وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الإقتصادية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم الاقتصادية التخصص: إ دارة و اقتصاد المؤسسات

بعنوان

# تقنيات التدقيق المحاسبي و أهميتها في تطبيق الرقابة الجبائية

## - دراسة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية مستغانم

– من إعداد الطلبة: تحت إشراف الأستاذة:

• باهي أسماء * بكريتي بومدين

– لجنة المناقشة:

| الصفة | الاسم و اللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | كبير هدية | أستاذة مساعد أ | جامعة مستغانم |
| مقررا | بن كريتي بومدين | أستاذة مساعدة أ | جامعة مستغانم |
| مناقشا | بن يمينة كمال | أستاذة محاضرة ب | جامعة مستغانم |
| مساعد مقرر | براشد الحبيب | | |

السنة الجامعية 2017/2016

# الشكر و التقدير:

أحمد الله و أشكره شكرا جزيلا على نعمته بأن أنعم علي بالعلم و وفقني

في دراستي و إتمام مذكرتي.

فيا ربي لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظمة سلطانك,

**"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"**

أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من مدني في إعداد هذه المذكرة, و منحني من وقته ما يساعدني في انجازها من قريب و من بعيد.

كما أشكر الأستاذ المؤطر أستاذ بكريتي بومدين الذي قدم لي نصائح و توجيهات هامة لإنجاز هذه المذكرة.

و لا أنسى الأستاذ حبيب الذي ساعدني كثيرا في الدراسة التطبيقية لهذه المذكرة.

و لا أنسى تقديم الشكر إلى كل عمال المكتبة خاصة المدير "مهدي" و "محمد"

إلى كل هؤلاء جزاهم الله خيرا, و بارك جهودهم و جعل ذلك في ميزان حسناتهم.

و في الأخير أشكر نفسي.

# الاهداء:

الحمد لله الذي سخر لنا هذا و ما كنا له مقرين و نصلي و نسلم على أشرف خلق اللهو بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

ينبوع المحبة و الحنان قرة عيني أمي الغالية.

إلى الذي جاهد من أجل نجاحي, و الذي ساعدنا ماديا و معنويا فكان من أحق الناس بالمدح

أبي الغالي حفظه الله و أطال عمره في طاعته.

إلى كل الأهل و الأقارب من قريب و من بعيد.

إلى الأصدقاء و الصديقات خاصة: جزيري عائشة, نورية, جميلة, أسمهان, حسيبة, إلهام. نادية.

إلى كل طلاب تخصص إدارة و اقتصاد المؤسسات,

إلى مدير و عمال مكتبة علوم التسيير و علم تجارية و علوم الاقتصاد, و عمال المكتبة و على رأسهم قاسم محمد.

إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة سواء من بعيد أو من قريب.

# قائمة الأشكال و الجداول:

## I. قائمة الأشكال:


| رقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | أنواع معايير التدقيق | 22 |
| 02 | أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر | 42 |
| 03 | الرقابة على الوثائق | 44 |
| 04 | هيكل المديرية العامة للضرائب | 63 |
| 05 | هيكل مديرية الضرائب لولاية مستغانم | 64 |

## II. قائمة الجداول:


| رقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | التطور التاريخي لأهداف التدقيق | 09 |
| 02 | أجال فترة الرقابة | 39 |
| 03 | 03 نتائج الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث و المراجعات 1999_2013 | 49 |
| 04 | 04 تصحيح وضعية الضريبة على أرباح الشركة بالقيام بالإدماج و التخفيضات | 70 |
| 05 | الضريبة المستحقة قبل التدقيق | 70 |
| 06 | حساب الضريبة المستحقة بعد التدقيق | 71 |
| 07 | حساب الضريبة الواجب دفعها | 71 |
| 08 | حساب الغرامة المستحقة | 71 |
| 09 | حساب مجموع الحقوق المستحقة | 71 |
| 10 | حساب الضريبة على الدخل الإجمالي | 72 |
| 11 | حساب الغرامة المستحقة | 72 |
| 12 | مجموع الحقوق المستحقة | 72 |

# الفهرس

**لإهداء**

**التشكرات**

**قائمة الأشكال و الجداول**

**قائمة الاختصارات**

**المقدمة العامة.....01**

**الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.**

**تمهيد.....04**

**المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.....05**

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....05

المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي.....06

المطلب الثالث: أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي.....08

**المبحث الثاني: مبادئ و أنواع التدقيق المحاسبي.....13**

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي.....13

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.....14

المطلب الثالث: شروط مدقق الحسابات .....18

**البحث الثالث:معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها.....19**

المطلب الأول: المعايير العامة آو الشخصية.....20

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....22

المطلب الثالث:معايير إعداد التقرير.....24

خلاصة.....27

## الفصل الثاني: الرقابة الجبائية.

**تمهيد.....31**

**المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية.....32**

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....33

المطلب الثاني: آهداف الرقابة الجبائية.....35

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....36

**المبحث الثاني: آشكال ومهام الرقابة الجبائية و آسباب قيامها.....42**

المطلب الأول: آشكال الرقابة الجبائية.....42

المطلب الثاني : مهام الرقابة الجبائية.....46

المطلب الثالث: آسباب قيام الرقابة الجبائية.....47

**المبحث الثالث: نتائج و صعوبات الرقابة الجبائية في الجزائر وكيفيةتفعيلها..48**

المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية على المستوى الوطني.....48

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.....50

المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية.....53

خلاصة.....56

**الفصل الثالث: التدقيق المحاسبي كآداة ضرورية للرقابة الجبائية, دراسة تطبيقية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم.**

**تمهيد.....57**

**المبحث الأول: التعريف بادارة الضرائب و مصالحها.....58**

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب.....58

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب.....59

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.....63

**المبحث الثاني: تدقيق محاسبي لملف جبائي خلال السنوات 2013_2014_2015.....58**

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة .....64

المطلب الثاني: خاصية التدقيق.....64

المطلب الثالث: كيفية إعداد تقرير الضريبة على آرباح الشركة.....67

خلاصة.....71

**الخاتمة العامة**

**المراجع**

**الملاحق**

**المقدمة العامة:**

إن النظام الجبائي الجزائري مبني على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من مصداقيتها, وهذا بالاعتماد على النصوص القانونية الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية و الجبائية, كمسك محاسبة قانونية منتظمة من أجل مسايرة النشاط الفعلي للمكلف والتصريح بالمداخيل حسب الفترات القانونية والتي تقدم للإدارة الجبائية دوريا و بشكل مستمر و هذا تعبيرا عن نشاطاتهم و مداخلهم المحققة.

و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي, قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعدها على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات و الأخطاء التي تنزف منها حقوق ايرادات الدولة من جهة و الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

و للقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية و البشرية و حتى القانونية كتفعيل هذه الآلية التي من شأنها تحقيق مبدأ المساوات بين الكلفين النزهاء و المكلفين المتهربين من الضريبة, كما يجب أن تتوافر في عون المدقق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبة عميقة و مهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه.

ولمحاربة ظاهرة التهرب من الضريبة نص المشرع على تدابير أهمها المراجعة الجبائية في التصريحات للمكلفين بالضريبة, و محاسبتهم أو ما يعرف ب" عملية التدقيق المحاسبي " و التي تتعلق بالأشخاص المعنوية, أي الشركات في إطار عملية الرقابة الجبائية.

**الإشكالية:**

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية كمايلي:

ما هي الطرق و التقنيات المستعملة أثناء عملية التدقيق المحاسبي التي تساعد في تطبيق الرقابة الجبائية ؟

يمكن تقسيم إشكالية البحث إلى أسئلة فرعية, و التي تتمثل في:

1. ما هو الإطار المفاهيم للتدقيق المحاسبي؟
2. ما هي الآليات و الطرق الممكن الاعتماد عليها في عملية الرقابة الجبائية؟

**الفرضيات:**

1. يلعب التدقيق المحاسبي دور مهم في المؤسسة.
2. تتوقف أهمية و فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أدواتها و أجهزتها.

**دوافع اختيار الموضوع:**

لقد ساهمت عوامل عديدة في تكوين اهتمامنا و التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع, نذكر منها:

- الموضوع يعتبر في صميم نظرية التنمية الاقتصادية, إلى جانب هذا محاولة التعمق و التدقيق أكثر فيه.
- كما أنه من أهم الدوافع التي دفعت بنا لاختيار هذا الموضوع هو استقرار الواقع الذي تعيشه الجزائر.
- كون أن مختلف الدراسات أوضحت أن هذه الظاهرة بلغت نسبة لا يمكن إهمالها من إجمالي لنشاط الاقتصادي في الجزائر, الأمر الذي أدى بنا الى زيادة الاهتمام إلى التعرف على هذه الظاهرة و الطرق المستعملة في مكافحتها.

**أهمية البحث:**

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص, كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها مما يستدعي الأمر ضرورة محاربة هذه الآفة, و مما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى, و من الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد .

**أهداف البحث:**

نسع من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التقنيات المستعملة أثناء عملية التدقيق المحاسبي.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق المحاسبي لأغراض الجباية بشكل خاص.
- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق لإطارها المفاهيم, التنظيمي و القانوني.
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و معرفة أهم الوسائل و الطرق المتبعة في مكافحته و تجنب الآثار السلبية التي من شأنها تدمير البلاد.

**المنهج و أدوات المستخدمة في البحث:**

لمعالجة هذا الموضوع و من أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة و الفرضيات ارتأينا إلى ضرورة انتهاج المنهج التاريخي, الوصفي و التحليلي في الجانب النظري و المنهج الاستقرائي التحليلي في الجانب التطبيقي, حيث اعتمدنا أثناء دراستنا على الأدوات المكتبية المتمثلة في الكتب و كذا مختلف القوانين و التشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.

**خطة البحث:**

للإجابة على إشكالية البحث و كذا الأسئلة الفرعية المطروحة, فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين و فصل تطبيقي :

- الفصل الأول: خصص للتدقيق المحاسبي الذي تم عرضه بشكل عام, و هذا عن طريق عرض مراحله, و ذلك بتحديد مفهوم التدقيق المحاسبي, أهدافه و أهميته, مبادئه, أنواعه و و شروط مدقق الحسابات, بدءا بإعداد و مراقبة برامج التدقيق. ثم التحضير لهذه العملية و ذلك بسحب و دراسة الملفات و إحضار الوثائق التحضيرية, ثم التطرق لكيفية الشروع في التدقيق, و أخيرا تطرقنا في هذا الفصل إلى معايير التدقيق المحاسبي المعترف بها والتي قسمتإلى ثلاثة معايير وهي: المعايير العامة أو الشخصية, معايير العمل الميداني و أخيرا معايير إعداد التقرير.
- الفصل الثاني: تم في هذا الفصل التعريف بالرقابة الجبائية, وذلك بالتطرق إلى أهداف و أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها و أيضا الإطار القانوني لها, كما تم الت لرق إلى نتائج الرقابة الجبائية على المستوى الوطني و الصعوبات التي تواجهها و كيفية تفعيلها.
- الفصل الثالث(التطبيقي): تم في هذا الفصل التحدث تقديم لمحة تاريخية لمديرية الضرائب بولاية مستغانم, هيكلها التنظيمي, أقسامها و صلاحياتها....إلخ, ثم قمنا بدراسة تطبيقية على مؤسسة ذات مسؤولية محدودة.

و في الأخير توصلنا إلى الخاتمة و المتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع البحث.

# الفصل الأول

**تمهيد:**

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

لكي تقوم المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في مختلف التقارير لمن يهمه الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

سوف نتناول في هذا الفصل:

مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه.
معايير التدقيق المحاسبي.

## المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال دراسات المحاسبة، فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق، مفهومه، ومن ثم التطرق إلى أهدافه وأهميته.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم لمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audité ومعناها يستمع.[1]

#### الفترة من العصر القديم حتى سنة 1550م:

ما يعرف عن المحاسبة فهي الفترة كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.[2] وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءا على تجربه.

#### الفترة ما بين 1500 حتى 1850م:

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة على الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

#### الفترة ما بين 1850 حتى 1905م:

[1] خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر ، الأردن، 2000، ص 17-18.

[2] إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14.

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، بالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكاتب كالآتي:[1]

اكتشاف الغش والخطأ.
اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

**الفترة من 1905م غلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذلك الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم عد اكتشاف الغش أو الخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الغدارة. بل أن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.[2]

**المطلب الثاني: التعاريف المختلفة للتدقيق المحاسبي.**

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

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accountingassociater للتدقيق كما يلي:[3]

التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقديم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة ث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

---

[1] إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[2] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 16.

[3] وليم توماس، أمرسو نهنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالأرصدة والأحداث الاقتصادية وتقييمها بصورة وضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الأحداث ومقياس معين، وإيصال النتائج المستفيدين.[1]

**من خلال التعريفين، يمكن استخلاص ما يلي:**

عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
أن يلتزم المدقق الحياد في جمع الأدلة. أي تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبين الذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.
إيصال المدقق لتقرير، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له.
جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه: " اختبار نفسي صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية للمعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة أو على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات الصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[2]
بناءا على تعريف الخبراء المحاسبين والمحامين المعتمدين، فإن التدقيق هو: " فحص من مهني مؤهل ومستقل، ..... وأي حول انتظام ومصداقية كميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة ما".[3]

بناء على التعريفين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:
التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية.
إضافة إلى عنصر الكفاءة، يشترط في الشخص المدقق عنصر الاستقلالية.
رأي هذا المدقق يكون معللا، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.
أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.

وبالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

" فحص انتقادي مدقق، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقريره".

---

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

[2] Lionnel. Cetgerrard.v.Audit et control interne – aspectsfinanciers. Opérationnel et stratégique, salloye, paris,1992,P21.

