

¹ وليام توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص52.

² إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 2013، ص20.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص79.

⁴ وليام توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص61.

2-3 المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة، و تحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات يتبعها المدقق في أداء واجبه، و هي على النحو التالي:

أ- مرحلة الإجراءات الأولية

يقوم العميل بالإتصال بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، حتى يكون له الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أو لا، فضلاً عن تخطيط العملية بشكل مناسب، أما أهم الخطوات نجد:²

- الإتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفضه.

- التأكد من سلامة التعيين و تحديد مجال العمل و التعليمات التي يجب عليه الإلتزام بها.

- المعرفة الشاملة لمحل التدقيق باستعمال عدة فنيات كالإطلاع على الوثائق و المستندات و إجراء مقابلات.

- تحديد أهداف عملية التدقيق و ذلك انطلاقاً من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

ب- مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حتى يتأكد من صحة و سلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته و ضعفه.³

أما الخطوات التي ينتهجها في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية باختصار:⁴

- فهم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة .

- تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من معرفة مواطن الضعف و القوة لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه.

- اختبارات الإلتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور و سيلة فعالة للفحص.

ج- مرحلة إعداد برنامج التدقيق

يتمثل في الخطة المرسومة بناء على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته و فحصه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة و فعالية مع الوصول إلى إبداء رأي في سليم،⁵

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 38.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 150.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 60.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 215، 214.

⁵ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 135.

و يتمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين، أما وضع و تصميم برنامج تدقيق الحسابات يهدف إلى ¹ :

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور مسؤولية كل منهم.
- معرفة العمل الذي تم فعلا و تحديد مدى استمرار عملية التدقيق أو انتهائها.
- تتبع عملية تدقيق الحسابات و تحديد الوقت الذي استغرقت كل عملية كل و كل خطوة.

د-مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

تعتبر من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية، تقوم هذه المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة و التحقق من عناصر قوائمها المالية، أما أهم خطوات هذه المرحلة هي بإيجاز:

- الإختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة و سلامة العمليات و حدوثها و وجودها و تنحصر في الفحص التحليلي، تفاصيل العمليات المحاسبية و الارصدة المستخرجة لكل الحسابات.

-أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

ه-مرحلة إعداد تقرير التدقيق

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق هو "ملخص مكتوب بيدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات".²

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتدقيق نجد:³

- العنوان المناسب، الجهة المرسل لها، الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات و الفترة التي تغطيها.
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة خطة و تنفيذ للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.
- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقوائم المالية محل التدقيق.
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع و ختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 211، 110.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

³ إبراهيم شاهين، مرجع سابق، ص 21.

3- المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

تنحصر هذه الإجراءات في تشريح القوائم المالية و الحسابات المكونة لها، كما نذكر أن فهم الإجراء العملي و تطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما تماما بالجانب النظري سابقا، إضافة إلى التمكن من الجانبين المحاسبي و القانوني سواء من النظام المحاسبي المتبع و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص و الأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

نجد أن من أكثر القوائم المالية التي تركز عليها الأطراف المهتمة بالجانب المحاسبي و المالي هي قائمة المركز المالي أو ما تسمى الميزانية، و قائمة الدخل أو ما تسمى جدول حسابات النتائج¹، لكون القائمتين تحتويان على معظم الحسابات المعبرة عن الوضعية المالية و النشاط الممارس من طرف المؤسسة .

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصائص من أجل الحصول على معلومات صادقة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، و عليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الآتي²:

- الكمال، يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا ،
- الوجود، يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية،
- الملكية، يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و التزامها بالنسبة للخصوم،
- التقييم، أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم،

3-1 إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع ماليا في لحظة محددة من الزمن، و لهذا تشبه بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها،³ و تتكون الميزانية من جانبين الأصول و الخصوم،

أ- تدقيق حسابات الأصول

يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية في بيانه رقم 06/ 1985 على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و أن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي،"⁴ كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة و أخرى متداولة.

¹ المصطلحات الحديثة قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و غيرها أتى بها النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة 25/03/2009.

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2003، ص 95.

³ طلال محمد الججاوي و آخرون، مرجع سابق، ص 312.

⁴ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 85.

- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة: يمكن إنجازها فيما يلي¹:

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة ، كما يتزود المدقق بكشوف تفصيلية عن هذه الأصول.
- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.

تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: يمكن إنجازها فيما يلي²:

- الإطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تحديد حمايتها.
- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية و أن الإطفاء يتم في آجاله القانونية.

- تدقيق حسابات الأصول المتداولة

- تدقيق حسابات المخزون: يمكن إنجازها فيما يلي³:

- التأكد من الوجود و الملكية، لسلع المخزون مع إجراء جرد فعلي.
- فحص النظام المتبع في جرد المخزون و صحة تقييمه مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- تدقيق حسابات الحقوق المدينة: يمكن إنجازها فيما يلي⁴:

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة مع فحص الضرائب المدفوعة مسبقا بحلول آجالها لتسويتها مع حسابها.

- تدقيق حسابات النقدية: يمكن إنجازها فيما يلي⁵:

- القيام بجرد النقدية لأنها من أكثر الأصول التي تتعرض للنقص، و القيام بتدقيق مستندي لها.
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 219.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 75.

³ طلال محمد الجعاوي و آخرون، مرجع سابق، ص 166.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق ذكره، ص 105.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 103.

ب- تدقيق حسابات الخصوم

تتمثل الخصوم بنوعيتها في الأموال المملوكة و الديون، نجد أن النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع و بالتالي فإن إعادة صياغة الأصول و الالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الملكية،¹ في حين أن النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤسسة.³

-تدقيق حسابات الأموال المملوكة: تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية نذكر منها:

- فحص الإضافات و المسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة و التأكد من وجود الإثباتات.
- فحص كل الأمور القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها و فترة بقائها دون توزيع.
- التفرقة بين الخسائر المحتملة و مؤونة الاعباء الموزعة على عدة دورات مالية، ثم التأكد من صحة التقديرات المبرجة و المعالجة المحاسبية لكلاهما.⁴

-تدقيق حسابات الالتزامات:

تتكون من صنفين:التزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقا دورة مالية و تتمثل عموما في الأسهم و السندات أما الثاني هو التزامات قصيرة الأجل نجد منها حسابات الزبائن،أوراق الدفع...وعليه تختلف إجراءات التدقيق من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق.

-تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل:يمكن ايجازها فيما يلي:

- الإطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضرة الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات و استهلاكها.
- التأكد من إظهار حساب القروض السندية كعنصر مستقل ضمن الالتزامات و ليس في راس المال.
- التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض.

-تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل:يمكن فيجازها فيما يلي:

- الإطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة و التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- طلب كشف تفصيلي لكل الاعباء المستحقة الدفع و الإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد م صحة تقييمها.
- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص204.

² طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص315.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص267.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص104.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص246.

2-3 تدقيق حسابات التسيير

بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى مفردات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها الإيرادات والمصاريف، و لكي يدلي المدقق رأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية:

-تدقيق حسابات المصاريف

يعرف مجلس المحاسبة المالية المصاريف على أنها "التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية".¹ أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي ما يلي:²

- التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الاستغلالية و نظيرتها الرأسمالية التي تحمل على الأصول.
- على المدقق التأكد من أقساط الإهلاكات السنوية و التأكد من المؤنات و كفايتها للأصل المكون لها.
- التأكد من التصريح و التسديد لمختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.

-تدقيق حسابات الإيرادات

يعرف مجلس المحاسبة المالية المصاريف على أنها "التدفقات الداخلة التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما) والتي تنشأ خلال الدورة ع إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية".³ أما أهم إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات تتمثل أهمها في:⁴

- فحص عمليات البيع للتحقق من عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات.
- القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها.
- التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة.

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 88.

² الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة و مراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2001.

³ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 88.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 218، 319.

3-3 تدقيق حسابات النتائج

يرى البعض أن حسابات النتائج الوسيطة و النهائية مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف و الإيرادات، لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجودة لدى المدقق¹.

أما أهم إجراءات التدقيق المتعلقة بحسابات النتائج تتمثل في:²

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.
- التأكد من نتيجة الإستغلال المعبر عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة.
- التأكد من نتيجة خارج الإستغلال المعبر عنها بنتيجة النشاط الغير العادي للمؤسسة.
- التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية و ليست صورية ،و يعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها.
- التأكد من معدل الضريبة على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات

الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 218، 319.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

1- المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

- تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية ، إلا أن لها بعض الخصوصيات والميزات تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة.

1-1 تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل على الكشف عن السلوكيات الغير أخلاقية والغير قانونية مثل: الرشوة والسرققة في المؤسسات الإدارية.

ومن أهم التعاريف المقترحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي " فايول " الذي عرفها على أنها : " - الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها" ⁽¹⁾ .

كما يمكن تعريفها على أنها : " - الوسيلة المحددة لقياس الأداء من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررّة " ⁽²⁾ .

- مما سبق نستخلص أن الرقابة وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها .

2-1 تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي كمرحلة أولى ، و القضاء عليه في المرحلة الثانية.

- "إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية" ⁽³⁾.

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

² Ahmed Hamini , L'audit Comptable et financier ,Edition Berti, Algérie, 2001, p172 .

³ -عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسات المالية"، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف ،الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر ،ص46

- ولأن من "أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري، أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات.
- ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية".⁽¹⁾
- وقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها " :تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة ".⁽²⁾
- أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها " :مجموع العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي ".⁽³⁾
- فالرقابة الجبائية تعرف كذلك : "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتوبة من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية والتي تهدف منها التهرب من دفع الضريبة الواجبة الدفع ".⁽³⁾

¹ -وهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004، ص26، بتصرف.

² - Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P172

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances -DGI-, - "Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, P 13.

- مما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها : " فحص لتصريحات كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية للاستعلام الاستفسار و الاستيضاح، عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول" (1).

- إن الرقابة الجبائية هي مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي ، وكذا تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة. و خلاصة القول أن الرقابة الجبائية : هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة . في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني.

2- المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية و أهدافها²

1-2 مظاهر الرقابة الجبائية

إن فعالية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة : قانونية، سياسية، اجتماعية، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، و بالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية و على أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

-**الرقابة الجبائية مفهوم قانوني:** و تعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الاغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة.

إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى و تكتسي قيمة دستورية فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي و السؤال الذي يبقى مطروح هو إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أن الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص.

¹-عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسات المالية"، مرجع سبق ذكره، ص47.

²-عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة(تحديث قانون المالية 2009، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص18.

و بحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية.

و بما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح و تطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخيله و بالتالي الدفع النهائي للضريبة.

-الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع : إن من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي و التي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي و التي يمكن اعتبارها استعمال و سائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية . و مهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة ركزت جهودها أكثر في مجال قمع الغش الضريبي⁽¹⁾.

-تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني : إن هذا البعد لا يجب إهماله ، رغم المجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فان ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين و لكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي اجري عليه. إن اغلب و أهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها و كذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة . فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية و هذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.

2-2 أهداف الرقابة الجبائية¹

- إن لكل عملية نقوم بها غرض و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي :

-الهدف القانوني :

و يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

1-نوي نجاة ، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003"، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37، بتصرف.

تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

-الهدف المالي و الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. ما يعني أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية. كما نجد أن تحقق الهدف المالي يؤدي إلى تحقق الهدف الاقتصادي، فالرقابة الجبائية تساهم في الحفاظ على الأموال العامة وهذه الأخيرة تعود للخزينة العامة التي تخصصها بدورها للإنفاق العام و بالتالي تحقيق الهدف الاقتصادي ألا و هو زيادة الدخل الفردي الذي يؤدي إلى الرفع من المستوى المعيشي و منه تحقيق الرفاهية الاقتصادي للمجتمع و الدولة ككل.

-الهدف الاجتماعي:¹

نجد الرقابة الجبائية تحقق أهداف مختلفة بدءاً بالأهداف الإدارية وصولاً إلى المالية و الاقتصادية فإنها كذلك تحقق أهداف اجتماعية، إذ أن هذه الأخيرة تمثل حجر الأساس للدولة لأنها مهما كانت الدولة متقدمة نجد أنها لم تلبي جميع أو بالأحرى كافة الحاجات الاجتماعية لذلك نجد أن الرقابة الجبائية هي نعمة للدولة لأنها تساهم في تحمل جزء من أعبائها و في تحقيق مجموعة من الأهداف و هي تتمثل في :

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع .

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

1-سهام كردودي،"المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"،مذكرة ماجستير في علوم التسيير"،تخصص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،جامعة

محمد خيضر،يسكرة،الجزائر،2008/2009،ص ص 93-91.

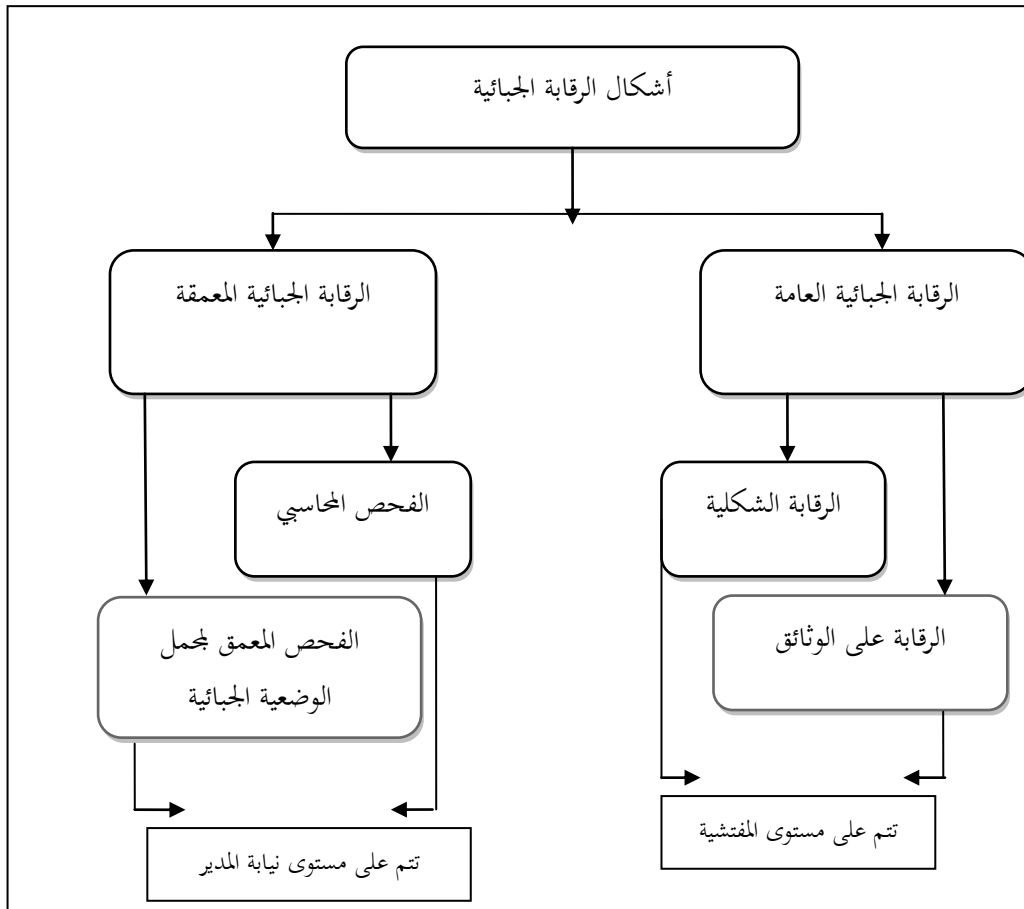
3 - المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها

- حدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب و الرسوم، التي تكون بالتصريحات أو بالإقرارات التي يقدمها المكلف لمصلحة الضرائب هذا ما جعل هناك ثغرات، تسهل للمكلف من خلالها التهرب من الضريبة .

هذا الأمر ألزم على الإدارة الجبائية البحث عن الوسائل تساعد في الحد من الظاهرة وصولا إلى فكرة المراقبة التي تجعلها تتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالعناصر والمعطيات الخارجية.

- الرقابة نوعين :عامة "عبارة عن ثلاثة صور متتابعة ومتكاملة "و معمقة، حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 03: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

1-3 الرقابة العامة:¹

أ-الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات المسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات إلى المراقبين الجبائيين، أي التأكد من كفاءة تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

❖ دور الرقابة الشكلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها:

يمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات، كأخطاء الجمع وأخطاء الترحيل... ؛
- البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها، ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها
- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

❖ عيوب الرقابة الشكلية:

من العيوب التي واجهت لهذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف، ومحاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

1- يحي لخضر، "دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل إقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2007، ص 18-19-20، بتصرف.

ب- الرقابة على الوثائق¹

يأخذ هذا النوع من الرقابة الذي يتم على مستوى مفتشية الضرائب أكثر عمقا من الرقابة الشكلية، حيث يتعدى الأمر إلى إجراءات مقارنات بين ما تحتويه التصريحات الجبائية للمكلفين من معلومات مختلفة إستخراج كل الثغرات والتناقضات المحتملة الحدوث.

كما تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه التي أدلى بها ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية ، انطلاقا من ملفاتهم الخاصة .

وهذا كله يتم في إطار تطبيق حق الاطلاع القانوني والذي سبق الإشارة إليه سابقا، ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا الحق (حق الاطلاع)، نذكر:

- 1- النشاطات الطبية وشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج، تتعامل إدارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص الجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج؛
- 2- أما بالنسبة للمحامين، وذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

فالرقابة على الوثائق إذن هي عكس الرقابة الشكلية، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية فمراقبة الوثائق تكون شاملة، فلا تقتصر فقط على محتوى التصريحات الجبائية، حيث تتعدها بتوفير معلومات أخرى تمكن الإدارة الجبائية من التشخيص الحقيقي والفعلي للمعلومات التي تعبر عن الوضع الحقيقي للمكلف.

بالإضافة إلى ذلك ومن أجل معلومات إضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف عند الضرورة.

1- يحي لخضر ، "دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سبق ذكره ، ص18، بتصرف.

ج- الرقابة عند مقر المكلف¹ :

تتم هذه الرقابة خارج مراكز الإدارة الضريبية ، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمانة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم.

تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية ، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل ، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان .

- تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل.

كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى ، كمتابعة استعمال المخلفات الصناعي. في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المراقبون بطلب المزيد من المعلومات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف للإدلاء بالمعلومات لدى الإدارة.

إلا أن للمكلف حق الرفض عن الاتصال المباشر وفي هذه الحالة يقوم المحققون بتوجيه طلب رسمي إلى المكلف بالضريبة يتضمن قصة تقديم التوضيحات والتبريرات التي بها التباس أو غموض".

يجب أن تبين بوضوح الطلبات المكتوبة المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها كما يجب أن يحدد للمكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30 يوم لتقديم رده فالرقابة السطحية تقدم فكرة أولية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة يتم من خلاله إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقية وشرعية التصريحات سواء بقبوله على ما هو عليه أو بتحويله إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "قانون الإجراءات الجبائية"، المادة: 20 من القانون رقم: 21-80 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجزائر، 2010/2011، ص 13-18.

2-3 الرقابة المعمقة:¹

كما يدل عليها العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

- لقد عرفها **دانيال ريشتر**: " بأنها مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتة وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.
- كما عرفها **جان بركسير**: " أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي".

❖ الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة .

❖ معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير :

- 1-الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛
- 2-الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛
- 3-عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتة.

¹ -عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009، مرجع سبق ذكره، ص ص 83-84، بتصرف.

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أنه من بين آليات الرقابة الجبائية و التي نراها قد تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين مما اضطررنا للتطرق إلى التدقيق المحاسبي في إطاره النظري كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات و الأخطاء و ذلك استنادا على جملة من المقومات و المعايير التي يجب على المدقق الإلتزام بها و على المكلف إحترامها مرورا بالمراحل المتبعة من المدقق في أداء واجبه و أهم الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي الواجب اتباعها في تشريح القوائم المالية و الحسابات المكونة لها، إضافة إلى التمكن من الجانبين المحاسبي و القانوني سواء من النظام المحاسبي المتبع و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص و الأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

نجد أن من أكثر القوائم المالية التي تركز عليها الأطراف المهتمة بالجانب المحاسبي و المالي هي قائمة المركز المالي أو ما تسمى الميزانية، و قائمة الدخل أو ما تسمى جدول حسابات النتائج، لكون القائمتين تحتويان على معظم الحسابات المعبرة عن الوضعية المالية و النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي يتم معالجتها لإبداء رأي فني محايد عن المحاسبة المدقق فيها .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة باعتبارها أداة قانونية من جهة و أسلوب وقائي و عقابي من جهة أخرى ، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية ،

و عليه تطرقنا إلى مدخل مفاهيمي للرقابة الجبائية كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهمية الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها في اكتشاف الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها و المساهمة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي التي تنزف الخزينة العمومية و لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية عمل المشرع على تنظيم سيرها و عملها بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك.