[3] Bernard GERMOND.Audit financier-Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprises, 1ere édition, pund, Paris,1991, P28.

كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:[1]

**الفحص:**

يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية خاصة بنشاط المؤسسة.

**التحقيق:**

يقصد به الحكم على مدى صلاحية الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لوقائع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إدا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

**التقرير:**

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

**المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي.**

**الفرع الأول: أهداف التدقيق.**

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

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

جدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

| الفترة | الهدف من التدقيق | مستوى التحقق أو الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|---|---|---|---|
| قبل 1850 | اكتشاف الغش والاختلاس | تفصيلي | غير مهمة |
| 1905-1850 | 190 اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس | بعض الاختبارات تفصيل مبدئي | غير مهمة |
| 1933-1905 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ | اختباري | درجة اهتمام بسيطة |
| 1940-1933 | 19 تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ | اختباري | بداية الاهتمام |
| 1960-1940 | 1960-1 تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف غش والخطأ | اختباري | اهتمام قوي وجوهري |
| 1960إلى الآن | مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها | | أهمية جوهرية للبدأ بعملية التدقيق |

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص 18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبتها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقاتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كما أن للقضاء الإنجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف التدقيق، ولعل الدليل على ذلك العبارة المشهورة للقاضي LORAS في قضية القطن سنة 1896، والتي وصف فيها المدقق بأنه كلب حراسة وليس كلب ذات حاسة شم قوية لتتبع أثر المجرمين.[1]

والمغزى من هذه العبارة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس لاكتشاف الأخطاء أو الغش، وإنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

عموما فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعتبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[1]

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة:[2]

**أولا: لأهداف التقليدية.**

**1. أهداف رئيسية:**

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

**2. أهداف فرعية:**

اكتشاف ما يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش. بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
معاونة دائرة الضرائب في تحيد مبلغ الضريبة.
تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية كمساعدة المدقق.

**ثانيا: الأهداف الحديثة والمتطورة.**

مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق الإسراف في جميع نواحي النشاط.
تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفرد المجتمع.

بالإضافة غلى الأهداف العامة والتي ترقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يليك

**1. عرض القوائم (الإفصاح):**

يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عاما والطرق والسياسات المحاسبية، الانتباه من قبلها، فضلا عن قياس درجة الثبات في

[1] Philipe Laurent. Et piereTcherkwsky. Pratique de l'audit opérationnelle les édition d'organisation, Paris, 1992,P29.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 10.

تطبيق الطرق من فترة إلى أخرى، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن نها.[1]

2. **الشمولية:**

يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثا دون استثناءات وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

3. **الوجود والتحقق:**

أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم هو جودة فعل.

4. **الملكية والمديونية:**

هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

5. **التقييم:**

يعني هذا المبدأ أنه على المدقق الأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

6. **إبداء رأي فني:**

الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة التمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء.[2]

التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
تقييم عناصر الأصول والخصوم.
تقييم الهيكل التنظيمي.
التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

---

[1] مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 26.

[2] Belaibou Mokhtar, Guide pratique l'audit financier et comtable, Maison des livres, Alger,1986, P22.

التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص النواة السابعة.
محاولة الكشف عن حالات الغش، التلاعبات والأخطاء.

**الفرع الثني: أهمية التدقيق.**

إن عملية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، غذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفدين من التدقيق نجد:

**1. إدارة المؤسسة:**

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلية لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا. وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

**2. الملاك والمساهمين:**

إن ظهور الشركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عن زمن أهمية التدقيق فكان لابد من طرق يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

**3. الدائنين والموردين:**

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقوم بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام،[1] وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

**4. الزبائن:**

مام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.[2]

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] عبد الصدم نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي، دارسة حول دور مراقب الحسابات لتحقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

**5. العاملين:**

هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.[1]

**6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:**

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

**7. الهيئات الحكومية:**

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأفراص، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرص الضرائب وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.[2] وقد بيّنت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عن التطبيق العادل للنظام الضريبي.
استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

[1] عبد الصمد نجم الجعفري، مرجع سبق ذكره.
[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

## المبحث الثاني: مبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي.

### المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي.

يمكن تقسيم مبادئ التدقيق المحاسبي إلى مجموعتين هما: [1]

**أ. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:**

**مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:**

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهةالوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية على هذه الآثار من جهة أخرى.

**مبدأ الموضوعية في الفحص:**

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد أي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يمكن احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

**مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:**

ويعين هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

**مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية:**

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية كما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 25-26.

**ب.المبادئ المرتبطة بركن التقرير:**

**مبدأ كفاية الاتصال:**

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أو يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق لأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

**مبدأ الإفصاح:**

ويشير هذا المبدأ للمراعاة التي يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها ولإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

بدأ الإنصاف:

ويشير هذا المبدأ غلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

**مبدأ السببية:**

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبدى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية

**المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.**

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلى أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق. وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:

ن حيث الإلزام.
من حيث مدى الفحص ( الاختبارات).
من حيث توقيت عملية التدقيق.
من حيث نطاق عملية التدقيق.
من حيث القائم بعملية التدقيق.

**الفرع الأول: من حيث الإلزام.**

يتقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، تدقيق اختياري.

**أولا: التدقيق الإلزامي:**

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي بتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به تحت العقوبات المقررة.[1]

**ثانيا: التدقيق الاختياري.**

هي عملية التدقيق غير الملزمة بالقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة وملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي. والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة كلها لك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.[2]

**الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص ( حجم الاختبارات).**

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

**أولا: تدقيق شامل (تفصيلي).**

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت من خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض على عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار ، بالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.
[2] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، مرجع سبق ذكرهص 46-47.

**ثانيا: تدقيق اختباري.**

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق مع مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

**الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق.**

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

**أولا: تدقيق مستمر.**

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعة أو شهرية..أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة: [1]

كبر حجم المؤسسة وكذا كبر تعدد عملياتها.

عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة، ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي: [2]

**1. مزايا التدقيق المستمر:**

يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظر لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب.
تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.
تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، ويمكن من اكتشاف التلاعب.
انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي تقوم بتدقيقها طوال السنة.

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة، مصر 2001، ص 194.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 51.

2. عيوب التدقيق المستمر:

هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق.
ترهق المدقق ومساعديه نظرا لامتداد الوقت الطويل واحتمال دخول المدقق في الروتين.
التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات بين الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينتج عنها إحراج في حالة اكتشاف للخطأ.

ثانيا: تدقيق نهائي:[1]

يتميز بكونه بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.
عدم حدوث ارتباك في ف العمل داخل لمؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة , يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر بعد الانتهاء من عملية الإقفال.
تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.
إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:
قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام لعملية التدقيق.
القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكتشف إلى في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدأ في عملية التدقيق.
اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة.

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

أولا: تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني أن قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تتم خلال الدورة ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

ثانيا: تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة. أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.[1]

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم إلى نوعين أساسيين:

أولا : تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع الاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائمكونه ينفد من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.[2]

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

[2] HaminiAllel, L'audit comptable et financier, Berti édition, Alger, 2002, P07.

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخلية في إطار هذا النشاط الدولي هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تضمنت الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.[1]

ثانيا: تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرق من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، هيئات أخرى).[2]

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.[3]

المطلب الثالث: شروط مدقق الحسابات.

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:[4]

يجب أن تكون له شهادة ليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع في العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية أو المالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) والشهادة المدرسية الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص، شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية ومحاسبة)، فضلا على ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبية أو التسيير.

يجب أن يكون اسمه مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول.

جدول المحاسبين.

ول محافظي الحسابات.

جدول مساعدي المحاسبي.

---

[1] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

[2] صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العملي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق وعلوم الاقتصاد، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس 2005، ص 25.

[3] Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987, P69.

[4] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 2000، ص 12-13.

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

1. تقديم طلبات القيد لأحد الجداول الثلاث للجنة القيد الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنته وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنية.

2. تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أو تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر ومن تاريخ تقديمه أو تعلق بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

المبحث الثالث: معاير التدقيق المحاسبي.

من أهم ما يميز تدقيق الحسابات كمهنة تؤدي بمعرفة شخص مؤهل، مستقل ومحايد، ومسؤول مهنيا، والسبيل إلى ضمان ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها.

هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[1]

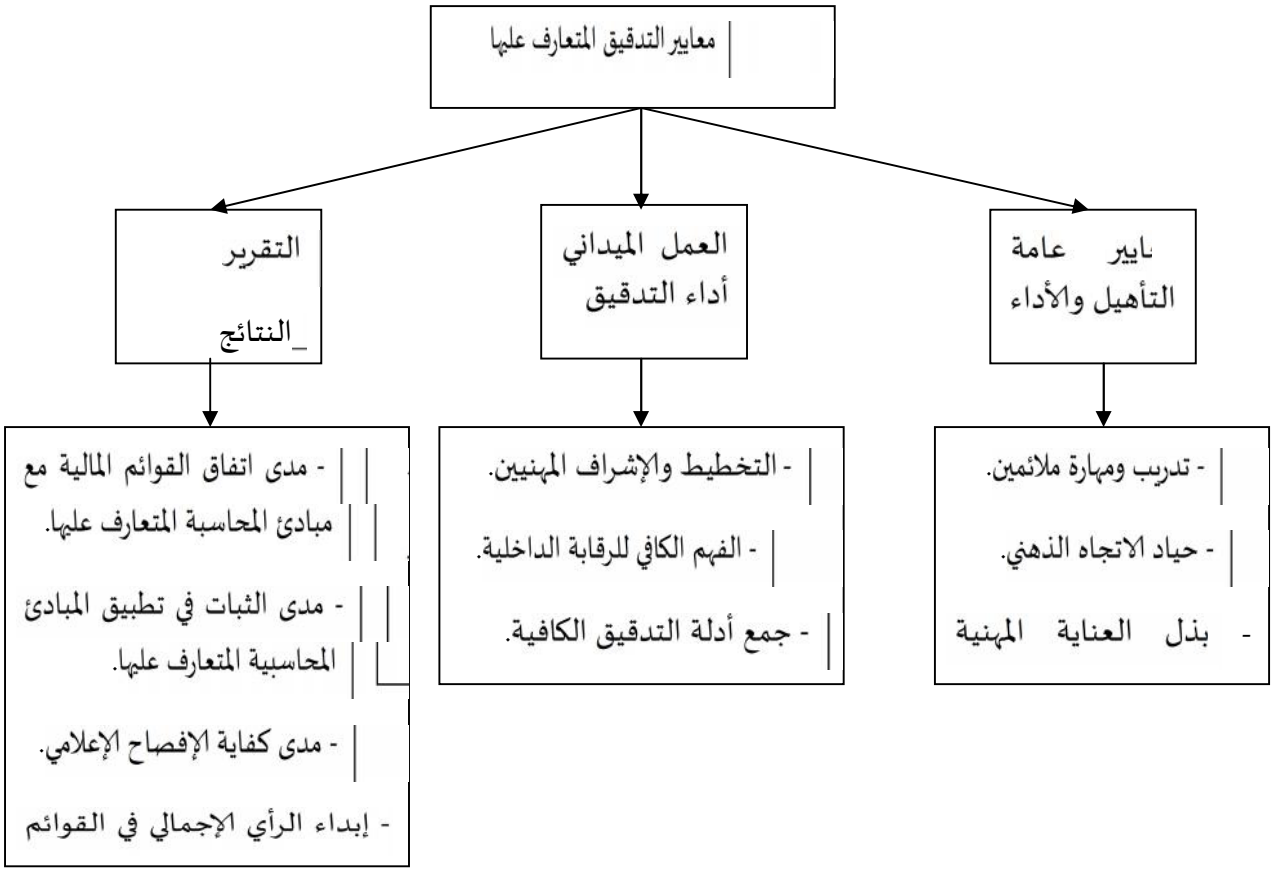
كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة و إن جاءت موجزة، حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير والرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954 .[2]

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة) معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجماعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص 41.

[2] محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

**الشكل رقم (01):** أنواع معايير التدقيق.




المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، 2005، السعودية، ص 42.

لمطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.
أن تتوافر لدى المدقق عنصري الحياد الاستقلال.
أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

أولا: التأهيل العملي والعملي.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العملية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[1]

ثانيا: الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

ل الاستقلالية ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.[2]

فيما يخص محا بات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته.

فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد:[3]

الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.
الأشخاص هم ممن يتقاضون أجرة أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات.
الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:[4]

القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
القيام بأعمال تسييرسواء بصفة مباشرةأو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

---

[1] محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.
[2] محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.
[3] من المادة 715 مكرر 06 المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري.
[4] المواد من 65 إلى 70. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 علق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42. الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 11.

ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو هيئة يراقب حساباتها.
شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهدته.
زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 03 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.
يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي يكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية.
يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثانيا: العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما انه مطالب بتحسين جودة خدماته، وان يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق فتوفر عنصري الكفاءة ستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل ودقيقة، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام، وأن تكون الخدمة كاملة.[1]

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 39.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا انه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- التخطيط والإشراف الملائمين.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

أولا: التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

حدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي:[1]

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.
- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقا من تحديد مهام مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

[1] صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

ثانيا: الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

المغزى من هذا المعيار هو القيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة. وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد. يمكن للمدقق دراسة وتقييم ونظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:[1]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام خرائط التدقق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
- إعداد قوائم استقصاء من نظام الرقابة الداخلية.

بعد دراسة السابقة، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق.
- اختصار إجراءات التدقيق.
- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:[2]

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عل من المدققين والمساعدين.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005، ص 27-28.