الفصل الثاني:

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

تمهيد:

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ومن بين أهم الموارد نجد الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة ،أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد وسيلة تسهر على مراقبة هذه الإيرادات الجبائية ،تمثلت هذه الوسيلة في الرقابة الجبائية ،

نجد أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات لنجاح الرقابة الجبائية و هذا من أجل التخفيف من حدة التهرب و الغش الضريبي من جهة و التأكد من صحة التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة من جهة أخرى،

تعتبر عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من أهم أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر و التي تعتمد عليها المديرية العامة للضرائب،وعليه هناك عدة أدوات يستخدمها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلفين بالضريبة و التي تعتبر الذخيرة الأساسية التي يمتلكها عند القيام بمهامه.

و من أجل دعم الرقابة الجبائية يستجيب على الإدارة الجبائية بتجديد أعوان يمتازون بالخبرات و الكفاءة المهنية العالية في المجال المحاسبي و الضريبي على حد سواء.

محاولة للإجابة على الإشكالية: ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

تطرقنا في الفصل الثاني إلى مبحثين:

المبحث الأول: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

المبحث الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

المبحث الأول: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية¹

لقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا- و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها".

أما الإجراءات و الخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترامها و إتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات و الخطوات العملية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بمهمته.

1- المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

إن عملية انتقاء الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية و بالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادا إلى بعض الأسس و من أهمها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف خلال السنتين الأخيرتين.
- الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تنطوي من خلال عمليات غش ضريبي كبير و ملفت للانتباه.
- استعمال طرق تدليسية و كشف إغفالات و تجاوزات في تصريجات المكلفين من طرف الرقابة الشاملة.

1-1 توفر أدوات التدقيق المحاسبي

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

أ- دليل المدقق في المحاسبة

يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق فهو يحتوي على كل المراحل و الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية و خاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، يضم عدة مجالات أهمها:

- الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية.
- الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية و الإتصالات، منشورات الساحل، الجزائر، 2015.

ب- القوانين الجبائية و تحيينها¹

إن التشريع الجبائي الجزائري يعتمد في مواده على لغة بسيطة و متناسقة، يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين بالضريبة و تسهيل إجراءات التزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية. كما تحظى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة باعتبارها وسيلة معلوماتية موجهة للمكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية على حد سواء، و عليه نرى أن القوانين الجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها أعوانها و بالمقابل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة .

ج- المبادئ و الفروض المحاسبية المتعارف عليها²

تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي 1953 على أنها "فن تسجيل وتصنيف و تلخيص بطريقة مميزة و بشكل نقدي للعمليات و الأحداث ذات الطبيعة المالية و تفسير النتائج المترتبة عنها"، إن الهدف الرئيسي يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

و زيادة على ذلك نجد المبادئ و الفروض المحاسبية من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في:

المبادئ المحاسبية -

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد و الأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته، و قد تمت المبادئ المحاسبية طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة و الملخصة فيما يلي:

أ- مبدأ الكلفة التاريخية: يقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية.

ب- مبدأ تحقق الإيراد: يقصد به أن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط و يسجل بالدفاتر المحاسبية.

ج- مبدأ المقابلة: كل المصاريف التي تتعلق بإيراد معين تتم مقابلتها و استقطاعها منه للمدة التي تحقق فيها.

د- مبدأ الإفصاح: يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي القوائم.

• فرض الوحدة المحاسبية المستقلة

تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ من أجل فهم الظروف و الأحداث المحيطة، نذكر منها بإيجاز فيما يلي:

¹ العيد صالح، الوحي في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 15.

² طلال محمد الجحاوي و آخرون، مرجع سابق، ص 31-57.

أ-فرض الوحدة المحاسبية المستقلة: يتم تحديد النشاطات الاقتصادية الخاصة بالوحدة لتتم معالجتها المحاسبية بشكل مستقل.

ب-فرض الاستمرارية: تمارس الشركة نشاطها إلى مدة غير محددة، و ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع .

ج-فرض الدورة المحاسبية: يتم تقسيم العمر الكلي للشركة إلى فترات دورية متساوية مثلاً سنة.

د-فرض ثبات وحدة القياس النقدي: يبين هذا الفرض أن العمليات التي تسجل بالدفاتر المحاسبية هي التي تعبر عنها بواسطة النقد.

2-1 الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي

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

أ-سحب الملف الجبائي من المفتشية

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.¹

ب-إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار²

يرفق الإشعار بميثاق المكلف م أجل في غضون عشرة(10)أيام من تاريخ استلام هذا الإشعار كما يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معائنات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية .³

3-1 ملئ استمارات التدقيق المحاسبي

بناءً على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية و خاصة منها الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق و التي لم يمسهها التقادم، يقوم العون المدقق بمأل العون المدقق بمأل الاستمارتين الأساسيتين وهما:

1- المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق،ص13.

-Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine,France, 2 1995.page 23.

3إبراهيم شاهين،مرجع سابق،ص65

أ- الحالة المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على أسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق.

ب- كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقا لجداول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق و التي لم يمسهما التقادم.

2- المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي¹

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونا للتحضير و بوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، حيث يتم فحص الدفاتر و المستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون، و بعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

1-2 التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق و الخاصة بسنوات محل التدقيق.

أ- طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية²

-الدفاتر المحاسبية القانونية: و هي الدفاتر النصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد.

-الوثائق الختامية: و هي المخرجات التي يعدها المحاسب و تتمثل في الميزانية المحاسبية الختامية، جدول حسابات النتائج.

-الوثائق الإثباتية: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة كالفواتير إضافة إلى إثباتات أخرى.

ب- فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية³

بعد عرض كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي يجب على العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا قبل التطرق إلى مضمونها، و بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير أي تكون محاسبة منتظمة، صادقة و مثبتة أو مقنعة.

¹ طلال محمد الججاوي و آخرون، مرجع سابق، ص 311.

² المادة 02، الفقرة 1.320، المتعلقة بالوثائق المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادر بتاريخ 2009/03/25.

³ Lucien Mehl , sciences et techniques fiscales.P-U-F, paris, 2001,page59.

2-2 تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون¹

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المدقق إلى دراسة معمقة و مفصلة للحسابات الرئيسية و الفرعية الخاصة بالميزانية الختامية و حسابات التسيير و النتائج، كما تهدف هذه العملية إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، و المبيعات و غيرها من الحسابات الأخرى¹.

أ-تدقيق حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول و حسابات للخصوم، مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلى الطرفين و هذا حسب التسلسل في الميزانية:

• تدقيق حسابات الأصول

-تدقيق حسابات الإستثمارات:مثل:

-الإطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى و إن تمت في فترة متقدمة.
-الفحص المادي للاستثمارات و معالجتها المحاسبية .

التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار و همي.

-تدقيق حسابات الإهلاكات: كالتأكد من:

-فحص كل الضرائب و الرسوم المتعلقة بالإهلاك .

-التأكد من أن الإهلاكات التي يتم تحويلها إلى الإستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية.

-تدقيق حسابات المخزون:أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

-التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.

-التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة و دون الرسم على القيمة المضافة المسترجع و هامش الربح.

-تدقيق حسابات الديون:

على العون المدقق التأكد من ان التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير ،و على المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء.

- تدقيق حسابات ديون الزبائن:أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

-التأكد من صحة مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني و

الرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.

¹ حسين القاضي ،مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة، عمان،الأردن، 2008، ص75.

- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهمين من الضريبة، و
بإمكانه التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم و أرصدتهم.

-تدقيق حسابات النقدية:

تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة و غالبا ما تنحصر في حساب البنك،الحساب الجاري
البريدي و خزينة الصندوق فيقوم العون المدقق بالتدقيق في هذه الحسابات.

• تدقيق حسابات الخصوم¹

-تدقيق حسابات الأموال الخاصة:تتلخص أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات في:

- فحص حساب رأس المال و التأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات.
- فحص حساب الاحتياطي و تعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوالات مجلس الادارة و الجمعية العامة للمساهمين.

-تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب و مدى مطابقتها شكلا
و مضمونا للشروط.

-تدقيق حسابات الديون:

-تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل و حسابات الديون القصيرة الأجل ،بطلب كل الوثائق الضرورية
حتى للدورات المتقدمة للتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية.

ب-تدقيق حسابات التسيير:²

يقوم العون المدقق بالتأكد من صحة المصاريف التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفيها المصاريف و
الإيرادات،و هذا بهدف كشف التجاوزات و الإغفالات

-تدقيق حسابات المصاريف

-تدقيق حساب المشتريات المستهلكة.

-تدقيق حساب استهلاكات السلع.

-تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم.

-تدقيق حسابات المصاريف الأخرى.

¹ مصطفى العثماني، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،المركز الجامعي،

المدينة،الجزائر،2008ص75.

²Guide de vérificateur de comptabilité, ibid, Page 81.

-تدقيق حسابات الإيرادات

-تدقيق حسابات المبيعات :يتم تدقيق حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع و هذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة.

-تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى :يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الاعمال و غالبا ما تكون استثنائية كتأجير ممتلكاتها ،فعلى العون المدقق التأكد من ذلك.

ج-دراسة القيمة المضافة و هوامش الربح

لا يمكن إجراءه إلا بتوفر المستندات الضرورية و المتمثل في الميزانية و جدول حسابات النتائج ،حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة فيقوم العون المدقق بفحص و تدقيق هذه المستندات للتأكد من هذه الحسابات.

2-3 إعادة تأسيس الواقعة المنشأة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر و الوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون لكل الحسابات ،قد يجد العون المدقق تجاوزات و تلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع للضريبة و هذا بعد طلب التوضيحات و التبريرات.يعتمد العون المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الاعمال الفعلي،

إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع،

إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء،

إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة ،

كما خول المشرع للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في تقدير رقم الأعمال،بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع و حقيقة النشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف.