[2] شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق بالتدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

ثالث: جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة آن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المدقق أن يقوم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شان كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.[1]

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي.

المطالب الثالث: معايير إعداد التقرير.

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير.

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- كفاية الإفصاح المحاسبي و ملاءمته.
- إبداء الرأي في القوائم المالية.

[1] وليم توماس، امرسونهنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 51-52.

أولا: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

مكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:[1]

المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1. مبدأ الحيطة والحذر.

2. مبدأ الثبات.

3. مبدأ الشمول.

4. مبدأ الأهمية النسبية.

5. مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ المرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1. مبدأ تحقق الإيراد.

2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

1. مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 28.

2. مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة غلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات، كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاسها على القوائم المالية.

ثالثا: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغلقتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

رابعا: إبداء الرأي.

يقتضي هذا المعيار بان يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم ، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.[1]

[1] عبد الكريم رمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص 08.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين ، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية او نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي لمدقق.

# الفصل الثاني

تمهيد:

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلفين بالضريبة يلتزمون باحترام القوانين الضريبية, أثناء إعدادهم للتصريحات المكتتبة, و ذلك بتطبيق مجموعة من العمليات من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية في إطار منظم لتجنب كل ما قد ينتج عن اعتداءات و تجاوزات, إضافة إلى ذلك تشكل الرقابة الإدارة الجبائية فحص انسجام التصريحات و مقارنتها مع المحاسبة و الوثائق المثبتة للحقيقة لاقتصادية و المالية.

و بما أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي, أي يمنح الحرية للمكلف في تحديد أسسفرض الضريبة, فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية, بتصريحات غير صحيحة و غير صادقة مما يوجب القيام بعملية الرقابة بصفة دورية و بأشكال مختلفة, يجب اتباعها و استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهمية و ضرورة التدخل, أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه (معنوي أو طبيعي).

## المبحث الأول: مدخل للرقابة الجبائية.

### تعريف الجباية:

لقد تعددت التعاريف الجباية وهذا حسب تغير أهميتها وغايتها نذكر منها ما يلي:

"هي اقتطاع نقدي جبري، نهائي يحمله الممول، ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقا لقدرته التكليفية ومساهمة في الأعباء العامة أو بتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة".[1]

"الجباية ليست إلا نمطا علميا تعبر بموجبه القوة العمومية في مجال معين عين حالة الصراعات الاقتصادية والسياسية وإيديولوجية واجتماعية التي تعم المجتمع بكامله".[2]

"يمكن أن تعرف الجباية على أنها مجموعة القوانين التي تتعلق بنظام اقتطاع الضرائب والتي غايتها تغطية مصاريف الدولة".[3]

وبالتالي يمكن إعطاء تعريف شامل للجباية، نهي اقتطاع نقدي إجباري ونهائي دون مقابل بغرض تحقيق منفعة عامة لضمان إجراء تغطية نفقات الدولة بصفة مستمرة عن طريق الضرائب.

### تعريف النظام الجبائي:

تعدد التعاريف واختلفت في عدة كتب ومؤلفات، العربية منها والأجنبية حيث أن هناك من عرفها بالمفهوم الواسع وكذا بالمفهوم الضيق.

### التعريف الأول:

"النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تراكيبها إلى كيان ضريبي وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام فهو يختلف في دول متقدمة اقتصاديا عن دول مختلفة".[4]

### التعريف الثاني:

"النظام الضريبي يعني القواعد الفنية والقانونية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط".[5]

---

[1] عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987، ص 69.

[2] عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، ماجسيتر، 1991، ص 10.

[3] كشف الخدمات الجبائية رقم 14، 1996، ص 10.

[4] يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار الجامع، بيروت، 1986، ص 15.

[5] د. منصور ميلاد يونس، المالية العامة، الدار الجامعية للنشر.طرابلس، 1991.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

قبل التطرق إلى الرقابة الجبائية لابد من التوقف عند معنى الرقابة الذي يمكن فهمه والتطرق إليه في:

يعرف القاموس "الرقابة" على أنها الإجراء الذي يهدف إلى التأكد من صحة شيء ما.

اختلفت الكتابات في ماهية الرقابة ولذلك فقد تعددت التعاريف التي تناولتها، فالرقابة عرفت من الناحية القانونية بأنها عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة,[1] فهي حق يخوله دستور أو قد يخوله القانون كما تحمل معنى الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود، وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري اللاحقة وبين فرض سلطة إدارية، تلزم المشروع بأوضاع معينة أو بضرورة الحصول على تصريح معنى الأعمال وإقرارها.[2]

وقد تميزت تعاريف الرقابة بثلاثة اتجاهات:

- تهتم بالجانب الوظيفي ويركز على الهدف.
- تهتم بالإجراءات ويركز على خطوات العملية.
- تهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة.

ولو لخصنا الاتجاهات الثلاث نجد بأن هناك نوعان من الرقابة وهما:

الرقابة الماليـة
الرقابة الاقتصادية
} كليهما يعتبران عنصران هامان في الرقابة

كما أن الرقابة لها أهداف يجب أن تحققها كتصحيح الأخطاء وتحليل الانحرافات.[3]

كما أنها تهتم بالأجهزة كالمراقبين والمحققين الذي يراقبون ويفحصون الشيء المراد مراقبته.

ومن العرض السبق نلخص أن الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية بغرض المحافظة على الأموال

[1] د. السيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الاستهلاكية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ص 186.

[2] د. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 77.

العامة والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات لأداء ( Les taux de Performances) وللكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية .[1]

**مفهوم الرقابة الجبائية:**

أسند المشرع الجبائي مهمة التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى الإدارة الجبائية وهذا بهدف كشف حالات الغش أو القرض الضريبي وتكون عن طريق فحص ومطابقة الدفاتر المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة، والتأكد من المداخيل المصرح بها من الوضعية المالية للمؤسسة، ويتم ذلك عن طريق التخفيضات الجبائية المختلفة (Vérification Fiscale) ونجد منها الرقابة الجبائية.

**تعريف الرقابة الجبائية:**

**التعريف الأول:**

تعتبر الرقابة الجبائية السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لتصليح الأخطاء والنقائص أو أخطاء الأخفاء المرتكبة من طرف المكلفين.[2]

**التعريف الثاني:**

هو مجموعة العمليات الشكلية والمادية التي يقوم بها الأفراد المعنيين (المحققين) من الإدارة الجبائية والتأكد بتفويض من الغدارة الجبائية والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين ومعنويين المكلفين بالضريبة .[3]

**التعريف الثالث:**

هي مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية.[4]

من هذه التعاريف الثلاث يمكن التوصل إلى تعريف مهم للرقابة الجبائية التي يمكن القول عنها أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تتخذها الإدارة الجبائية من اجل التحقيق ومراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة كل هذا للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي اللتان تهددان الاقتصاد الوطني.

[1] د. ، الكفراوي، الرقابة المالية جانب نظري وتطبيقي، جامعة الإسكندرية، ص 21.

[2] MARC LEROY, contrôle,fiscal .edution HARMATTAM, 1993,P43.

[3] Guide vérification, edution 2001, P13.

إن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحا القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

وقد عرفها "فايول" بأنها: التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة. أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويما ومنع تكرارها.

وخلاصة فالرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصت المكتتبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

**المطلب الثاني: اهداف الرقابة الجبائية.**

تعمل الإدارة الجبائية على تحقيق عدة أهداف باستعمالها للرقابة ومن أهمها:

- الهدف المالي.
- الهدف القضائي.
- الهدف الاقتصادي.
- الهدف المتمثل في العدالة الاجتماعية.

**الهدف المالي:**

من الناحية المالية الهدف من الرقابة الجبائية الحصول على أكبر الحصيلة ممكنة من الضرائب وهذا لضمان الموارد اللازمة لتغطية مصاريف الدولة.

**الهدف القضائي:**

يتمثل الهدف القضائي للرقابة الجبائية في احترام الحقوق الممنوحة للمكلفينبالضريبة من طرف المشرع الجبائي وعدم التعدي عليها، من أجل ضمان الثقة المتبادلة من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

الهدف الاقتصادي: تستعمل الرقابة الجبائية والاجتماعية في الدول.

**الهدف المتمثل في العدالة الاجتماعية:**

من هذه الناحية تشكل الرقابة الجبائية ضرورة حتمية لإقامة عدالة اجتماعية من خلال معالجة وتصحيح اللامساوات الموجودة بين المتهربين من دفع الضريبة ودافعيتها.

## المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة لخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي للرقابة الجبائية، وأسند للرقابة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها , شروط قانونية محددة.

1. **سلطات الإدارة الجبائية:** لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1.1 حق الرقابة:

قيام المصالح الإدارية الجبائية بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، مراقبة المؤسسات، والهيئات التي ليس لها صفة التجار، وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة، ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.[1]

2.1 حق الاطلاع:[2]

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق، والرقابة لدى الإدارات والهيئات والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها في حال رفض الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل الضريبة لى عاتق المكلف، ومجال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 إلى 58 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون، وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي، وتحصل من قبل ثلاثة أصناف منالأشخاص أو الهيئات وهم: الإدارات العمومية – المؤسسات الخاصة – مؤسسات المالية والغير، السلطة القضائية.[3]

3.1 حق المعاينة والحجز:

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط إلى اعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله .[4]

[1] المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[2] د. عبد السلام بدوي, الرقابة على المؤسسات العامة, مرجع تم ذكره, ص 83.

[3] المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010.

[4] عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار. الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص 19.

4.1 حق إجراء البحث:

نصت المادة 33 من القانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف الأعوان الإدارةالجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة 08 صباحا إلى 20 مساءا في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم أثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت، وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.[1]

5.1 حق القادم:[2]

نصت هذه لمادة 39 من القانون الإجراءات الجبائية التي حددت لأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية، والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

حق التقادم يمكن ان يعرف على أنه الحق المارس من قبل الإدارة الجبائية المكتتبة، وانقضاء أجل التقادم يمكن أن يعرف على أنه حق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائض أو الإغفالان في التصريحات الجبائية المكتتبة، انقضاء أجل التقادم لا يعد أمام أعوان الإدارةالجبائيةلممارسة حق بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.[3]

## 2. حقوق المكلف الخاضع للرقابة:

إن الصلاحيات ولسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة، والتي هي كالآتي:

1.1 الإعلام المسبق وأجل التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته فيحال مراقبة المحاسبة.[4]واجل 15 يوما في

[1] المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
[2] المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
[3] المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
[4] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

حال المراقبة المعمقة كحد ادني، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء علىالطلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال، ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.[1]

2.2 الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين منه من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية، والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.[2]

3.2 عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلا أن الرقابة الجبائية تكون نهائيا عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.[3]

4.2 محدودية فترة الرقابة في عين المكان:[4]

تحت طائلة بطلان الإجراءات الجبائية، فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا، بحسب النشاطات الممارسة ورقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي:

[1] المادة 31-3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[2] المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[3] عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 23.

[4] عوادي مصطفى، المرجع نفسه، ص 23-24.

جدول رقم02: يوضح أجال فترة الرقابة في عين المكان.

| طبيعة النشاط | طبيعة النشاط \| مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج) | المدة |
|---|---|---|
| مؤدي الخدمات | 1000000 دج><br>1000000 دج < رقم الأعمال < 5000000 دج<br>5000000 دج < | 4أشهر<br>6 أشهر<br>لا تتجاوز سنة |
| كل المؤسسات الأخرى | 2000000 دج ><br>2000000 دج رقم الأعمال < 10000000 دج<br>10000000 دج < | 4 أشهر<br>6 أشهر<br>لا تتجاوز سنة |

المصدر: بالاعتماد على المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

وعلى كل حال، يمكن أن يتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة، أو بم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددةقانونا. كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداء من تاريخ أول تدخل في إشعار بالمراقبة الأولى،[1] وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ما عدا عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية، وتقبل من طرفها.

5.2 الإجراء الاعتراضي (حق الرد):

إن الإجراء الاعتراضي (Procédure Contradicteur) هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الالتزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادل بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للضريبة، وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينها، وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.[2]

6.2 السر المهني:

تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلزام بالسر المهني، حيث نص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض بالعقوبات المقررة ف نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في

[1] دليلالمكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2003، ص 18.

[2] عاودي مصطفى، مرجع سابق، ص 24.

المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني وعلى القيمة المضافة، وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.[1]

7.2 اللجوءالنزاعي أو اللجوء الودي:[2]

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة، والعقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكات فإن القانون فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين، وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها الكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى واستئناف الإجراءات الاعتراضية وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف غلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.[3]
- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يجدون في حالة عسر مالي، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل الحقوق المفروضة.[4]

**3. التزامات المكلف الخاضع للرقابة:**

من أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي ينص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للالتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا اكتتاب لتصريحات الجبائية.

1.3الالتزامات المحاسبية للمكلف:

إن المكلف الخاضع لنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة، وكاملة متسلسلة وصحيحة، ومسك الوثائق التالية:[5]

- سجل اليومية العامة وفق المادة 9 من القانون التجاري.
- سجل الجرد وفق المادة 10 من القانون التجاري.

يجب أن يتم التسجيل فيها بدون كشط ولا شطب ولا حشو في الحواشي، ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة. على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوف البنك والعمليات المختلفة لمدة 10 سنوات.

[1] المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[2] لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية, تيارت, 2011.2012 ص 126.

[3] المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[4] المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

[5] المادة 9 و10 من القانون التجاري.