3- المطلب الثالث:المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي¹

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه،مع التدقيق المحاسبي للدفاتر و الوثائق

المحاسبية شكلا و مضمونا،تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ،

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, ibid, Page 8 1

و في كلتا الحالتين هو ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له التجاوزات الضريبية المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنها عملية التدقيق المتمثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.

3-1 تقييم محاسبة المكلف بالضريبة¹

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف أي قبولها شكلا و مضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية.

أ- قبول المحاسبة: تقبل وفق شروط:

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل ملتزمة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- المحاسبة مثبتة و مدعمة بالوثائق الإثباتية الكافية.

- المحاسبة صادقة، من كل الإغفالات و التجاوزات .

و عليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:

- **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة و صادقة دون الحاجة إلى إجراء تقويمات.

- **قبول نسبي:** أي هناك إرتياب من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف، و هنا يكون تقويم ثنائي يتمثل في اتصال مباشر بين العوم المدقق و المكلف للنقاش حول الانحرافات المسجلة ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع و يجب إبلاغ المكلف مع منحه أربعين (40) يوما للرد عليه.

ب- رفض المحاسبة:

يخلص العون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم

احترامها لأدنى الشروط القانونية. و هذا من أجل حماية المكلف من تعسف و تمادي العون المدقق في

اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة.

3-2 تبليغ النتائج المتوصل إليها

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ العون المدقق بنتائج التدقيق في محاسبته، و

هذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية و إذا كان رد المكلف مجدي يتم تصحيح تسوية

الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي.

¹Guide de vérificateur de comptabilité, ibid, Page 83.

أ- التبليغ الأولي

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً و مصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل ملاحظاته، و يتم تسليمه شخصياً للمكلف مع توضيح كل التعديلات و التقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق من العون المدقق.

كما حدد المشرع أربعين (40) يوماً تسمح للمكلف الرد على التبليغ.

ب- التبليغ النهائي

عند إرسال التبليغ الأولي ينتظر العون المدقق الأجل القانونية للرد و يكون أمام حالتين:

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الاجال القانونية و هنا يعتبر قبوله ضمني.
- و إما يرد المكلف على التبليغ في المدة المحددة و يسجل ملاحظاته على نتائج التدقيق.

3-3-3 تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة¹

يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الاوعية الضريبية المدقق فيها، و يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التدقيق، و يقوم بتلخيص كل الاحداث في البطاقة التلخيصية و التقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف.

أ- البطاقة التلخيصية:

هي استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربع صفحات تحتوي على المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة والذي يسلم منه نسخة لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري.

ب- التقرير النهائي لعملية التدقيق

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملأها العون المدقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقاً -الملاحق المرفقة- على شكل عدة نسخ لترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب و كذا مديرية الأبحاث و المراجعات، أما التقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير أربع (04) صفحات تعالج كل منها مجال معين:

- وجه التقرير، يضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة، الهوية الجبائية للمكلف مع ذكر فرقة التدقيق.
- عموميات عن المكلف، و تتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء إلى الطبيعة الحالية.
- إجراءات التدقيق التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة.

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نسخة إلكترونية، 2007، ص 181.

-إقفال عملية التدقيق مع ذكر حجم التجاوزات و المناورات التدليسية .
بعد عرض كل المراحل و الخطوات المتعلقة بعملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و التي تدوم إلى ستة(06) أشهر فأكثر ، بإمكاننا التطرق في الفصل الوالي إلى مدى قدرة التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و ما يحتويه من مفردات على دعم الرقابة الجبائية.

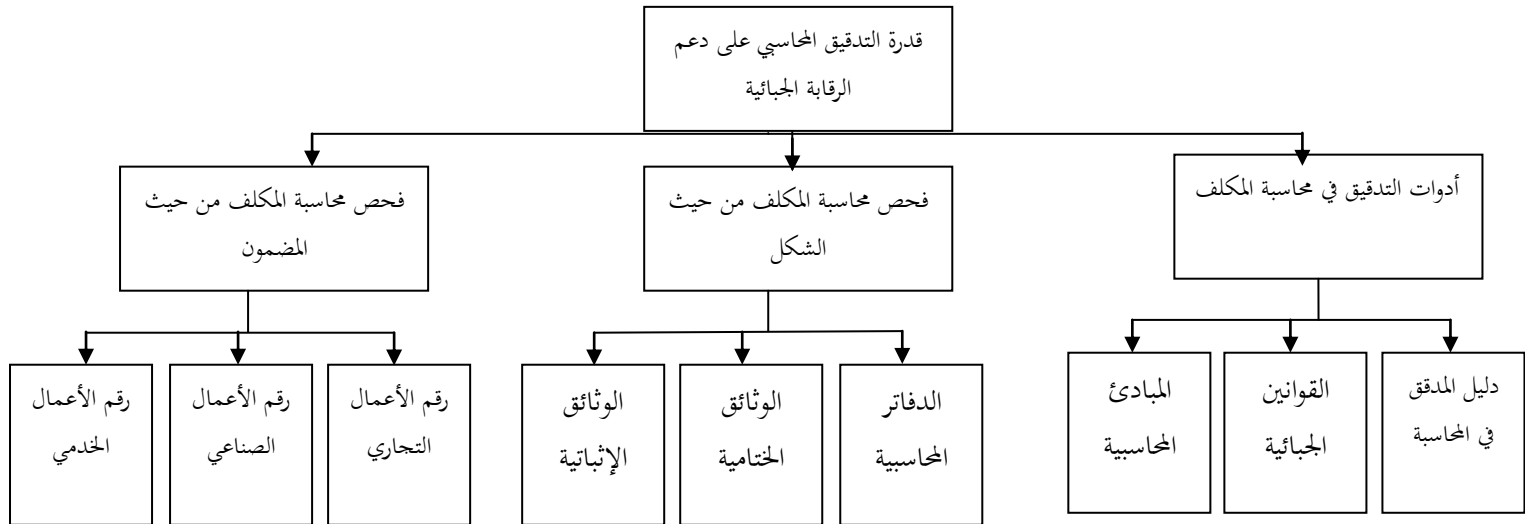
المبحث الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

في هذا المبحث نسعى إلى الإجابة على الإشكالية المتمثلة في: ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية؟

نرى أن هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته و التي تساعد على دعم الرقابة الجبائية عن طريق إتمام مهمته على أكمل وجه باحترام المراحل و الإجراءات القانونية اللازمة. كما يتوجب التوصل إلى نتائج إيجابية تكشف التجاوزات و الإغفالات التي ارتكبا المكلف بقصد أو دون قصد، مع القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف التي تعتبر حق الخزينة العمومية.

و عليه نرى أن العناصر الجزئية التي يستند عليها العون المدقق و التي قد تساهم بدورها في دعم الرقابة الجبائية، قد لخصت في الشكل التالي الذي يمثل نموذج دراسة البحث.

الشكل رقم 04: نموذج دراسة البحث



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

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

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من طرف نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و من اقتراح رئيس مكتب الابحاث و المراجعات، يقوم العون المدقق بتحضير نفسه لكون الملفات الجبائية تختلف من طبيعة قانونية أخرى ومن نشاط لآخر مما يعتمد على أدوات التدقيق التي تكون سند قانوني وتقني في أداء مهمته على أكمل وجه.

1-1 قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

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

إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية و عدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات و مناورات تدليسية، وهذا بسبب عدم الإلتزام بمحتوى الدليل و الخطوات و الإجراءات القانونية مما يعكس سلبا عاى دعم الرقابة الجبائية و المتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

2-1 تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة فيها، تعتبر هذه القوانين كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية الذي يجيب على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص.

لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات و التعليمات و المناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعا لكونها غير متزامنة مع المستجدات المستمرة مما يؤدي إلى وقوع العون المدقق في أخطاء أو تجاوزات نظرا لعدم معرفته بتلك التعديلات.

¹ عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009، مرجع سبق ذكره، ص 86، بتصرف.

و من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية و القيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية بطلان هذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية و هذا بسبب عدم الإلتزام و التحكم بالقوانين الجبائية و تحيينها بشكل مستمر، و هذا ما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية و استرجاع المال العام، و عليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية و تحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

3-1 المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية¹

إن المحاسبة هي مرآة عاكسة لواقع المؤسسة، يجب على العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة أن تكون له القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في فهم المبادئ و الفروض المحاسبية بهدف كشف التجاوزات و الاخطاء التي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي الذي تسعى الإدارة الجبائية في الحد من هذا النزيف الذي يؤثر سلبا على دعم الرقابة الجبائية، نرى أن عدم الإلتزام و التحكم في هذه الأدوات قد تعرقل أداء مهمة العون المدقق.

و من العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية يتضح ان العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في الأدوات الثلاث قد ينجم خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي نقوم به و يصبح عمله قابل للبطلان و هذا ما يترصد له المكلف بالضريبة، و عليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل و القوانين الجبائية و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية."

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

من بين الإجراءات الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و نعني بها المعاينة المادية لكل الدفاتر القانونية و الوثائق المحاسبية الملزمة على المكلفين بالضريبة و المتعلقة بالسنوات محل التدقيق، يجبر المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي و المحدد في القانون التجاري على مسك الدفاتر و الوثائق.

1) République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction comptabilité" Alger, Générale des Impôts -DGI- "Guide du vérificateur de 2001, page 31.

المحاسبية و التي تتجسد في دفتر اليومية و دفتر الجرد، مع الوثائق الختامية لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج و الوثائق الإثباتية التي تعبر عن مدى موضوعية و صدق البيانات المسجلة في محاسبة المكلف.

1-2 قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية¹

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري و المتمثلة في دفتر اليومية و دفتر الجرد . على العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد و التأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري "يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، و ترقيم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما م طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد". و هذا بهدف إبداء رأيه الأولي حول شكل الدفاتر المحاسبية .

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل الأولى في العمل الميداني للمدقق و التي على أساسها يكون له حكم أولي على محاسبة المكلف، فإذا وجدت الدفاتر المحاسبية غير مطابقة للأحكام القانونية فإنها توجي للعون المدقق أن للمكلف محاسبة غير منتظمة مما تعطي اشارات سلبية تعكس نية المكلف في التهرب من الضريبة .

و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

2-2 فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية²

تعتبر الوثائق الختامية مخرجات اي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة و المعبرة عن وضعية المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طول السنة و المتمثلة في الميزانية المحاسبية الختامية بطرفيها الأصول و الخصوم وجدول حسابات النتائج.

و من بين إجراءات المرحلية الأولية التي يقوم بها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلف بالضريبة هو ملئ الاستمارتين، الأولى تسمى بمقارنة الميزانيات و التي تمثل نقل مباشر للميزانيات المحاسبية للسنوات الأربعة المدقق فيها و التي لم يمسهما التقادم، أما الثانية تسمى بكشف المحاسبة و التي تمثل نقل مباشر لجداول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق، و على العون المدقق أن يكون حريصا على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، و هذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها .

¹ سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، دار الوراق للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 136.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نسخة إلكترونية، 2007، ص 89.

العون المدقق على كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو بدون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول، المخزون، رقم الأعمال وغيره من المؤشرات التي يراها العون المدقق أساليب تكشف التجاوزات، وعليه نرى مما سبق أن الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات و التجاوزات وعليه على العون المدقق الحرص الشديد على فحص الوثائق الختامية، و عليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية .

3-2 فحص الوثائق الإثباتية و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية¹

نجد أن الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية على مستوى التعاملات المالية و التجارية مع وجود وثائق لا تقل أهمية عن سابقتها كالعقود، الوصولات و التراخيص.

و بما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتوبة من طرف المكلف فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها كما لا يمكن قبولها إلا إذا كانت مطابقة للأسس القانونية كالختم و التوقيع و غيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بالشرعية. و عليه نجد أن الوثائق الإثباتية تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة أو عدم معرفة المعايير العامة في أي وثيقة إثبات، قد لا تمكنه من كشف التجاوزات و المناورات التدليسية التي يقوم بها المكلف مما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية، وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

يتأكد العون المدقق خلال فحص محاسبة المكلف من:

- محاسبة منتظمة ممسوكة وفق القواعد القانونية.
- محاسبة صادقة اي انها تحتوي على مؤشرات صحيحة و ذات بيانات متجانسة.
- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر تتوفر على الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.
- و زيادة على ذلك يلزم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفاظ على الدفاتر و الوثائق المحاسبية السابقة لمدة عشر سنوات بالرغم أن الرقابة الجبائية لا يمكن ان تدقق في الملفات الجبائية التي لا تزيد عن 4 سنوات التي لم يمسهما التقادم لكن الهدف من وراء ذلك هو الرجوع إليها للفصل في المنازعات.

¹ سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، مرجع سابق ص 138.

و عليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق و على المدقق أن تكون له القدرة للتحكم في هذه المرحلة، فإذا كان غير قادر على ذلك قد ينجم خلل في الإجراءات العملية و بالتالي يصبح عمله مهدد بالبطلان، وعليه يمكننا صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف م حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية."

3- المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية¹

بعد قيام العون المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل لمختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية، و الخروج برأي إيجابي يلجأ بعد ذلك إلى فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون و يعني القيام بفحص دقيق و معمق لكل الحسابات الرئيسة منها و الفرعية. و من بين الحسابات المحورية التي يتركز عليها العون المدقق هو حساب رقم الأعمال الذي يمثل النشاط الممارس من المكلف، و يختلف من نشاط لآخر فند مبيعات البضائع تمثل رقم الاعمال التجاري والإنتاج يمثل رقم الأعمال الصناعي، أما الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات تمثل رقم أعمال الشاط الخدمي. يقوم العون المدقق بالتعامل مع هذا الحساب حسب النشاط المناسب له و كشف التجاوزات.

3-1 قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية

يتميز النشاط التجاري بسرعة دوران المخزون و كثرة المبيعات المحققة خلال الدورة، و عليه فإن العون المدقق يجد سهولة في كشف التجاوزات و الأخطاء من خلال جمع المعلومات م الأطراف المتعاملة مع المكلف، و كشف حجم رقم الأعمال الحقيقي من خلال المؤشرات التالية:

- إعداد رقم الأعمال على أساس فواتير البيع المحررة من طرف المكلف و المسلمة للزائن،
- إعداد رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء المسلمة للموردين،
- إعداد رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.

و عليه نرى من خلال دراستنا لحساب رقم الأعمال التجاري، أن عدم تحكم العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات التي يستعملها المكلف للإخفاء حجم مبيعاته قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

¹ إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مرجع سابق، ص6.

2-3 قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية، كما أنه يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعدد تقنياته من جهة و تعدد مهامه التي تختلف من قطاع لآخر من جهة أخرى، و عليه يجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال.

بذلك منح المشرع الجبائي حق الإطلاع لكل ما يخدم التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات المختصة في هذا المجال، و من بين المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير هذا الحساب:

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

و عليه نرى من خلال دراستنا لحساب رقم الأعمال الصناعي، أن عدم تحكم العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات التي يستعملها المكلف للإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعدد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

3-3 قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية

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

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة،

¹ سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، مرجع سابق ص ص 139-141.

و عليه نرى من خلال دراستنا لحساب رقم الأعمال الخدمي، أن عدم تحكم العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات التي يستعملها المكلف للإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب غياب الفواتير و المخزون قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الخدمي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

و بالتالي تكون للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

و عليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون و خاصة منها الحساب المحوري رقم الأعمال بمختلف أصنافه و ما مدى مساهمته على دعم الرقابة الجبائية، لذلك على المدقق أن تكون له القدرة للتحكم في هذه المرحلة، فإذا كان غير قادر على ذلك قد ينجم خلل في الإجراءات العملية و بالتالي يصبح عمله مهدد بالبطلان، وعليه يمكننا صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف م حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية."

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من مدى صدق التصريحات المكتوبة من المكلفين.

و من بين أنوا التدقيق حسب الغرض برزت فكرة التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية و التي تعتبر غايتنا في البحث.

مما اضطررنا إلى التطرق إلى مراحل عملية التدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ،و حتى تكون هذه العملية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيره المستعملة في أداء هذه المهمة،و هذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة ،القوانين الجبائية و تحيينها ،المبادئ و الفروض المحاسبية ثم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله حسب الممارسة من نشاط تجاري،صناعي و خدمي.

وأخيرا تم إظهار مساهمة التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

الإطار التطبيقي

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم

تمهيد:

يتطلب التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و على العون المدقق القيام بإجراء عملية التدقيق في محاسبة المكلف بهدف التمكن من معرفة مدى صدق تلك التصريحات، و لنجاح تلك المهمة يسعى جاهدًا لتحقيق ذلك بواسطة مساهمته في دعم الرقابة الجبائية للحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي و فرض العدالة الضريبية من جهة التي تعتبر من أهم قواعد الضريبة.

و عليه اعتمدنا في معالجة البحث على المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم، و بالتحديد مكتب الأبحاث و المراجعات لتبسيط الضوء على لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنكتشف من خلاله مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

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

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نستهلها بتقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم و مختلف نشاطاتها، أما المبحث الموالي يتم التطرق بالتفصيل لكل مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، في حين المبحث الأخير فخصص لتحليل و تفسير النتائج المستوحاة من دراسة الحالة التطبيقية لاختبار الفرضيات الموضوعية و التوصل للنتائج المرجوة.

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

نظرا لأهمية التدقيق المحاسبي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية مستغانم و بالتحديد مكتب الأبحاث و المراجعات.

1- المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب لولاية مستغانم⁽¹⁾

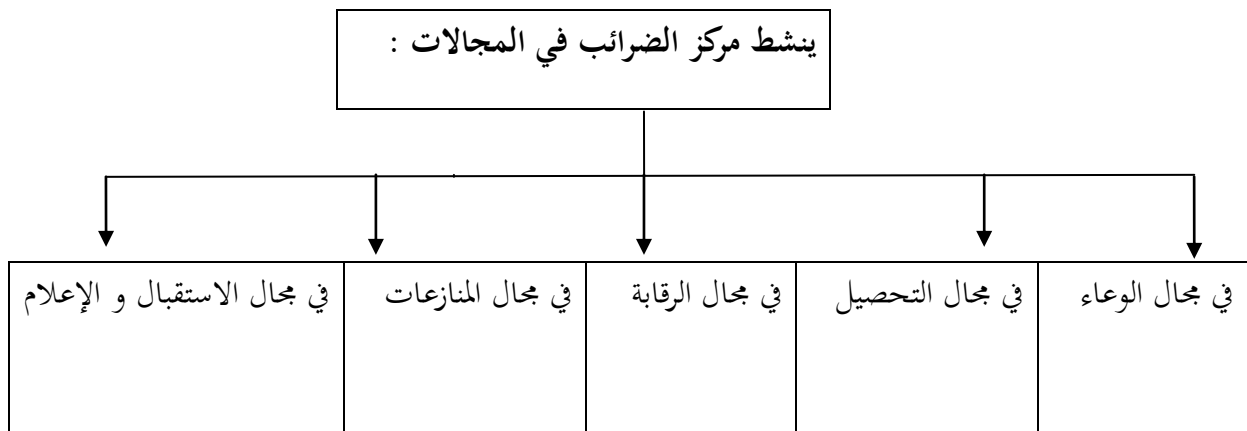
- مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت اشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل، و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات، و مديريات الضرائب الولائية. بهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين بمجال اختصاصه و هم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .

2- المطلب الثاني: الدور الجبائي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

يبرز دوره الجبائي أساسا من خلال المهام التي يقوم و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 05: مهام مركز الضرائب



المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

أ) في مجال الوعاء:

- يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الإرباح الصناعية والتجارية والإرباح الغير التجارية.

- إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.

ب) في مجال التحصيل:

- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى

- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية

- ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم

ج) في مجال الرقابة:

- البحث و تحصيل و استغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات

- إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها

د) في مجال المنازعات:

- دراسة و معالجة الشكاوي

- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية

- تسديد قروض الرسوم

هـ) في مجال الاستقبال و الإعلام

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء الضريبي لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم و تسيير المواعيد.

- نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

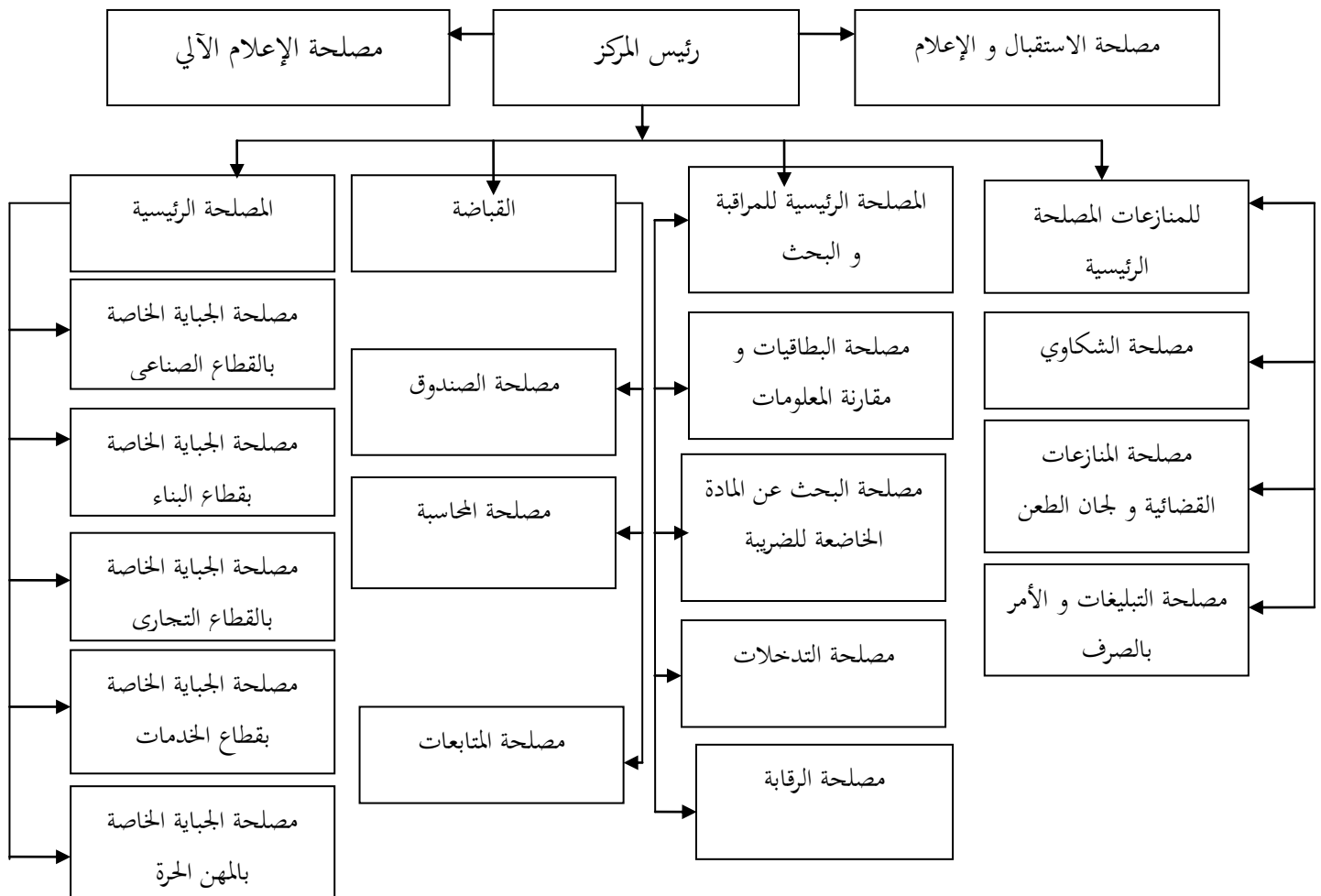
¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب،"الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، 2015.

3-المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية،و عليه سنعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.

الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم06:الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

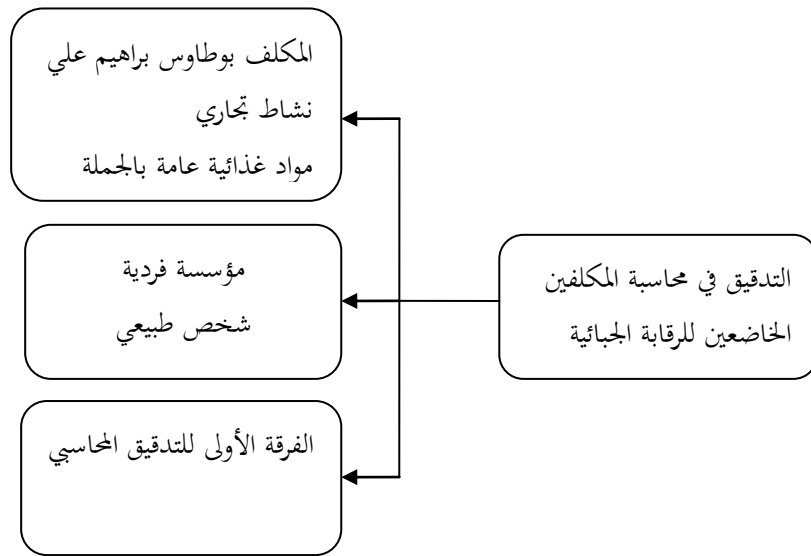


المصدر :إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية

انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية مستغانم و بالتحديد لمكتب الأبحاث و المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث و هذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث و اختبار الفرضيات الموضوعة من طرفنا، تم اختيار ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية و بالأخص التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، و الشكل التالي يوضح نموذج الدراسة الميدانية للبحث:

الشكل رقم 07: نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

1- المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

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

1-1- التعرف على الهوية الجبائية:

المكلف السيد بوطاوس براهيم علي المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأس مالها الاجتماعي 1.000.000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم، و تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم، كما تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 2005/ 02/22 و يشرف على إدارتها صاحبها شخصيا، أما

TVA الرسم على القيمة المضافة، TAP خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني .
IRG الضريبة على الدخل الإجمالي

في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي 2013-2014-2015، و القضية منجزة من الفرق الأولى.

1-2- الإجراءات التمهيدية :

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف السيد بوطاوس براهيم علي قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

-إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 52/016 الصادر بتاريخ 2016/02/05 إلى المكلف السيد بوطاوس براهيم علي و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن استغلال.

- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، و الاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها.

-نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية.

المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية G50-فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفي مع TVA. الرسم على القيمة المضافة، TAP كالرسم على النشاط المهني الرسوم المتعلقة به

مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

الجدول رقم 01: حالة مقارنة الميزانيات

الوحدة: (دج)

العناصر	من 2013/01/01 إلى 2013/12/31	من 2014/01/01 إلى 2014/12/31	من 2015/01/01 إلى 2015/12/31
الأصول:			
تجهيزات الإنتاج	-	212.500	250.000
ديون الزبائن	16.644.080	40.978.559	9.084.842
تسيبقات الإستغلال	249.637	102.680	-
التقديرات	-	21.260	1.684.200
نتيجة الدورة (خسارة)	-	-	210.000
إجمالي الأصول	16.893.717	41.314.999	11.229.042
الخصوم:			
رأس المال الاجتماعي	1.000.000	1.000.000	1.000.000
نتائج رهن التخصيص	-	1.829.748	3.051.030
قروض أخرى	-	22.303.969	-
ديون الموردين	12.560.000	14.960.000	7.178.012
ديون الإستغلال	1.503.969	-	-
نتيجة الدورة (ربح)	1.829.748	1.121.282	-
إجمالي الخصوم	16.893.717	41.314.999	11.229.042

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب
لولاية مستغانم، سنة 2016.

الجدول رقم 02: كشف المحاسبة (القسم 1)

الوحدة: (دج)

من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	من 2014/01/01 إلى 2014/12/31	من 2013/01/01 إلى 2013/12/31	السنوات العناصر
-	24.084.842	24.364.080	الهامش الإجمالي:
-	21.914.660	22.170.672	دائن مبيعات بضاعة
-	2.170.182	2.467.408	مدین بضاعة مستهلكة
-	9,01%	10%	الربح الخام (دائن-مدین) (1)
			النسبة الخام = الربح الخام
			100 / المبيعات x
-	-	-	القيمة المضافة:
-	-	-	دائن إنتاج مباع
-	-	-	إنتاج مخزن
-	-	-	إنتاج المؤسسة لنفسها
-	-	-	أداء خدمات
-	-	-	تحويل تكاليف الإنتاج
-	-	-	إجمالي الدائن
-	255.000	-	مدین مواد ولوازم مستهلكة
-	354.000	188.900	الخدمات
-	609.000	188.900	إجمالي المدین
-	-609.00	-188.900	الربح الخام (دائن-مدین) (2)
-	-	-	النسبة الخام = القيمة المضافة
			100 / الإنتاج المباع x

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب

لولاية مستغانم، سنة 2016.

الجدول رقم 03: كشف المحاسبة (القسم 2) - الوحدة (دج) -

السنوات العناصر	من 2013/01/01 إلى 2013/12/31	من 2014/01/01 إلى 2014/12/31	من 2015/01/01 إلى 2015/12/31
نتيجة الاستغلال:			
دائن			
الربح الخام الإجمالي 1+2	2.274.508	1.561.181	-
منتجات متنوعة	-	-	-
تحويل أعباء الاستغلال	-	-	-
إجمالي الدائن	2.274.508	1.561.181	-
مدين			
مصاريف المستخدمين	320.400	302.400	-
ضرائب و رسوم	124.360	-	210.000
مصاريف متنوعة	-	-	-
الإهلاكات	-	37.500	-
المؤونات	-	-	-
إجمالي المدين	44.760	339.900	210.000
النتيجة الصافية:			
دائن			
رصيد نتيجة الإستغلال	2.274.508	1.561.182	-
منتجات أخرى	-	-	-
إجمالي الدائن	2.274.508	1.561.182	-
مدين			
رصيد نتيجة الإستغلال	44.760	339.900	-210.000
أعباء أخرى	-	-	-
إجمالي المدين	44.760	339.900	-210.000
الربح الصافي (دائن-مدين)	1.829.748	1.121.282	-210.000
النسبة الصافية=الربح 100/رقم الأعمال X الصافي	7,42%	5,07%	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب
لولاية مستغانم، سنة 2016.

2- المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الجبائي للمكلف السيد بوطاوس براهيم علي من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى، و التي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

1-2- التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي¹

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2016/03/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة تعرض الأحداث كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة رقم 19 بتاريخ 2016/01/19 يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 9 و 10 (دفتر اليومية و دفتر الجرد).

- تم استدعاء المكلف السيد بوطاوس براهيم علي عن طريق اخطار موصى عليه تحت رقم 95 بتاريخ 2016/03/02 وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية.

- القيام بعدة أبحاث و طلب معلومات لكشف النشاط الفعلي للمكلف و ممتلكاته لكونه شخص طبيعي أهمها:

- الاتصال المباشر بالإقامات الجامعية كزبائن مهمين يتعامل معهم المكلف بهدف كشف رقم الأعمال الحقيقي و هذا عن طريق جمع فواتير المبيعات المحرر من طرف المكلف نفسه.