2.3 الالتزامات الجبائية للمكلف:

1.2.3 التصريح بالوجود:

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، أو الضريبة الجزافية الوحيدة.[1]

2.2.3 التصريح الشهري أو الفصلي بالضريبة والرسوم:

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا (G50) أو صنف (G50A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتناع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل يوم 20 المالية للشهر، أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدّده الإدارة.[2]

3.2.3 التصريح السنوي:ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين لضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل الفاتح من ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة أما الخاضعين لضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية، والتجارية فقد ألزمهم بإبداعها قبل أول من أفريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة، او المكلف المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة أو في التي تقع مجالها الإقليمي الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم من الغدارة الجبائية، ونفس الشيء للمكلفين الممارسين للمهن التجارية والصناعية حرفية فلاحية، أو مهن الغير التجارية، كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريحات خاصة في إطار مداخلهم. أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مركز الضريبة مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض الضريبة مؤقت بمعدل 10% من الضرائب على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.[3]

4.2.3 التصريح بالتنازل أو التوقيف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع لنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال 6 أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

نستخلص من هذا المبحث أن الرقابة الجبائية هي العنصر المهم والفعال لأي إدارة جبائية، وذلك للدور الذي تلعبه في كشف التلاعبات المحاسبية، طرق التهرب المختلفة وتأخذ الرقابة الجبائية أشكالا مختلفة بحسب التدرج الإداري.

ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية مفهوم لنظام التصريحات، والذي يترجم واقعيا مبدأ المساواة وذلك بالدفاع عن مصالح المكلفين.

[1] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2009.

[2] عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 26.

[3] مرجع نفسه، ص 26-27.

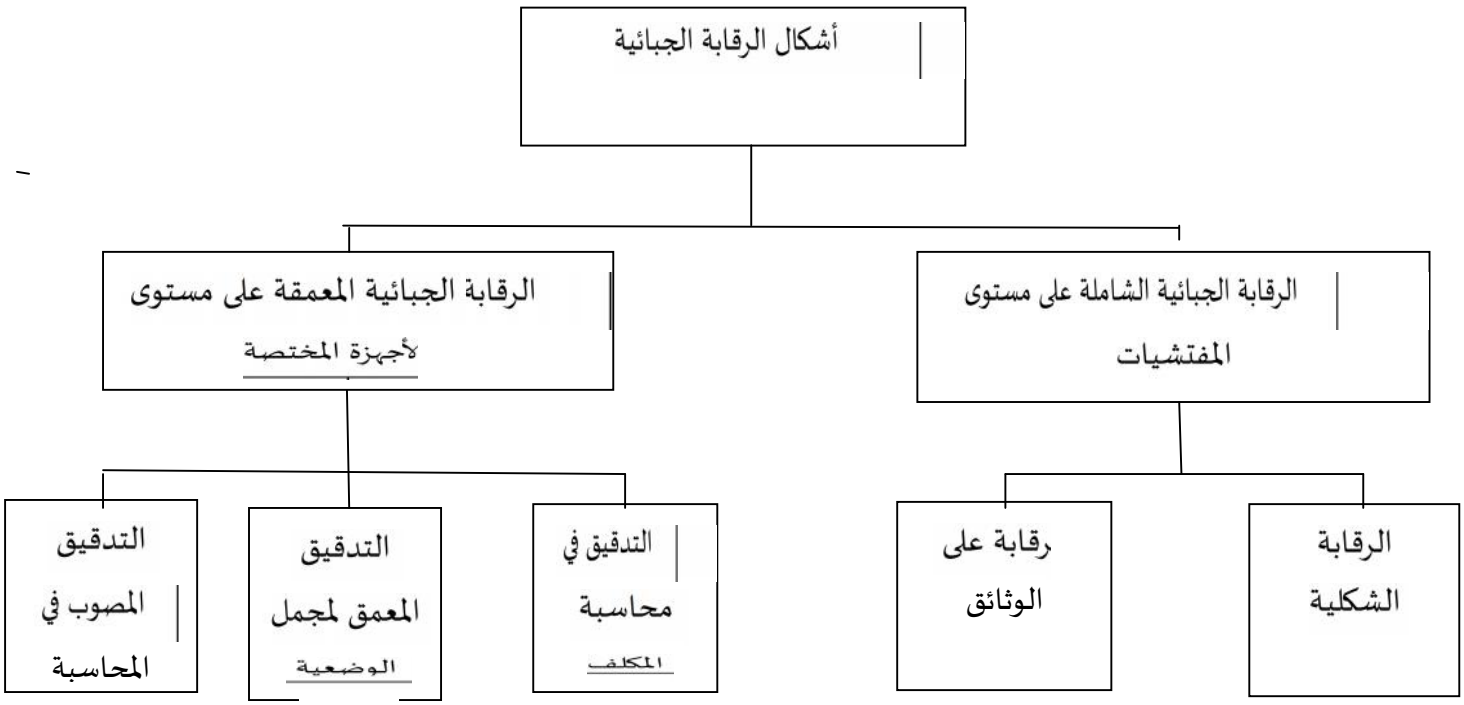
## المبحث الثاني: أشكال ومهام الرقابة الجبائيةو أسباب قيامها.

بم أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية و مكافحة العمليات الغير قانونية و التي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية و الإقتصاد الوطني على حد سواء, فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية و المعطيات الخارجية الواردة لها, لتمارس بشكل سليم و شامل على مستوى مفتشيات الضرائب, أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة و المسندة الى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال.

### لمطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية.

لدينا الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم(02): أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.




المصدر: المديرية العامة للضرائب.

**أولا:** الرقابة الجبائية الشاملة.

ان الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الادارة الجبائية, بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي و في مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لنم الملفات التي بحوزتها, أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في:

1. الرقابة الشكلية.

ان الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين, كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها, و تحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح, مثل الهوية الجبائية, إمضاء و ختم المكلف... ، تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع و الأرصدة, و عليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة و صدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات و التوضيحات و ذلك بالإتصال المباشر مع المكلف في جل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد, بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق, ي أن الرقابة الأولى تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

2. **الرقابة على الوثائق.**

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين, فإن الرقاب على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين و هذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي, بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و مكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات و الهيئات العمومية, الجمارك, البنوك, المتعاملين و غيرها من الأطراف الأخرى.

و منه نجد أن المفتش يقوم بتحليل و فحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة, بهدف اكتشاف الأخطاء و التلاعبات المسجلة, و في حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات و توضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

2_1. طلب المعلومات.

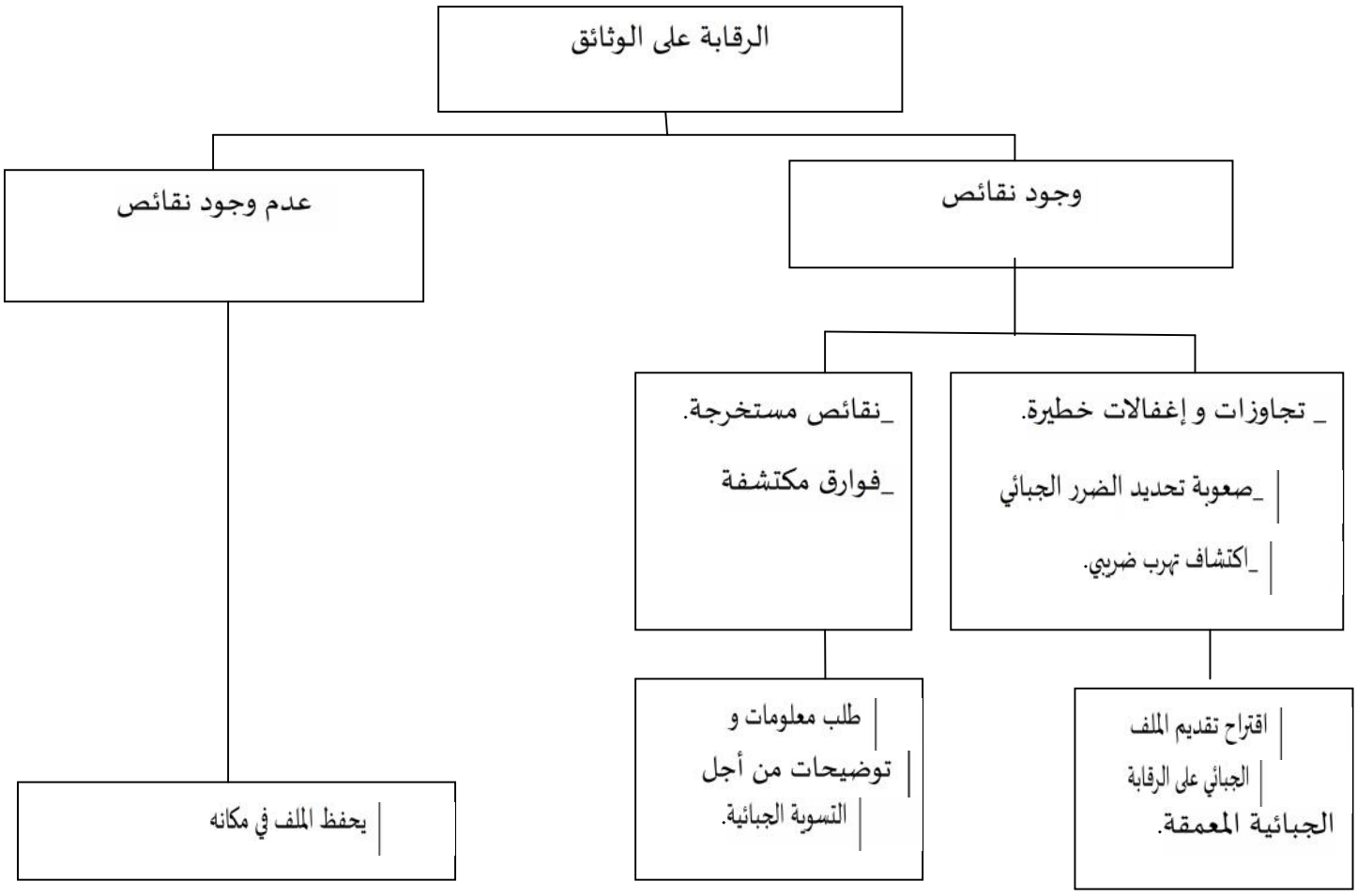
بموجب المهام و الامتيازات المخولة لمفتش الضرائب, يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده بعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة, ، قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية,[1] و مثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين, و في حالة عدم استجابة المكلف للطلب, إنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

[1] P.COLIN.G. GERVASE. M. ROSETTI. Fiscalité pratique ; librairie vuibert , septembre 1994 , paris, page28,

2_2.طلب التوضيحات.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الاجابة على الطلب الشفوي, أو لما يكون الجوانب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوبة تقديمها, يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة و هذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.[1]

الشكل رقم (03):




SOURCE: GUIDE du Control sur pièces, direction générale des impôts , Alger, 2004, p7

و نظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة, فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة, و عليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة, كما تساعد في اختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة من أجل تطهيرها.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة.

[1] المادة 59 من قانون الاجراءات الجبائية, المديرية العامة للضرائب, الجزائر, 2008, ص45.

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة, تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين, إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة و هذا لأربعة (4) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.[1]

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق و المميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الاخصاص, ممثلة في عدة فرق مختصة أما التميز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الأهداف المسطرة, في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر, النقص المستمر في الربح المحقق, إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها, أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف, لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة. و تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC.
- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE
- التدقيق المصوب في المحاسبة(تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

I. التدقيق في محاسبة المكلف.

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة, كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية "هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته(مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها,[2] و عليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة و صدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الثبوتية.

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب و الرسوم لكل المكلفين الخاضعينللنظام الحقيقي مع مسلك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف و هذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

II. التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به, أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام(المداخيل

[1] MICHEL Bovier , Marie Christine , l'administration fiscale en France, PUF,paris,1988 ,Page 47,

[2] دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية, المديرية العامة للضرائب, الجزائر. 2006, ص 13.

المحققة خارج الجزائر, فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير مبنية...),[1] أما إقتصاديThierry Lambert عرفه على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل, و بمقارنة الدخول المصرح بها من إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة.[2]

III. التدقيق المصوب في المحاسبة.

تم استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 و المسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة و المنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و الذي يتميز بعدة خصائص عن سابقيه و من بينها نجد:[3]

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- لا يمكن تحتي بطلان الإجاء, أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من شهرين(2).
- للمكلف أجل ثلاثين(30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
- إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تم فيها عملية التدقيق, و لكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

**الطلب الثاني مهام الرقابة الجبائية:**

تعريف المراجعة:

تعددت مفاهيم المراجعة عند المنظرين والأخصائيين فمنهم من عرفها بأنها:

"المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات، ودرجة الاعتماد، وعن مدى صحة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدها المشروع

[1] دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية, مرجع سبق ذكره, ص 25

[2] Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, paris,1984, page 8

[3] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010, الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31.

عن نتيجة أعماله، ربح وخسارة، وعن مركزه المالي وذلك بناءا على المعلومات والايضاحات المقدمة لمراجع لحسابات وطبقا لما جاء بالدفاتر والسجلات" [1].

ومنهم من يطلق عليها مصطلح تدقيق الحسابات ويعرفه بأنه: "تدقيق الحسابات هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، فحصا انتقاديا منظمان بقصد الخروج برأي فني محايد مدى القوائم.

إضافة إلى ذلك أنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري ومؤشر للوضعية المالية للمؤسسة واكتشاف نقط القوة والضعف للمؤسسة.

مهام المراجعة الجبائية تأخذ عدة أشكال تختلف من حيث تطبيقها أو مجالها وتتمثل في:

- مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب:

من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها لتسوية معاملاتها مع المصالح الضريبية، وتكون هذه الرقابة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها من اجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة بمجال الجباية، والمؤسسة تحتاج لهذه الرقابة لضمان السير الحسن لنشاطها وأعبائها تجاه المصالح الجبائية.

- مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الاهداف:

إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تخفيف النظام عبء التكلفة الجبائية أو إمكانية تخفيض الخطر الجبائي، وهذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة، إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها.

**المطلب الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية:**

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1) الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي, لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية, و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها و صحتها, كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأالعدالة الضريبية.

2) الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيف العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية, لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها و ذلك عن طريق

[1] عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب الجامعة بيروت، 1994، ص 27.

[2] عوادي مصطفى, مرجع تم ذكره , ص 11.

تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية و التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

**المبحث الثالث: نتائج وصعوبات الوقاية الجبائية وكيفية تفعيلها في الجزائر.**

لقد بعدت الإدارة الجبائية عن الهدف الأساسي الموكل لها، بسبب اتسامها بملامح إدارات الدولة المختلفة اقتصاديا كالتسيب، الإهمال واللامبالاة وانعدام الوعي المهني، وغياب العناصر الكفؤة والنزيهة من جهة، وافتقار الإدارة الجبائية للوسائل المادية العصرية من جهة أخرى لا يمكنها من أداء مهمتها على أحسن مايرام بسرعة وإتقان، قد تعقد القضية ولا تساهم في حلها. كما يمكن القول إن جانبا هاما في تفشي الظاهرة ينجم عن دعم كفاءة القدرات الإدارية، والتي تضع حدا لنطاق التدخل الفعال للإدارة وتشجيع قشيوع المراوغة والتهرب، فنقص الإمكانيات المادية والبشرية، وعدم فعالية الرقابة يقلص من الطموحات المرجوة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي. ومنه سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية، نتائج عملية الرقابة الجبائية، وكذا كيفية تفعيل هذه الرقابة.

**المطلب الأول: نتائج الرقابة الجبائية على المستوىالوطني.**

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته و هذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية و إذا كان الرد مجدي و يفيد عملية التدقيق فعليه يتم تصحيح و تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي و الذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع, كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصيا حتى و إن لم يكن هناك تقويم.

جدول رقم(03) نتائج الرقابة الجبائية بعد إنشاء مديرية البحث والمراجعات ( 1999م – 2013م).

| السنوات | VC نتائج التحقيقات المحاسبية | | VASFE نتائج الرقابة المعمقة | | المجموع العام | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | العدد | المردودية بالمليون دج | العدد | المردودية بالمليون دج | عدد الملفات المراقبة | المردودية بالمليون دج |
| 1999 | 1406 | 11786 | - | - | 1406 | 11786 |
| 2000 | 1696 | 10308 | - | - | 1696 | 10308 |
| 2001 | 1740 | 12858 | 99 | 320 | 1839 | 13178 |
| 2002 | 1672 | 17016 | 165 | 796 | 1837 | 17812 |
| 2003 | 1748 | 15563 | 223 | 715 | 1971 | 16278 |
| 2004 | 2118 | 10427 | 238 | 815 | 2356 | 11242 |
| 2005 | 2217 | 15047 | 258 | 738 | 2475 | 15785 |
| 2006 | 2228 | 73670 | 278 | 985 | 2506 | 74655 |
| 2007 | 2194 | 14037 | 438 | 1307 | 2632 | 15344 |
| 2008 | 2374 | 20533 | 357 | 1358 | 2731 | 21891 |
| 2009 | 2483 | 74595 | 381 | 1288 | 2864 | 75883 |
| 2010 | 1989 | 41503 | 396 | 5896 | 2385 | 47399 |
| 2011 | 1444 | 34153 | 204 | 1633 | 1648 | 35786 |
| 2012 | 1682 | 31359 | 18 | 99 | 1700 | 31458 |
| 2013 | 1809 | 36255 | 299 | 1507 | 2108 | 37762 |
| المجموع | 28800 | 419110 | 3354 | 17454 | 32154 | 436564 |

المصدر: بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، مقال ، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب، مقال منشور، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة، 2015، ص19

## المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية:

من بين الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية:[1]

1. قصور الإمكانيات البشرية: غن لعد إنتهاجالإدارة الجزائرية سياسة منتظمة ومنهجية نتج عنه نقص في الجانب البشري نوعا وكما.

1.1 من الناحية الكمية: إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتباعدة والمتفاوتة، لشن حملات الرقابة، والتدخل سواء منها الروتينية أو الاستثنائية، وهو بدوره ما يؤمن ضمانا للمكلف، فيصبح بموجبه متهرب وأكثر أمانا إذا قلت او ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد أمان المتهربين الذين لسوا إلا مغامرين ربحهم أكثر من خسارتهم بالإضافة إلى النقص الفادح لعدد المحققين، مما يجبر عنه نقص عمليات الرقابة.

1.1 من ناحية الكفاءة (النوعية):[2] غن الاعتماد على سياسة الضريبة لا تعطي الكفاءة والمهارة ودورها الفعال، فإنه ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها، فتعقد ملفات المعالجة، وتشبعه إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة في التسيير، ويرجع هذا:

- لضعف في التأهيل والكفاءة:
- غياب وعدم إدراك الموظفين والأعوان الإداريين لل لمختلفة في مجال الجباية والحسابات المعمقة والتشريعات الضريبية.

مما سبق فإن توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة، التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدبيرها يعد عاملا أساسي لقيام الإدارة الجبائية، الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية، فالتطور الاقتصادي ينجر عنه زيادة المكلفين بالضريبة، والملفات المعروضة للدراسة، فبات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية التي تعد الركيزة الأساسية لدفع الجباية إلى انجاز مهامها على أكمل وجه.

2. صور الإمكانيات المادية:[3]

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ولعل من أمثلة ذلك في الواقع للإدارة ما يلي:

- القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة إلى ترميم وتجديد.
- نقص وانعدام بعض الأماكن لأدنى التقنيان لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى افتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الإعلام الآلي وأيضا بعض الأدوات المكتبية، خاصة مع التطورات التي تشهدها اقتصاديات العصر من استعمال تقنيات في غاية الحداثة، والتي رأسها الانترنيت

[1] يونس أحمد بطريق، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، ص 160.

[2] مرجع نفسه، ص 160.

[3] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر،جامعة الجزائر، 2003، ص 107.

والإعلام الآلي فرغم الإصلاحات والتعديلات فإن الإعلام الآلي مثلا لم يجد بعد مكانته الحقيقية وبالأحرى الطبيعية ضمن الأوليات.[1]

- نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.
- انعدام المحفزات المادية والمشجعة على التفاني في العمل كمسكن.

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إهمال الوسائل المادية يعتبر عائقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها، فهي تقوم بالمهمة العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة مع تحديد وعائها، زيادة على مهمتها الرقابية التي توجب التنقل في عين المكان.[2]

3. عدم فعالية الرقابة وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:[3] ويمكن إبراز ذلك من خلال:

أ. عدم فعالية الرقابة: رغم الصلاحيات المخولة للإدارة إلا أنها بقيت تعاني نقصا، وذلك من خلال:

- إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المتوخاة لأن مصالح الرقابة لا تؤدي دورها، وإن الفرق الرقابية انحرفت عن دورها، ولا يوجد تنسيق بين مختلف المؤسسات والهيئات المعنية كالجمارك و البلديات وغيرها.
- في غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال أمام العديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة. وذلك عن طريق عدم التقييد الرسمي للفواتير.
- عدم تطبيق صلاحيات التحقيق الجبائي المحاسبي، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشكل المعمق والمطلوب، باستثناء بعض العمليات المحددة على مستوى الولايات (خاصة التحقيق المعمق)، وذلك لأسباب نذكر منها:
  - عدم تدعيم أنماط هذه التحقيقات بدوريات تطبيقية.
  - الاستعمال المحدود للصكوك المصرفية مع تماطل البنوك والمؤسسات الخاصة في إعطاء الوضعية الفعلية للمكلف لمصالح الرقابة.
  - عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجراءها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها.

1. تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:

- صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها، إن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات اجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع المكلف على التهرب، فقد تعمل الإدارة الجبائية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على المكلفين.

[1] جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية- الأثر على ضرائب في مصر، في كتاب الأهرام والاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002، ص 64..

[2] خليل هيكل, الرقابة على المؤسسات العامة الاستهلاكية, مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3] , المرجعنفسه، ص 87.

- عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين: ذلك من خلال محاكمات الغش ضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة، والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبط لأن القاضي يطالب بإجراءات تحقيق خبرة التأكد من وجود غش ضريبي.

4. غموض النصوص الضريبية:[1]

وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية، فكثيرا مما قيل إن الجهاز الضريبي الكفء بإمكانه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها، وبالتالي لابد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي، ويكون ذلك خلال:

- القيام بتعديلات جديدة هادفة.

التعقيدات ويكون ذلك عن طريق:

- تقليص عدد الضرائب ومعدلاتها.
- العمل على انجاز ضرائب بسيطة وسهلة ومعدلاتها، بدلا من تلك الضرائب المعقدة؛
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية، وتحديد غايتها.

5. عدم عدالة النظام الجبائي:

يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف، والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي، فيكون بذلك الغش الجبائي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، ومن ثم يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الاولي للدخول، فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل المكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إيراداته.[2]

[1] عبد المجيد دراز، المالية العامة، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، دار النهضة، بيروت، الطبعة الرابعة، 1999، ص 275.

[2] يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 161.

## المطلب الثالث: كيفية تفعيل الرقابة الجبائية:

تحتمل المؤسسة الجبائية وخاصة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية دورا أساسيا مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أين تتحقق مصداقيةهذا الجهاز من خلال العمليات الموجهة والنتائج المتحصل عليها، والتي لا تتحقق إلا بالتكفل بطريقةأنجح واكثر فعالية من السابق لتحقيق الأهداف المتوخاة من النظام نفسه، ولا يمكننا انتظار تحقيق هذه الاهداف وتحقيق نتائج ايجابية ودائمة دون التطوير اللازم للمحيط من خلال نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وتقريب الإدارة منهم، بالإضافة إلى إلغاء الحالات والممارسات التي تغذي هي بالذات التهرب الضريبي.[1]

### أولا: تفعيل دور الغدارة الجبائية في ميدان الرقابة:

يستوجب على الإدارة الجبائية أن تلعب دورا في ميدان المعاينات خاصة التحقيقات المحاسبية، والبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي والتي تعتبر كعوامل أساسية وطرق فعالة ومنظمة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، لأن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة الجبائية، والذي يؤدي إلى التقليل من هذه الظاهرة، والذي بدوره يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي، وبالتالي فرض الضرائب ورسوم إضافية مما يعني تحصيل موارد إضافية، ومنه توجيهها إلى تحقيق أغراض التنمية الاقتصادية.[2]

على الإدارة الجبائية العمل على إرساء الحس الضريبي لدى المكلف من خلال إعلامه وتوعيته وتحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، بحيث يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ومن واجبها أن تضع تتح تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة، وعليه فإن توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائية، لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي، وإنما يخضع إلى دوافع نفسية.

وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغييرات ومستجدات التشريع الجبائي، عن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفية ملء الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، زيادة على الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة.[3]

ن فعاليةالنظام الجبائي المحكم تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيدا عن كل ملامح التخلف والإهمال واللامبالاة، ومن ثم لابد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، ولكي يتحقق ذلك في أحسن وجه، وجب تزويد هذه الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية المؤهلة، والتي يمكنها من سد الفراغ الداخلي الذي تعاني منه.[4]

---

[1] عبد المجيد دراز, المالية العامة, ، مرجع سابق، ص 94.

[2] نفس المرجع, ص 96.

[3] نوي نجاة، مرجع سابق، ص 120.

[4] جلال الشافعي، مرجع سابق، ص 97.

**ثانيا: الإجراءات المتخذة في مجال الرقابة الجبائية:**

لقد اتخذت منذ سنة 1994 بعض الإجراءات والتي تهدف إلى محاربة التهرب والغش الضريبي، وذلك من خلال وضع برنامج عمل يرتكز على الرقابة الجبائية، ومن بين تلك الإجراءات المتخذة نذكر بالخصوص ما يلي:

1. إنشاء الترقيم الجبائي: إن الترقيم الجبائي للمكلفين يمثل فائدة أولية بالنسبة للإدارة الجبائية، وذلك بحكم إن أنشطتها كما هي أو بكاملها جد واسعة ومعقدة، ولغرض تحليل مختلف مراحل هذه العمليات، يجب أن نأخذ بعين الاعتبار نقاط ثلاثة هي كما يلي:[1]

- ضعية الحالية للإدارة الجبائية فيما يتعلق بالترقيم الجبائي للمكلفين.
- خصائص الترقيم الجبائي.
- الأهداف المرجوة من إنشاء الترقيم الجبائي.

**1.1 الوضعية الحالية للإدارة الجبائية:**

من الأهمية أن نشير هنا بخصوص هذه الوضعية وجود ملفين جبائيين بالنسبة لنفس المكلف مجموعة من السلبيات فيما يتعلق بالتسيير الجبائي.

ولقد تضمن قانون المالية 2002 عدد من الإجراءات المرتبطة بجباية المؤسسات أيضا والتي من أهمها: إعطاء لكل شخص مكلف سواء كان شخص معنوي أو طبيعي، والذي يمارس نشاطا مهنيا، تجاريا، صناعيا، حرفيا، نشاط حر، رقم تعريف إحصائي "NIS" والذي يعوض كل الأرقام المستعملة سابقا من قبل المصالح الجبائية كرقم البطاقة الجبائية (N° de la fiche fiscale) أو رقم التعريف الجبائي (NIF). إن رقم التعريف الإحصائي يجب أن يبرز ويظهر في كل الوثائق الموجهة سواء إلى الأشخاص، الإدارات، المصالح العمومية المتعامل معها، وذلك الشأن بالنسبة لكل الوثائق الخاصة بالتصريحات وبالخصوص فيما يتعلق بحالة العملاء، والتي يجب ضمها مع التصريح السنوي للنتائج المحققة من قبل تجار الجملة، حيث وجب إظهار رقم التعريف الجبائي لكل عميل مع مبلغ الرسوم على القيمة المضافة المفوترة.[2]

2.1 خصائص الترقيم الجبائي:

جبائي ذو شكل شخصي، والتالي فإن ـر التي تكونه والتي يرتكز عليها هي ذات لبيعة شخصية. ن الأفضلية الرئيسية لهذا الشكل من الترقيم هي بساطته من جهة، ومن جهة أخرى يسمح إلى إحصاء مركزي لكل المكلفين.