- البحث عن الممتلكات العقارية للمكلف من المحافظة العقارية التابعة لها فكانت دون جدوى.

- بعد فحص الكشوفات و جمع البيانات وجد العون المدقق عدة تجاوزات و اغفالات أهمها:

- غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محابي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر.

- عدم تسجيل حسابات الأصول و الخصوم و حسابات النتائج في الجرد للدورة 2015.

- خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للدورتين 2013 و 2014.

- في الميزانية مبلغ معتبر 22.560.000 دج غير مبرر بالوثائق التبريرية.

- تناقض بين رقم الأعمال المصرح به في المطبوعة G11 البالغ 7.990.000 دج ورقم الأعمال المصرح به في

الجدول الخاص بالزبائن Etat104 البالغ 24.634.080 دج و هذا للدورة 2013.

و بعد كل هذه التجاوزات و الإغفالات على مستوى الكشوفات، يرى العون المدقق برفض محاسبة

المكلف.

¹ أنظر الملاحق رقم 01 و 02.

شكلا و مضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

• إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع

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

-الدورة 2013: فواتير بيع اللحوم الحمراء برقم أعمال خام بقيمة 52.364.450 دج أما رقم الأعمال الخاضع للرسم بلغ قيمة 49.967.450 دج.

-الدورة 2014: فواتير بيع اللحوم الحمراء برقم أعمال خاضع للرسم بقيمة 17.262.320 دج.

-الدورة 2015: فواتير بيع اللحوم الحمراء و الدجاج برقم أعمال خاضع للرسم مقدم لزبون وحيد وكيل عن الزبائن السابقين بقيمة إجمالية 10.500.000 دج.

أ-تسوية الرسم على النشاط المهني:

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

-المبلغ 16.664.040 دج الخاص بالدورة يمثل مبلغ 11.664.829 دج مصرح به و الفرق 4.999.211 دج تم تسويته بواسطة الرقابة الشاملة من طرف مفتشية الضرائب.

-رقم الأعمال المعترف به الدورتين و 2014 تم تحديده وفقا للحدث المنشئ و هو التسليم القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي (السلع).

-فواتير الدورة 2015 تمثل 5.054.040 دج المتعلقة بالزبون الوحيد، لكن في المقابل التصريح كان المبلغ 10.500.000 دج أي الفرق 5.445.960 دج يمثل فواتير أخرى لم نتحصل عليها.

جدول رقم 04: تسوية الرسم على النشاط المهني -الوحدة(دج)-

التعيين /السنوات	2013	2014	2015
رقم الأعمال الصافي	49.967.450	17.262.320	10.500.000
رقم الأعمال الصافي المصرح	5.593.000	16.664.040	10.500.000
فرق رقم الأعمال الصافي الخاضع	44.374.450	598.280	-
الحقوق المطلوبة 02%	887.489	11.695	-
العقوبات المفروضة 25%	221.872	2.991	-
مجموع الرسم على النشاط المهني	1.109.631	14.956	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة

2016

ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من طرف المكلف إن أما اللحوم الحمراء فهي فواتير البيع المتعلقة بالدجاج فقط هي الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17% معفية من هذا الرسم.

جدول رقم 05: تسوية الرسم على القيمة المضافة-الوحدة(دج)-

التعيين / السنوات	2013	2014	2015
فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم	-	5.074.590	573.090
الحقوق المطلوبة 17%	-	862.680	97.425
العقوبات المفروضة 25%	-	215.670	24.356
مجموع الرسم على القيمة المضافة	-	1.078.350	121.781

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

ج- تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن حق استرجاع الرسم على المشتريات يتم في حالات حددها القانون، و عيه تبين وجود مناورات تدليسية قام بها المكلف بعدم تقديم الوثائق التبريرية لمشتريات ديسمبر 2015 بقيمة 530.839 دج، لتسترجع حقوقا الخزينة العمومية.

الجدول رقم 06: تسوية الرسم على المشتريات

التعيين	2013	2014	2015
الرسم على المشتريات القابل للإسترجاع	-	-	530.839
العقوبات المفروضة 25%	-	-	132.710
مجموع الحقوق و العقوبات	-	-	663.549

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016..

• تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

تم تحديد رقم الأعمال تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بناء على رقم الأعمال المحقق و نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية، % بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي قدره العون المدقق سبعة أما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة، علما أن فرق رقم الأعمال غير المحصل عليه من الدورة 2015 والبالغ 5.445.960 دج يخفض من الدورة نفسها ليضاف إلى رقم أعمال الدورة 2014 ليصبح هذا الأخير 22.708.280 دج.

جدول رقم 07: تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

التعيين	2013	2014	2015
رقم الأعمال الخام المعترف به	52.364.450	22.708.280	5.054.040
الأرباح المعترف بها بما مش ربح 7%	3.665.510	1.589.580	353.780
الحقوق المسحوبة من الأرباح المعترف بها	1.190.204	442.353	46.756
الحقوق المسحوبة من الأرباح المصرح بها	526.412	313.448	-
الحقوق المطلوبة حسب السلم الضريبي	663.792	128.905	46.756
العقوبات المفروضة 25%	165.948	19.335	11.689
مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي	829.740	148.240	58.445

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

• التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

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

الجدول رقم 08: التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

التعيين/السنوات	2013	2014	2015	المجموع
TAP الرسم على النشاط المهني	887.489	11.965	-	899.454
TVA الرسم على القيمة المضافة	-	862.680	97.425	960.105
الرسم المسترجع على المشتريات	-	-	530.839	530.839
IRG الضريبة على الدخل الإجمالي	663.792	128.905	46.756	838.453
مجموع الحقوق المطلوبة	1.551.281	1.003.550	675.020	3.229.851
مجموع العقوبات المفروضة	387.820	237.996	168.755	794.571
مجموع الضرائب و الرسوم	1.939.101	1.241.546	843.775	4.024.422

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

2-2- رد المكلف عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2016/02/05 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2016/03/12 و المرفق ببعض الوثائق التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجاجه لبعض النقاط التالية أبرزها:

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة.

- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.
- أما المبلغ 530.839 دج المضاف فهو يتعلق بالرسم المسترجع على المشتريات للدورة 2012 .
- أرفق المكلف المراسلة بمجموعة من نسخ فواتير الشراء المتعلقة بالدورة 2014 بهدف استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسددة للموردين.

2-3- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي¹

- قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 4-486 الصادر بتاريخ 2016/04/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي و استغلال المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي:
- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشئ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة هو التسليم القانوني أو التسليم المادي.
- المذكور في المادتين 219 و 224 من نفس القانون السابق، يتعلق بالمكلفين الذين يتعاملون مع مصالح الدولة، و كان ذلك خلال الدورة 2013.

- المبلغ 530.839 دج الممثل للرسوم المسترجعة يتعلق بالدورة 2012 حسب ردكم، إن هذا غير صحيح لكون المبلغ مرتبط بتصريحات شهر جانفي 2015 على أساس أنها الرسم على المشتريات دون إنجاز فواتير، و هذا حسب التصريحات المقدمة إضافة إلى المعاينة المتعلقة بالدورات 2012، 2013، 2014 لم نجد أي رسوم مسترجعة.

و عليه يتم تصحيح الوضعية الجبائية السابقة عن طريق حق التخفيض من الرسم على القيمة المضافة فقط لأنها متعلقة بفواتير الشراء للدورة 2014 المرفقة مع جواب المكلف و البالغة 809.590 دج، ليصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية كالتالي:

¹ أنظر الملحق رقم 03 .

الجدول رقم 09: التقييم النهائي للوضعية الجبائية-الوحدة(دج)-

المجموع	2015	2014	2013	التعيين/السنوات
899.454	-	11.965	887.489	TAP الرسم على النشاط المهني
154.515	97.425	53.090	-	TVA الرسم على القيمة المضافة
530.839	530.839	-	-	الرسم المسترجع على المشتريات
839.453	46.756	128.905	663.792	IRG الضريبة على الدخل الإجمالي
2.420.261	675.020	193.960	1.551.281	مجموع الحقوق المطلوبة
592.173	168.755	35.598	387.820	مجموع العقوبات المفروضة
3.012.434	843.775	229.558	1.939.101	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

3- المطلب الثالث: المرحلة الختامية¹

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

-تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 02/16 الصادر بتاريخ 2016/06/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق الأولى التابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم.

-عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.

-إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية

مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.

-إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية على حسن إجراء عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق.

-معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية و التي تمت على مرحلتين: الأولى كانت في سنة 2014 و تتعلق بالدورتين 2011 و 2012، أما الثانية تمت في سنة 2016 و تتعلق بالدورتين 2014 و 2015.

¹ أنظر الملاحق رقم 04 و 05.

- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية، دفتر الجرد و السجلات المحاسبية المساعدة.
- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة لعدم وجود الدفاتر.
- رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و سبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.
- % و للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 % يخضع رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني بنسبة 02- للإيرادات المتعلق بالدجاج فقط لكون اللحوم الحمراء معفية من من الرسم على القيمة المضافة.
- من رقم الأعمال إلى الضريبة على الدخل 0%- تخضع الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 07 % الإجمالي لكون المكلف شخص طبيعي.
- تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات و المتعلقة بالدورة 2015 بقيمة 530.839 دج.
- تمت أبحاث خارجية كطلب معلومات من الزبائن المهمين الذين يتعامل معهم المكلف.
- رقم الأعمال المدقق فيه بلغ في التقييم الأولي 77.729.770 دج، و التقييم النهائي 77.729.770 دج.
- الأرباح الصافية المدقق فيها في التقييم الأولي 5.608.870 دج، و التقييم النهائي 5.608.870 دج.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج

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

1- المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية

1-1 دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا تفاديا لوقوع أي خطأ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ الإشعارات سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث:
- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت ب (10) أيام.
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.

- بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ النهائي، و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة ارتأت بحفظ التقويم الأولي كالنهائي، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة.
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني.
- قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف:
- دراسة الحالة التطبيقية، المكلف السيد بوطاوس براهيم علي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمها الاجتماعي 1.000.000 دج يمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و تخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، و الضريبة على الدخل الإجمالي.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد، و طلب معلومات عديدة من كل الأطراف.