3.1 أهداف الترقيم الجبائي:[3]

[1] عبد الباسط جراد، الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي الرابع، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004، ص 05.

[2] عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 98.

[3] نفس المرجع، ص 99.

إن الترقيم الجبائي يهدف إلى توحيد الإجراءات وتبسيطها وكذلك إلى عصرنة وتسهيل التسيير الجبائي

على أساس ملف موحد للمكلفين. كما يمثل الأداة الأساسية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، إن الترقيم بائي يسمح كذلك للضريبة أن تلعب دورا كموجه اقتصادي، وذلك عن طريق إنشاء ترقيم آلي على مستوى الوطني، وبالتالي فإن اجتماع الشروط الضرورية لإنشاء نظام على أساس معطيات جبائية والتي تسمح بتحقيق ما يلي:

- تركيز وتخزين على مختلف المستويات للمعلومات الجبائية.
- تحديد إحصاءات جبائية معتدلة وفعالة.
- استغلال وتلخيص التقديرات وتحليل المعطيات ذات استغلال جبائي.
- متابعة تغيير المعطيات الجبائية للمكلفين.
- جمع المعلومات المحصل عليها من مختلف المصادر وذلك لغرض محاربة التهرب والغش الضريبي.

نستخلص من هذا البحث أن الصعوبات التي تعيق الرقابة، والتي تحول دون تطبيقها يمكن تصنيفها إلى صعوبات ذات طابع مادي، وصعوبات ذات طابع تقني، ويشمل النقص في عدد الموظفين المؤهلين وكذا المرافق والهياكل القاعدية، أما فيما يخص الجانب التقني فتشمل غموض النصوص القانونية، وعدم تبسيطها وكذا بطء حركة المعلومات بين المصالح المختصة في غياب التقدم التكنولوجي.

خلاصة:

نستخلص أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر المهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية. ومن خلال ما تم التوصل إليه في هذا الفصل بة التهرب الضريبي، يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء مثل هذه الظاهر، والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية، وعدم مرونة واستقرار القوانين والضغط الضريبي المرتفع وعقلانية تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح على الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص منها، ولذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب والكشف عن التلاعبات المحاسبية المختلفة.

# الفصل الثالث

**تمهيد:**

يعتبر النظام الضريبي بالجزائر نظام تصريحي Système déclarative, بحيث أن المكلف هو الذي يقوم بالصريح بالمداخيل و رقم الأعمال على مستوى مراكز الضرائب و مراكز الضرائب الجهوية و المفتشيات, و و المفروض أن تكتسي التصريحات طابع الحقيقة, و لهذا كان من الطبيعي أن يكون مقابل النظام التصريحي جهاز للرقابة للكشف عن الخاضعين المخالفين للتشريع الجبائي و الممتنعين عن دفع الرسوم و الضرائب.

و بالنظر إلى اهتمام السلطات العمومية بجهاز الرقابة الجبائية كأحد الوسائل الفعالة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي, و للمزيد من المعلومات و المفاهيم حول هذا الموضوع قمنا بدراسة تطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب و مصالحها .

تعتبر المديرية العامة للضرائب الإدارة المركزية و تلعب دور الوسيط بين وزارة المالية و المديريات الجهوية و المديريات الولائية, مهمتها تنفيذ برنامج الحكومة في المجال الضربي كما تقوم بتجميع المعلومات المحاسبية و الجبائية و تقوم بوضع الإحصائيات و دراستها بالإضافة إلى ضبط كل المداخيل المتحصل عليها و توزيعها على كل القطاعات كالبلدية, الولاية و الدولة.

و بدورها المديرية العامة للضرائب تنقسم إلى عدة مديريات جهوية للضرائب على المستوى الوطني.

### المديرية الجهوية للضرائب:

يوجد في الجزائر (09) مديريات جهوية مهمتها جمع المعلومات الجبائية و توزيعها و القيام بالإحصائيات و متابعة المديريات الولائية فيما يخص التحصيل الضريبي, كما تقوم بإعطاء شروحات حول التشريع الجبائي و القيام ببرمجة فترات تكوينية للموظفين.

إن المديرية الولائية للضرائب لولاية مستغانم تابعة إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب لولاية شلف.

### المديرية الولائية للضرائب:

هي عبارة عن مؤسسة مالية عمومية تهتم بالتحصيل و جباية مختلف الضرائب و الرسوم و هي بذلك تلعب دور الوسيط بين المكلفين و الدولة, تقوم بتقديم الإحصائيات إلى المديرية العامة للضرائب و المديريات الجهوية, كما تقوم بتسيير المستخدمين و تكوينهم, تشرف على مراكز الضرائب و مراكز الضرائب الجوارية و المتفشيات و القباضات التابعة لها إقليميا.

توجد على المستوى الوطني 54 مديرية ولائية.

مديرية الضرائب الولائية لمستغانم توجد في دار المالية التي تقع في حي زغلول إلى جانب كل من مديرية أملاك الدولة و مديرية المحافظة العقارية.

تشرف على ما يلي:

- مركز الضرائب الوحيد المتواجد بطريق وهران.
- مركز الضرائب الجواري بخروبة تيجديت.
- مركز الضرائب الجواري بعين تادلس.
- مركز الضرائب الجواري بسيدي علي.
- مفتشية للضرائب و قباضة بحاسي مماش.

- مفتشية الضرائب و قباضة بعين نويصي.
- مفتشية الضرائب و قباضة بماسرى.
- مفتشية الضرائب و قباضة ببوقرات.
- مفتشية للضرائب و قباضة بعشعاشة.

و تتكون دار المالية من أربعة طوابق:

الطابق الأول:

و يضم المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية و بدورها تتضمن ثلاثة مكاتب و هيك

1. مكتب المنازعات الجبائية.
2. تب المنازعات الإدارية.
3. مكتب التبليغ و التنفيذ.

الطابق الثاني:

و يتضمن مديريتين و هماك

المديرية الأولى: و هي الفرعية للتحصيل تتضمن ثلاث مكاتبك

1. مكتب التحصيل.
2. مكتب التصفيات.
3. مكتب البلديات.

المديرية الثانية: و هي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و تتضمن ثلاث مكاتب:

1. مكتب الجداول.
2. مكتب الإحصائيات.
3. مكتب التنظيم و النشاط و العلاقات العمومية.

الطابق الثالث:

و يتضمن المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية حيث تحتوي هذه الاخيرة على ثلاث مكاتب:

1. مكتب البحث و الاعلام الالي.
2. مكتب البطاقات و التحريات الجبائية.
3. مكتب التحقيقات الجبائية.

الطابق الرابع:

و يحتوي على مكتب المدير الولائي للضرائب الى جانب المديرية الفرعية للوسائل التي تتكون من أربعة مكاتب:

1) مكتب الموظفين و التكوين.
2) مكتب الميزانية.
3) مكتب الوسائل.
4) مكتب الأرشيف.

من خلال الشكل نلاحظ أن المديرية الولائية للضرائب تتفرع إلى مديريات فرعية, و كل مديرية فرعية تتكون من ثلاث مكاتب و يمكن توضيح مهامها كما يلي:

أ. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تتكون من ثلاث مكاتب:

**أ.** مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:يقوم بما يلي:

- **اعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية و المؤسسات.**
- **برمجة التدخلات التي ستجري من طرف اللجان.**
- تقسيم أنشطة مكتب مفتشات في هذا المجال و تقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ب. مكتب التحقيقات و مراقبة التسيير: و يقوم بالوظائف التالية:

- احداث و تسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبعيين.
- برمجة و مراقبة فرق التحقيق و السهر عند اجراء هذا الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع و حقوق المكلفين بالضريبة.

ت. مكتب البطاقات و المقارنة: و يقوم بالمهام التالية:

- تسيير البطاقات و مساعدة مفتشات الضرائب.
- حفظ العقود بجميع أنواع الخاضعة بإجراءات التحصيل.
- استقبال المعلومات المنصوص عليها من طرف المكتب و المصالح المكلفة بالبحث.

- تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى.
- تقديم كل الاقتراحات الإلزامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها.

ب. المديرية الفرعية للتحصيل تتكون من:

أ. مكتب مراقبة التحصيل:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية للضرائب و الغرامات و العقوبات المالية.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و فحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية.

ب. مكتب التصفية يقوم بالوظائف التالية:

- مراقبة عملية التكفل لسندات التحصيل و سندات الارادات المتعلقة بالديون أو محاصيل غير جبائية.
- مراقبة محاضر الجرد المالي المعدة من طرف تحصيل أو محصلي الضرائب عند إقفال السنوي للحسابات.

ت. مكتب التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية: يقوم ب:

- مراقبة الميزانيات الأولية و الاضافية و الترخيص بفتح الاعتمادات المتخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية.
- مراقبة تنفيذ الإرادات المقررة في ميزانيات البلديات و المؤسسات العمومية.

3). المديرية الفرعية للمنازعات: تتكون من:

أ. مكتب المنازعات الإدارية و القضائية:

- تلقى الطعون المشكلة ضد قرارات المديرية الولائية في مجال المنازعات و عرضها على لجنة المنازعات المختصة.
- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئة القضائية المختصة ضد القرارات و الأحكام التي ليست في مصالح الإدارة الجبائية الصادرة عن الفرق الإداري و المحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.

ب. مكتب المنازعات الجبائية:

- تلقى الدراسة و البحث على الطلبيات الإلزامية للإعفاء أو التخفيض في الضرائب التي سلمت لمفتشات الضرائب عند التحقيق أو محاسبة الأسعار و تقويمات التسجيل.
- تلقى الدراسة و البحث في الطلبيات إلزامية إلى استعادة الضرائب أو رسوم الحقوق المدفوعة مقدما سواء كان على أثر تصحيح أو نفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

ت. مكتب التبليغات و الأوامر:

- تبليغ المكلفين بالضرائب و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعن.
- مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض التي تسلمها مفتشات الضرائب في مجال الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب الغير مباشرة.
- اعداد و تبليغ جدول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات إلى المكاتب المعنية.

4). المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تتكون من:

أ. مكتب الإعلام و التنظيم:

- توزيع التعليمات و المناشر المذكورة الواردة من الادارة المركزية و المديريات الجهوية و المتعلقة بتطبيق التشريع.
- متابعة و مراقبة تنفيذ و انجاز برنامج عمل المفتشات فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري.
- استقبال و اعلام و توجيه الجمهور و اعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

ب. مكتب الإحصاء:

أ. إعداد و إبلاغ الجماعات المحلية و الهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتحضير ميزانياتها.

ب. استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوفاء و التحصيل المقدم من طرف الهياكل الأخرى للمديرية الجهوية.

ت. مكتب الإدارات و المصفوفات يكلف هذا المكتب بما يلي:

- المحافظة على دفاتر مسح الأراضي.
- استلام و ترتيب الجداول العامة.
- اعداد و تسليم النسخ الثانية من الانذارات.

5). المديرية الفرعية للوسائل و المستخدمين: و تتكون من:

أ. مكتب المستخدمين: يقوم بالمهام التالية:

- تسيير الموظفين و متابعة مهنهم.
- تنظيم و استدعاء الإجتماعات و تولي أمانة اللجان المتساوية للأعضاء الخاصة بالموظفين.
- المساهمة في تنظيم الشؤون الخاصة بضبط تعداد الموظفين التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديريات الجهوية.

ب. مكتب الميزانية:

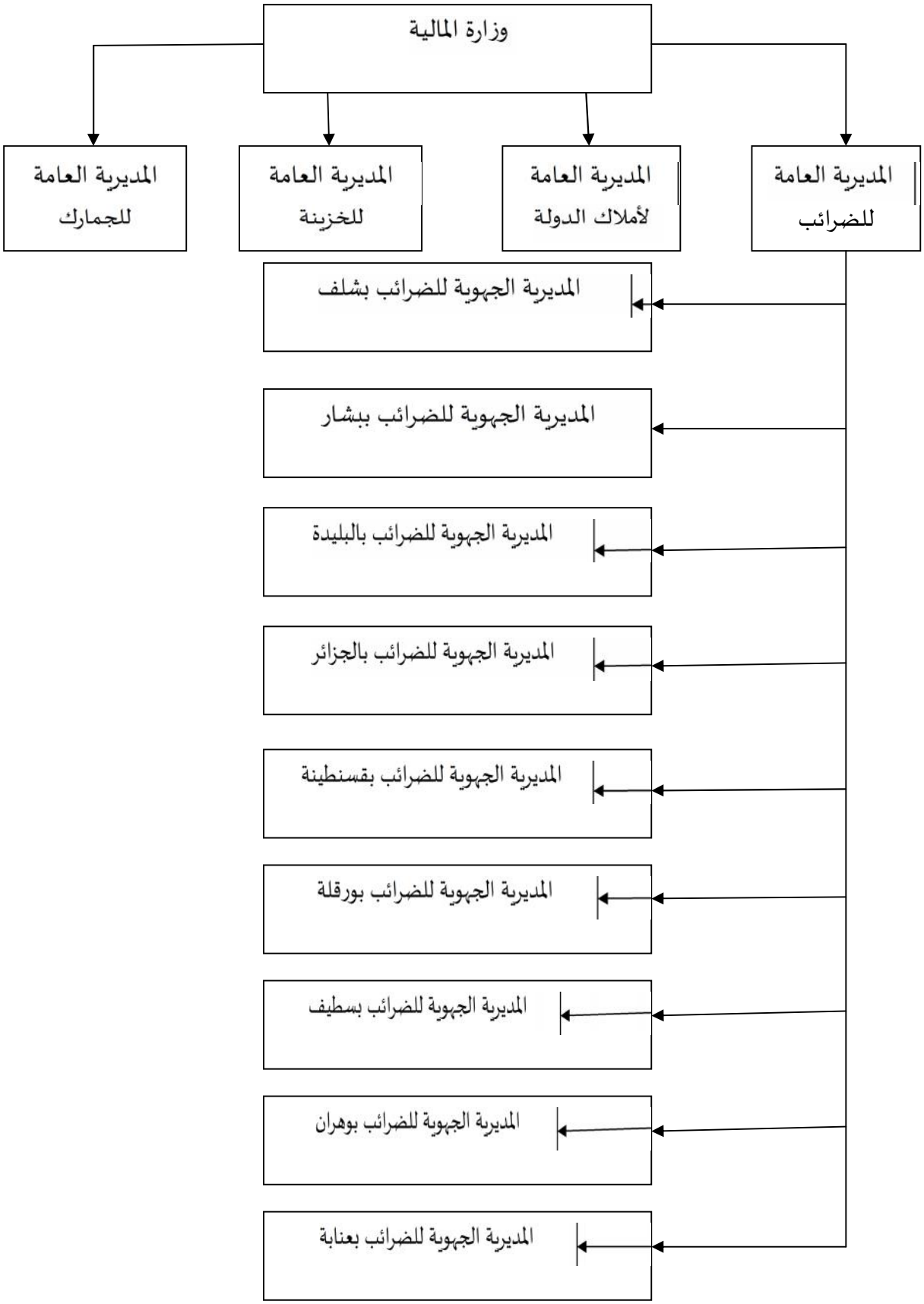
- القيام بعملية التنظيم و تصفية الأمر بصرف النفقات الخاصة بمديرية الضرائب.
- تقسيم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص اعتمادات الميزانية و اعداد تقرير شامل حول استهلاك الاعتمادات.

ت. مكتب الوسائل يقوم بما يلي:

- المساهمة في عملية ضبط و تحسين المطبوعات.
- تنظيم و تمويل و تسيير مخزون المطبوعات.

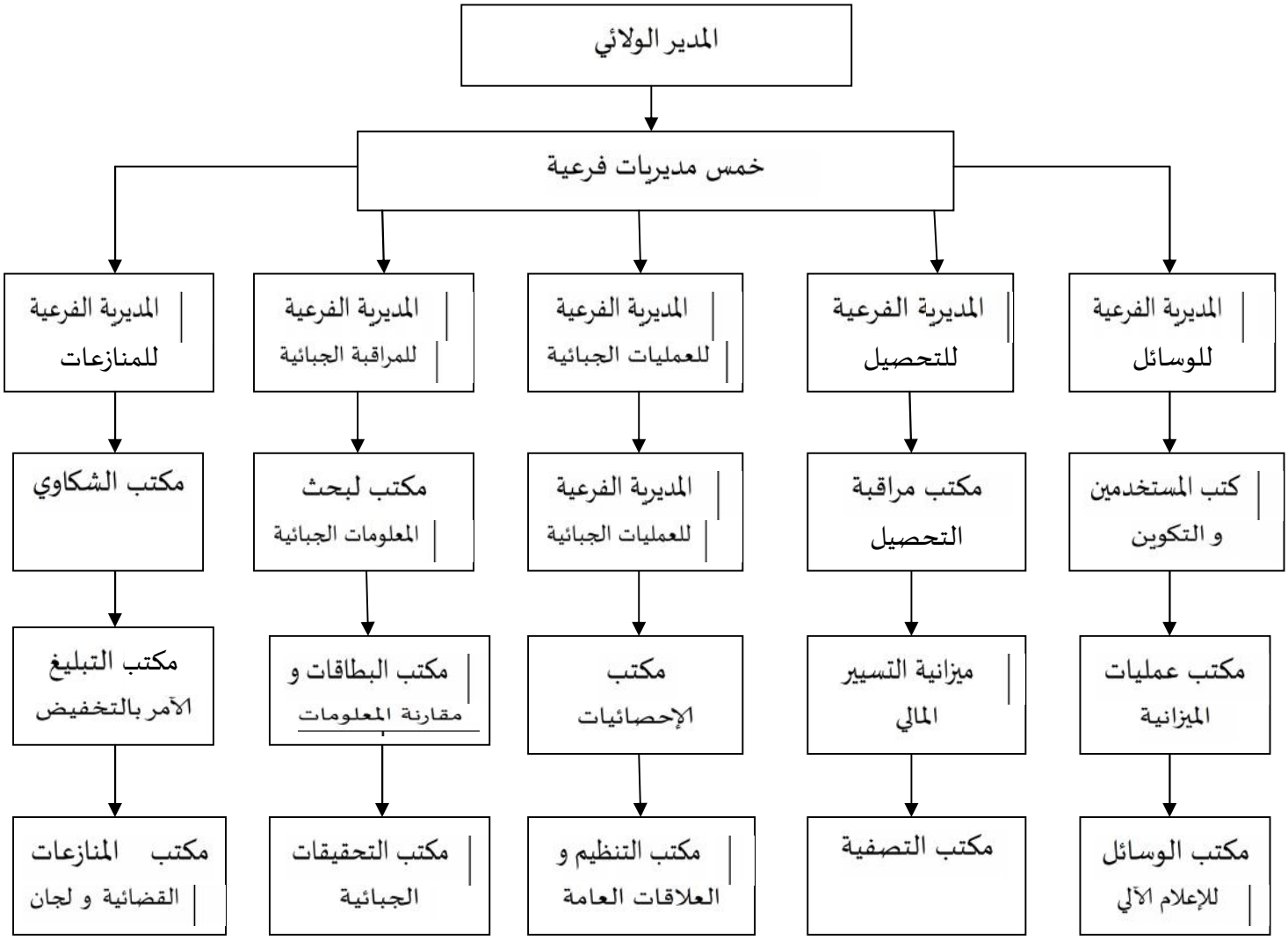
المساهمة في تنفيذ التدابير المختلفة لضمان أمن الموظفين و الهياكل و العتاد و التجهيزات و إعادة تقرير دوري في هذا الشأن.

**هيكل المديرية العامة للضرائب: مخطط رقم ( 04 ).**



**الشكل رقم (05):**

**هيكل مديرية الضرائب لولاية مستغانم**



**المبحث الثاني:**دراسة حالة (شركة ذات مسؤولية محدودة):

من برنامج التدقيق الجبائي المحاسبي المصوب لسنة 2016

تعريف بالمؤسسة:

شركة ذات مسؤولية محدودة ( ش م م ) .

تاريخ الإنشاء: 2012/06/03

نوع النشاط: خدمات مخازن تحت إشراف الجمارك Entrepôts Sous Douane

العنوان الاجتماعي: صيادة مستغانم.

تسيير الملف: مركز الضرائب مستغانم

الشركة خاضعة للنظام الحقيقي Régime du Réel

تكتب التصريحات شهريا

- خاضعة للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% .
- خاضعة للرسم على النشاط المهني بنسبة 02% .
- خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 26%.
- خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لدفع المرتبات والأجور حسب الجدول.
- خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة أرباح الشركاء بنسبة 10%.

خاصية التدقيق:

يتعلق هذا النوع من التدقيق بما يسمى.

التدقيق المصوب:

و تمالتدقيق في عين المكان على جميع الدفاتر التجارية والوثائق والمستندات المحاسبة للشركة ومقارنتها مع مختلف المعطيات والمعلومات في حوزة الإدارة.

ومس هذا التدقيق فقط الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للفترة الغير متقادمة: 2013-2014 و 2015.

1) الحالة الجبائية قبل التدقيق:

أنظر التصريحات.

- جدول النتائج 2013-2014-2015 وثيقة رقم: 01
- كشف المحاسبة.
- وصل دفع الضريبة لسنوات 2013-2014-2015 وثيقة رقم: 02- 03- 04.

2) مراحل التدقيق:

أ.الإشعار بالتدقيق [redacted]

أنظر الوثيقة: 05

ب. الإشعار بالتقويم Avis de Notification

وفقا للتدقيق الجبائي المحاسبي المصوب لمؤسستكم المختصة في نشاط مخازن تحت إشراف الجمارك Entrepôts Sous Douane الكائن مقرها بصيادة مستغانم.

وتبعا للأسعار بالتدقيق رقم BUF/SDCF 36 بتاريخ 2016/05/10 الخاص بسنوات 2013- 2014 –2015 .

وفي إطار الضمانات التي توفرها إدارة الضرائب يمكنكم الاستعانة بمستشار معين من طرفكم لمرافقتكم طيلة مدة المراقبة طبقا لنص المادة 20/4 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكنكم طلب إجراء التحكيم من مدير الضرائب للولاية خلال ردكم على التقويم المقترح طبقا لنص المادة 31/6 من قانون المالية لسنة 2012.

إن فحص الدفاتر المحاسبية والتصريحات الجبائية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بالمحاسبة للسنوات المعنية بالتدقيق يمكن وجود نقائص واختلالات كالآتي:

I. المحاسبة من حيث الشكل: لاشيء.
II. المحاسبة من حيث المضمون.

1. فحص فاتورات متعلقة بالخدمات المقدمة ( Prestations Fournis) يمكن من ملاحظة عدم تسجيل مبالغ تلك الفاتورات في المحاسبة قيد c/411 كما يلي:

فاتورة رقم 45 بتاريخ 2013/06/16 مبلغ 1.106.700.00 دج خارج الرسم.

فاتورة رقم 96 بتاريخ 2014/10/02 مبلغ 136.600.00 دجخارج الرسم.

فاتورة رقم 32 بتاريخ 2015/03/25 مبلغ 460.000.00 دج خارج الرسم.

تعتبر هذه المبالغ رقم أعمال مفوترة يجب إدراجها في جدول النتائج للسنوات التي تحققت فيها وتخضع للضريبة على أرباح الشركات.

2. بالنسبة للاهتلاكات:

تبين من خلال التدقيق أنه لم يتم احترام سقف 1000.000.00 دج بالنسبة لحساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي بالنسبة للسيارات السياحية التي لا تشكل أداة رئيسية لنشاط المؤسسة المادة (143/3 ق ض ر م).قانون ضرائب الرسوم المماثلة.

ن أن المؤسسة اشترت سيارة سياحية من نوع (كيا KIA)بتاريخ 2014/07/15 بمبلغ 2653.846.00 دج خارج الرسم .

يجب حساب قسط الاهتلاك على أساس 1000.000.00 دج وليس على مبلغ 2653.846.00 دج .

لذلك يجب إعادة دمج الاهتلاك الغير قانوني في الأرباح الخاضعة للضريبة كما يلي:

**سنة 2014:**

قسط الاهتلاك المالي للسيارة السياحية المصرح به..... 221.153.00 دج

قسط الاهتلاك المالي للسيارة السياحية الواجب خصمه هو: 221153.00

83.333.00 = %20 x 12 x 5 x 1.000.000,00

المبلغ الذي يجب دمجه: = 137.820.00

**سنة 2015:**

قسط الاهتلاك المالي للسيارة السياحية المسمح به..... 530.769.00

قسط الاهتلاك المالي للسيارة السياحية الواجب خصمه 1000.000.00 x 20 % = 200.000.00

المبلغ الذي يجب دمجه: =330.769.00

3. مراقبة المستندات الخاصة بقيود الأعباء سمح من وجود الثغرات التالية:

أ. تسجيل بطريقة غير قانونية في قيد C/62 خدمات مبلغ 1.149.204.00 دج خارج الرسم.

بالنسبة للفاتورة EPM رقم 5026 بتاريخ 2013/11/28 الخاصة بالمؤسسة فردية للخشب.

المبلغ السابق يجب إعادة دمجه في النتيجة الخاضعة لضريبة IBS لسنة 2013.

ب. تسجيل في قيد C/62 خدمات فاتورة رقم 2014/3 بتاريخ 2014/01/15 إعلاناتpublicity لفائدة مؤسسة اشغال البناء بمبلغ 267.000.00 دج.

يجب إعادة إدماج المبلغ المذكور في النتيجة لسنة 2014.

ج. تسجيل في قيد المحاسبي C/62 خدمات مبلغ 500.000.00 دج خارج الرسم متعلق بكراء عقار سنة 2015 دون وجود مستندات إثبات.

هذا المبلغ يجب إعادة إدماجه في النتيجة الخاضعة للضريبة IBS لسنة 2015.

سجلت الشركة سنة 2012 عجزا يقدر بـ 210.000.00 ولم يتم قيد المبلغ في المحاسبة. إذ يعتبر هذا العجز عبئا على المؤسسة ويخفض من الأرباح المحققة لسنة الموالية أي سنة 2013 تطبيقا لنص المادة ( 147 ق ض ر م).