1-2 تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب و خاصة ما يتعلق منها بمكتب الأبحاث و المراجعات، توصلنا إلى ما يلي:
- الحدث المنشئ لعمليات البيع و الشراء هو التسليم المادي (السلع) أو التسليم القانوني (الفاتورة) حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية.
- الأرباح المحققة سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب و الذي قدر 5 % من رقم الأعمال الخاضع لكل السنوات محل التدقيق.

- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية تم رفض المحاسبة من حيث الشكل نظرا لعدم وجود دفتر اليومية و احترام دفتر الجرد و الوثائق المحاسبية للشروط القانونية، كما قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر المحاسبية القانونية.

1-3 المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

-هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية.

-لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة و حسابات أخرى تم نسيان معالجتها محاسبيا بسبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية.

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

1-2 فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

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

2-2 فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية

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

3-2 فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية

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

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

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

تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقاً لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-1 رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية

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

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

الجدول رقم 10: نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم -الوحدة(دج)-

السنوات المدققة فيها	2013	2014	2015
رقم الأعمال الخاضع	49.967.450	17.262.320	10.500.000
رقم الأعمال المصرح	5.593.000	16.664.040	10.500.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	44.374.450	598.280	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم علي، مركز الضرائب للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

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

بنسبة 7 بالمائة على الأعمال المقدّر، فكانت الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدققة فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب -الوحدة (دج)-

السنوات المدققة فيها	2013	2014	2015
الأرباح الخاضعة للضرائب	3.665.510	1.589.580	353.780
الأرباح المصرح بها	1.829.750	1,221.280	-
فرق الأرباح الخاضعة	1.835,760	368.300	353.780

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد بوطاوس براهيم، مركز الضرائب للرقابة الجبائية، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2016.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمركز الضرائب التابع لها مكتب الأبحاث و المراجعات لولاية مستغانم ،و في بداية هذا الفصل تم تقديم مركز الضرائب من حيث مكانتها في التدرج الإداري للإدارة الجبائية مع التطرق إلى محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام مركز الضرائب.

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

و عند التطلع لحثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة.

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية ،و هذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من دفع الضريبة.

الخاتمة العامة

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

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية و مساهمتها في التنمية الإقتصادية خاصة بعد إصلاحات النظام الجبائي الجزائري، يبقى التهرب الضريبي من بين نقائص هذا النظام و الذي زادت حدته مع انفتاح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، و نظرا للأثار السلبية و الخطيرة لهذه الظاهرة مازالت الإدارة الجبائية بتكاثف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العامة و تعرقل سير نشاط الدولة في رسمها و تنفيذها لسياساتها. وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث و المراجعات بهيكلها المختلفة للوقوف بالنقد أمام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام و يخلق إختلالات إقتصادية عميقة.

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

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، و أن يحترم كل الإجراءات و المراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه و الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء مهمته لتكون عملية فحص محاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون سليمة و خالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف لاستعمالها كحجة يظل بها عملية التدقيق أو جعلها قابلة للبطلان.

اختبار الفرضيات:

لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى مايلي:

الفرضية الأولى:

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

الفرضية الثانية :

-تعتبر الفرضية الثانية صحيحة ،الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي،و لتحقيق فعاليتها يجب تزويدها بأعوان مؤهلين للقيام بها.

الفرضية الثالثة:

-و بخصوص الفرضية الثالثة فهي كذلك صحيحة فالإجراءات و التقنيات المتبعة أثناء و بعد عملية التدقيق المحاسبي غير كافية للدفع من الحصيلة الضريبية ،و ذلك بسبب المشاكل و العراقيل التي تواجه أعوان الإدارة الجبائية.

النتائج المتوصل إليها

بعد الدراسة المقدمة بشقيها النظري و التطبيقي توصلنا إلى نتائج تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات المقترحة،و التي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية:

1-يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الشروع في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف ثم اتباع كل المراحل و الخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم لتفادي وقوع الأخطاء.

2-الحرص على تطبيق حق الاطلاع و المعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات المرتكبة من المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب المعلومات من الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.

3-يجب على العون المدقق الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية و كل المستجدات المتعلقة بتحسينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب لتفادي الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تتسبب له في تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

4- طبقاً لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلاً أو مضموناً، ليتم تسوية الوضعية الجبائية بناءً على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب و هذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقاً لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق .

5- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها من أجل كشف الأخطاء و التجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية و ما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بغية التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

6- يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لأنه عند رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم و هذا بالاعتماد على مؤشرات يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.

7- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية و مدى مطابقتها للنصوص القانونية في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة بيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها، و حتى تكون محاسبة المكلف صادقة و مقنعة يجب أن تكون الوثائق الإثباتية تحترم الشروط القانونية.

و من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة و التي كانت إيجابية، لنرى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقاً للشروط القانونية و التنظيمية المعمول بها قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة و تساهم في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة و التي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية. و عليه يمكننا الإجابة عن إشكالية البحث و هو أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

إقتراحات البحث:

من خلال دراستنا لموضوع البحث و استخراج النتائج يمكننا أن نقدم بعض الاقتراحات:

- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم و قدرتهم العلمية و العملية في مجال الضرائب و المحاسبة، لكون مهمة التدقيق تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة بينهما،و هذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة و التهرب منها.
- تحديث و عصرنه الإدارة الجبائية من حيث الهياكل و الموارد البشرية و خاصة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة،حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الإقتصادية و الإجتماعية و ذلك باستعمال وسائل الاعلام المتعددة كتوزيع المنشورات،فتح مواقع الكترونية للرد على انشغالات المكلفين...
- ضرورة التنسيق المحلي و الدولي بين الإدارة الجبائية و مختلف الهيئات و المصالح الأخرى،من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات و توضيحات حول نشاطات و ممتلكات المكلفين بالضريبة.

آفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق المحاسبي و استخدامه للأغراض الجبائية و قدرته على دعم الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري،و بالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا مازال هناك بعض النقاط الغامضة خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد التي تم تطبيقه بداية من سنة 2010 و المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

و عليه نرى أن باستحداث التدقيق المحاسبي المصوب الجديد و الذي يستطيع على أساسه التدقيق لسنة مالية واحدة و بالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي،و عليه تبقى الأفاق مفتوحة مثلا:هل النظام المحاسبي المالي الجديد يدعم الرقابة الجبائية؟ أو ما هو إلا أداة يستعملها المكلفين بالضريبة في إخفاء القاعدة المنشئة للضريبة؟.

المراجع

أ- الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 2- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، "مراقبة و مراجعة الحسابات"، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2001.
- 3- ألفين أرنيز، جيمس لوبك، مراجعة أحمد حامد حجاج، "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسة متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 5- حسين القاضي، "مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1994.
- 6- حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية و معاييرها"، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.
- 7- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، الإطار النظري و الإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 8- حميدة بوزيد، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، "الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية"، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
- 10- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2007.
- 11- خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008.
- 12- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 13- سليمان مصطفى الدلاهامة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، دار الوراق للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- 14- طلال محمد الجعاوي و آخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009.
- 15- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية و العملية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004.

- 16-عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
 - 17-عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، "الضرائب ومحاسبتها"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2003.
 - 18-عزيز أمزيان، "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري"، دار الهدى، الجزائر، 2005.
 - 19-عوادي مصطفى، "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)"، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009 .
 - 20-علي الحاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.
 - 21-العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.
 - 22-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان ،الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
 - 23-فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005.
 - 24-قحطان السيوفي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الطلاس للنشر، بدون بلد النشر، 1998 .
 - 25-محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2003.
 - 26-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
 - 27-محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل: مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
 - 28-محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضريبة، دار هومة، الجزائر، 2003.
 - 29-مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
 - 30-ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2004.
 - 31-وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نسخة إلكترونية، 2007.
- www.academie.yoo7.com/t38-topic
- 32-وليام توماس، امرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، الطبعة الثانية، دار المريح ،الأردن، 2013.

ب - القوانين و المراسيم:

- 1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،1992،العدد 9 .
- 2-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،1998،العدد 79.
- 3-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،2006،العدد 59.
- 4-المصطلحات الحديثة قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و غيرها أتى بها النظام المحاسبي المالي،الجريدة الرسمية العدد19،الصادرة2009/03/25.
- 5-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،"قانون الإجراءات الجبائية"،2015 .
- 7-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،"قانون الإجراءات الجبائية"،2015.
- 8-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،" الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، الجزائر، 2015.
- 9-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،" قانون الإجراءات الجبائية"،2015.
- 10-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،" الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، مديرية العلاقات العمومية والاتصال،2015.

ج -الأطروحات والرسائل و المذكرات:

- 1- حميدة بوزيدة،النظام الضريبي في الجزائر وتحديات الإصلاح في الفترة1962-2004،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر،2005-2006.
- 2-سهام كردودي،" المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،الجزائر، 2008/2009.
- 3-عيسى بلخوخ،الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي،رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية،جامعة باتنة،2001-2002.
- 4-فلاح محمد،" السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2005/2006.
- 5-مصطفى العثماني،نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،المركز الجامعي، المدية،الجزائر،2008.
- 6-نوي نجة،" فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999-2003"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر،الجزائر،2003/2004.

- 7-ولهبي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004.
- 8-يحيى لخضر، "دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006/2007.

المجلات:

إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 2013.

و - مواقع انترنت:

- 1-الأمانة العامة للحكومة الجزائرية الجريدة الرسمية
<http://www.joradp.dz>
- 2-موقع المركز العام للضرائب
<http://www.mf.dgi.gov.dz>
- 3-مديرية كبريات المؤسسات
<http://www.dge.gov.dz>
- 4-منتدى الإستراتيجية للبحث العلمي
<http://stst.yoo7.com/>
- 5-موقع سمنار للأبحاث والمشاريع الجامعية
<http://www.seminar.ps/>

ثانيا :باللغة الأجنبية:

a) Les Livre:

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

b) Les ouvrages :

- 1-Claude Laurent, **contrôle fiscale, -la vérification personnelle-**, Bayausaine, France, 1995.
- 2-Lucien Mehl , **sciences et techniques fiscales**.P-U-F, paris, 2001, .
- 3- Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, Paris, 2004
- 4- P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vuibert, 1994, Paris.
- 5- Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 2005.

Les guides:

1) République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances, Direction Générale des Impôts -DGI- "**Guide du vérificateur de comptabilité**" Alger, 2001.

Les Codes et les Guides

Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger.

الملاحق