**كيفية إعادة تقدير الضريبة على أرباح الشركة IBS:**

تبعا للثغرات الجبائية والمحاسبية المسجلة فقد تم تصحيح وضعية الضريبة على أرباح الشركة بالقيام بالإدماجات والتخفيضات كما هو موضحا في جدول النتائج المصرح به وهذا كما يلي:

جدول رقم(04):

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| أساس الربح المصرح به . الوثيقة رقم 1 | 10390.591 دج | 32.937.844 دج | 59.254.425 دج |
| **الإدماج:** رقم الأعمال | | | |
| - فاتورة رقم 45 بتاريخ 2013/06/16 | 1.106.700 دج | | |
| - فاتورة رقم 56 بتاريخ 2014/10/02 | | 136.600دج | |
| - فاتورة رقم 32 بتاريخ 2015/03/25 | | | 460.000 دج |
| **الإهتلاكات:** | _ | 137.820 دج | 330.769 دج |
| خدمات:مقيدة غير قانونية | | | |
| - فاتورة رقم 26/.... بتاريخ2013/11/28 | 149.204 دج | | |
| - فاتورة رقم 2014/03 بتاريخ 2014/01/15 | | 267.000دج | |
| تاجر عقار سنة 2015 | | | 500.000 دج |
| التخفيضات: | | | |
| العجز المسجل سنة 2012 | 210.006 دج | / | / |
| أساس الربح المقدر بعد التحقيق . الوثيقة رقم 2 | 11.436.489 دج | 33.479.264 | 60.545.194 دج |
| الفرق: (2 – 1) | 1.045.898 دج | 541.420 | 1.290.769 دج |

جدول رقم (05): حساب الضريبة المستحقة قبل التدقيق: (1)

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| أساس الضريبة قبل التدقيق | 10.390.591 دج | 32.937.844 دج | 59.254.425 دج |
| النسبة IBS | %25 | %23 | %26 |
| الحقوق | 2. 597.648 دج | 7.575.704 دج | 15.406.150 دج |

أنظر الوثائق:

جدول رقم (06): حساب الضريبة المستحقة بعد التدقيق:(2)

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| ساس الضريبة بعد التدقيق | 11.436.489 دج | 33.479.264 دج | 60.545.194 دج |
| النسبة IBS | %25 | %23 | %26 |
| الحقوق | 2.859.122 دج | 7.700.230 دج | 15.741.750دج |

جدول رقم (07): حساب الضريبة IBS الواجب دفعها: (2) _(1)

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الحقوق المستحقة بعد التدقيق | 2.859.122 دج | 7.700.230 دج | 15.741.750 دج |
| الحقوق المستحقة قبل التدقيق | 2.597.648 دج | 7.575.704 دج | 15.406.150 دج |
| الحقوق الواجبة الدفع | 261.475 دج | 124.526 دج | 335.600 دج |

جدول رقم (08): حساب الغرامة المستحقة المادة 193 قانون (ض.ر.م):

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الحقوق واجبة الدفع | 261.475 دج | 124.526 دج | 335.600 دج |
| نسبة الغرامة | %25 | %15 | %25 |
| مبلغ الغرامة | 65.368 دج | 19.679دج | 83.900دج |

جدول رقم (09): حساب مجموع الحقوق المستحقة (3)+(4):

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الحقوق واجبة الدفع | 261.475 دج | 124.526دج | 335.600دج |
| الغرامة | 65.368 دج | 18.679 دج | 83.900 دج |
| المجموع | 326.843دج | 143.205دج | 419.500دج |

جدول رقم (10): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

صنف رؤوس أموال منقولة المادة: 104 قانون (ض.ر.م):

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الفرقبين أساس الضريبة قبل التدقيق وبعد التدقيق | 1.045.898 دج | 514.420 دج | 1.290.76 دج |
| الحقوق الواجبة الدفع | 261.475 دج | 124.526 دج | 335.600 دج |
| أساس الضريبة | 826.373 دج | 416.894دج | 955.169 دج |
| النسبة الضريبة | %10 | %10 | %10 |
| الحقوق المستحقة | 82.637 | 41.689 | 95.516 |

جدول رقم (11): حساب الغرامة المستحقة:

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الحقوق واجبة الدفع | 82.637 | 41.689 | %9.551.625 |
| نسبة الغرامة | %25 | %25 | %25 |
| مبلغ الغرامة | 20.659 | 10.422 | 23.879 |

جدول رقم (12): مجموع الحقوق المستحقة:

| البيان | 2013 | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| الحقوق واجبة الدفع | 82.637دج | 41.689دج | 95.516دج |
| الغرامة | 20.659دج | 10.422 دج | 23.879 دج |
| المجموع | 103.296دج | 52.111دج | 119.395دج |

## خلاصة:

من خلال دراستنا للحالة التطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و من خلال مراحل التدقيق المحاسبي و الجبائي فإن هذه العملية تعتبر من بين الوسائل التقنية الفعالة التي تمتلكها الإدارة لتصحيح الثغرات و الاختلالات المحاسبية و الجبائية للمكلفين و كذلك كشف المخالفين للتشريع الجبائي و المتهربين من دفع الضرائب و الرسوم, و من جهة أخرى يلعب التدقيق المحاسبي دورا فعالا في زيادة المردودية للخزينة العمومية, و يجب على الإدارة الجبائية الاهتمام بالتدقيق المحاسبي و ذلك بتكوين مدققين لخزينة الدولة.

## الخاتمة العامة:

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة, ثم الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة و ما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري و ما يحتويه من عدة مكونات و آليات تساعده على أداء مهامه, إلا أن طبيعة هذا التصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهمو مداخلهم الحقيقية, و حينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات و التأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة ما يعرف بالتهرب الضريبي.

إن خطورة هذه الأخيرة تكمن في الأثار السلبية التي تخلفها على جميع المستويات المالية, الاجتماعية و لاقتصادية.

و انطلاقا من هذا فإن مكافحتها ضرورة حتمية بالنسبة للسلطات المختصة, لكن لابد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة, لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لواضعي السياسة الضريبية لا يكمن في ظاهرة التهرب الضريبي نفسها بقدر معرفة المدى الذي تبلغه من خلال الاعتماد على بعض مناهج القياس, كمنهجي الاقتصاد السري و عدم الالتزام الضريبي.

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الاجراءات العلاجية, سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة, أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى أجهزة مختصة, كجهاز الرقابة الجبائية.

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي كوسيلة للبث عن التهرب الضريبي, حيث أن هذا الأخير يهتم بفحص محاسبة المكلف قيد التدقيق شكلا و مضمونا بغية اكتشاف الأخطاء المرتكبة و التي تؤدي إلى عدم توافق على ما هو مصرح به.

إن عملية التدقيق المحاسبي تمر بعدة مراحل, حيث تبدأ بمرحلة التحضير للتدقيق, أين يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلف المراقب من خلال الاتصالات الداخلية بالمفتشية المسيرة للملف الجبائي للمكلف و بالمؤسسات و الادارات الخارجية الأخرى, ثم تحليل و معالجة المعطيات المتوصل إليها.

ثم تأتي مرحلة العمل الميداني, حيث يقوم المدقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها عن طريق حق الرقابة الميدانية, و في المرحلة الأخيرة يخرج بنتيجة.

**نتائج إختبار الفرضيات:**

- بخصوصالفرضية الأولى التي تشير أن التدقيق يلعب دور مهم في المؤسسة, فقد أثبتت نتائج الدراسة أن متخذ القرار (المسير) يعتمد بشكل كبير على التقارير التي يعدها مدقق الحسابات لاتخاذ القرارات الصائبة التي تحقق الهدف المنشود في المؤسسة.
- الفرضية الثالثة و التي مضمونها بأن أهمية و فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها و أجهزتها, بعد اجراء الدراسات تبين أنها فرضية صحيحة.

**نتائج البحث:**

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن طريقة التدقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى جميع المداخيل المتحصل عليها من طرف الأشخاص, وهذا ما أدى إلى تدعيمها بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية, بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية.
- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية و لاقتصادية, نظرا لآثاره السلبية المتعددة.
- إن الرقابة مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة, و تحمي المكلفين بالضريبة و يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية تحت بطلان الإجراءات.
- تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة ظاهرة التهرب, إلا أنها تبقى قاصرة و هذا لنقص الوسائل المادية و البشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني.
- النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي يتميز بعدم الاستقرار في منظومته التشريعية, مما يقوي فرص التهرب الضريبي.
- إن الرقابة الجبائية تهدف إلى تعزيز الأمن الجبائي للمؤسسة, و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.

**التوصيات:**

- الاطلاع على الوثائق خاصة الملف الجبائي و المحاسبي المكلف بالضريبة.
- ضرورة تحسيس و توعية المواطنين بصفة عامة و المكلفين بالضريبة بصفة خاصة بالواجب الجبائي, و كذا الضمانات المخولة لهم في الإطار القانوني لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي, و ذلك بتنظيم ملتقيات إعلامية و فتح أبواب الإدارة الجبائية أمامهم.
- تحسين مستوى الأعوان المكلفين بالتدقيق, و ذلك عن طريق تنظيم أيام دراسية و دورات تكوينية خاصة في ميدان المحاسبة, و هذا لتجنب التجاوزات التي قد ترتكب أثناء عملية التدقيق الجبائي.

- تكثيف الرقابة المحلية و التدقيق في المحاسبة بتنظيم طرق البحث عن المعلومات الجبائية التي تعتبر عاملا أساسيا.
- تبسيط إجراءات الرقابة و التحقيقاتالجبائية مع إعطائها صلاحيات أكثر لتأدية المهام على أحسن وجه.
- تحسين الإمكانيات و الوسائل المادية من خلال إنشاء مقرات عمل جديدة, و صيانة القديمة منها, و تجهيزها بمختلف التجهيزات الإدارية.
- تحليل المعلومات و المعطيات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية.

**آفاق البحث:**

بعد هذه الدراسة و الوقوف على نتائج و تقديم الاقتراحات نأمل أن تكون منطلق لبحوث أخرى و ذلك للإجابة على بعض القضايا التي لا تزال مطروحة من بينها انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي على لاقتصاد الجزائري, و كيف يمكن إرساء آليات الرقابة الجبائية حتى تجعلها تلعب الدور الفعال و تبرز مساهمتها الفعلية في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## قائمة المراجع:

### أولا: المراجع باللغة العربية.

**الكتب:**


1) خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 17-18.

2) إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14.

3) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 16.

4) وليم توماس، أمرسونهنكي، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

5) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص 09.

6) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 10.

7) مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 26.

8) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 25-26.

9) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

10) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة، مصر 2001، ص 194.

11) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص 51.

12) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15.

13) صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العملي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق وعلوم الاقتصاد، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس 2005، ص 25.

14) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار ستقبل، الأردن، 2000، ص 12-13.

15) عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجماعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص 41.

16) محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

17) محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

18) محمود السيد ناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

19) صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 48.

20) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، 2005، ص 27-28.

21) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

22) وليم توماس، امرسونهنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 51-52.

23) عبد الكريم رمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص 08.

24) عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت، 1987، ص 69.

25) عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظم الاقتصادية، ماجسيتر، 1991، ص 10.

26) كشف الخدمات الجبائية رقم 14، 1996، ص 10.

27) يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، دار الجامع، بيروت، 1986، ص 15.

28) د. منصور ميلاد يونس، المالية العامة، الدار الجامعية للنشر .طرابلس، 1991.

29) د. السيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الاستهلاكية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ص 186.

30) د. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 77.

31) د. جون الكفراوي، الرقابة المالية جانب نظري وتطبيقي، جامعة الإسكندرية، ص 21.
32) عوادي مصطى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار. الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص 19.
33) لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية, تيارت, 2011.2012 ص 126.
34) عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مكتبة شباب الجامعة بيروت، 1994، ص 27.
35) يونس أحمد بطريق، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، ص 160.
36) نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2003، ص 107.
37) جلال الشافعي، العولمة الاقتصادية- الأثر على ضرائب في مصر، في كتاب الأهرام والاقتصادي، العدد 179، نوفمبر 2002، ص 64..
38) عبد المجيد دراز، المالية العامة، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، دار النهضة، بيروت، الطبعة الرابعة، 1999، ص 275.
39) عبد الباسط جراد، الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، المؤتمر الضريبي الرابع، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004، ص 05.

**الملتقيات و المقالات:**

40) مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.
41) بكريتي بومدين, يوسفي رشيد, مقال , دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب, مقال منشور, مجلة الدراسات الجبائية, جامعة البليدة, 2015, ص19

**القوانين و الدلائل و المراسيم:**

42) المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010, الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31.
43) دليل المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية, المديرية العامة للضرائب, الجزائر. 2006, ص 13
44) المادة 59 من قانون الاجراءات الجبائية, المديرية العامة للضرائب, الجزائر, 2008, ص45.
45) المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2009
46) المادة 9 و10 من القانون التجاري
47) المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
48) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
49) المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
50) دليل المكلفين بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2003، ص 18.
51) المادة 31-3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
52) المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.

53) المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
54) المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009
55) المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009.
56) المواد من 65 إلى 70. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42. الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 11.
57) المادة 715 مكرر 06 المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، القانون التجاري الجزائري.
58) لمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009
59) لمادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2009

**المراجع باللغة الأجنبية:**

60) Lionnel. Cetgerrard.v.Audit et control interne – aspectsfinanciers. Opérationnel et stratégique, salloye, paris,1992,P21.
61) Bernard GERMOND.Audit financier-Guide pour l'audit de l'information financiere des entreprises, 1ere édition, pund, Paris,1991, P28.
62) Philipe Laurent. Et piereTcherkwsky. Pratique de l'audit opérationnelle les édition d'organisation, Paris, 1992, P29
63) Belaibou Mokhtar, Guide pratique l'audit financier et comtable, Maison des livres, Alger,1986, P22.
64) HaminiAllel, L'audit comptable et financier, Berti édition, Alger, 2002, P07
65) Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987, P69
66) MARC LEROY, contrôle, fiscal .edution HARMATTAM, 1993,P43
67) Guide vérification, edution 2001, P13.
68) P.COLIN.G. GERVASE. M. ROSETTI. Fiscalité pratique ; librairie vuibert , septembre 1994 , paris, page28,
69) SOURCE: GUIDE du Control sur pièces, direction générale des impôts , Alger, 2004, p7
70) MICHEL Bovier , Marie Christine , l'administration fiscale en France, PUF,paris,1988 ,Page 47,
71) Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économique, paris,1984, page 8