



جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب
University Ain Temouchent Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

عنوان المذكرة:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

تحت إشراف الأستاذ:
د. قريش

إعداد الطالبتين:
✓ بوقاسم سارة
محمد
✓ غربي بدرة

لجنة المناقشة:

الصفة	لقب واسم الأستاذ
رئيسا	د. عبد الرحيم نادية
مشرفا	د. قريش محمد
ممتحنا	أ. بلغزلي جهاد

السنة الجامعية: 2023- 2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

أول شكر لله سبحانه وتعالى على ما أسبغته علينا من نعم،

وعلى تيسير السبيل، فله الحمد والشكر في كل وقت وحين والحمد لله كثيرا الذي وفقني في إتمام هذا العمل.

وشكر خاص للوالدين الذين كانا السند الأعظم والداعم لنا في وصولنا إلى هذا المستوى

كما نتقدم بالشكر الخالص للمشرف الأستاذ الدكتور "قريش محمد"

مع كل الشكر والتقدير لجميع من ساعدونا في الحصول على البيانات اللازمة لإتمام هذا العمل

شكرا كذلك لكل من علمنا حرفا، كلمة، مقياسا شكرا لكل الأساتذة المحترمين

أعضاء لجنة المناقشة

كما نتقدم بالشكر لموظفي مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت على المساعدة والتعاون الطيب والمعاملة الحسنة

الطالبتين : غربي بدرة وبوقاسم سارة

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على نبيه الكريم

أهدي إنجازي هذا:

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المستنير،

فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي والذي الحبيب أطال الله في عمره.

إلى من وضعتني على طريق الحياة، وجعلتني رابط الجأش،

وراعتني حتى صرت كبيرة أُمي الغالية أطال الله عمرها،

إلى إخوتي الصغار، وإلى جدتي الحبيبة وجدي الحبيب رحمه الله

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من الصعاب.

إلى صديقتي ورفيقتي

إلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية.

إلى جميع أساتذتي الكرام.

الطالبة: غربي بدرة

الإهداء

من قال أنا لها .. نالها

وأنا لها وإن أبت لرغما عنها أتيت بها

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون، ولم يكن الحلم قريبا

ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها.

إلى من شرفني بحمل اسمه..والذي العزيز أطال الله عمره إلى النور الذي أنار دربي
والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبدا، من بذل الغالي والنفيس، واستمدت منه قوتي
واعترازي بذاتي.

إلى نور عيني وضوء دربي ومهجة حياتي.. إلى التي ساندتني، ووقفت بجانبني، وقدمت لي
الدعم لمواصلة طريقي، إلى التي وهبتني الحياة والأمل، واحتضنتني قلبها قبل يدها وسهلت
لي الشدائد بدعائها، والذتي الحبيبة حفظها الله

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي، إلى ملهمي نجاحي إلى من شددت عضدي به فكان لي
ينبوع أرتوي به.. إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرّة عيني، زوجي الغالي.

إلى ابني حبيبي أول فرحة في عمري إلى من ابتسامته تقويني إلى من كان سببا في نجاحي
إلى الذي شاركني طول فترة دراستي ابني محمد جود.

إلى من عشت معهم أجمل لحظات حياتي إلى شموع دربي، إلى من شهدوا معي متاعب
الدراسة وسهر الليالي.. إخوتي حفظهم الله.

إلى أساتذتي الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لنا.. يا من صنعتم لنا المجد.

أهديكم هذا الإنجاز وثمره نجاحي الذي لطالما تمنيته، ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته بفضل
من الله عزو جل، فالحمد لله على ما وهبني، وأن يعينني ويجعلني مباركة أينما كنت.

بوقاسم سارة

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، باعتباره وسيلة يتم الاعتماد عليها في التعرف على مدى مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك باستخدام أدوات التدقيق المحاسبي التي تتيح استخلاص الوضعية الحقيقية للمكلف ومقارنتها بما تم التصريح به، كما تهدف أيضا إلى إبراز مساهمة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في ظل واقع النظام الجبائي الجزائري والصعوبات التي يواجهها والتي من أبرزها الغش والتهرب الضريبي، وما يخلقها من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى الميزانية العمومية بشكل خاص نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية.

كما تمت هذه الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، حيث تمت دراسة ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة واستخلاص مدى المساهمة المحققة من أدوات الرقابة ومقارنتها مع ما تم التوصل إليه في الجانب النظري، واستخلاص من هذه المقارنة الدور الحقيقي الذي يقدمه التدقيق المحاسبي في الميدان العملي في مجال الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التهرب والغش الضريبي، مديرية الضرائب بعين تموشنت.

Résumé :

Cette étude vise à identifier le rôle du contrôle comptable dans l'activation du contrôle fiscale en tant que moyen fiable d'identifier la crédibilité des déclarations fiscales soumises par le contribuable, Cela se fait en utilisant des outils de contrôle comparant qui permettent d'extraire la situation réelle du contribuable et de la comparer avec ce qui a été déclaré . il vise également à mettre en évidence l'appui du contrôle fiscal à la lumière de la réalité du système fiscal algérien et du system fiscal algérien. les difficultés auxquelles elle est confronté, dont les plus importantes sont la fraude et l'évasion fiscale, et leurs effets négatifs sur l'économie nationale, l'économie nationale en générale et sur bilan en

particulier du fait de la privant d'une partie importante de ses ressources financières.

Cette étude a également été réalisée au niveau de la direction des impôts de la wilaya de Ain temouchent, ou ont été étudiés les dossiers des contribuables soumis au contrôle ,l'ampleur de l'apport réalisé à partir des outils de contrôle a été extraite, par rapport a ce qui a été réalisé. Dans l'aspect théorique, et le rôle réel que joue l'audit comptable dans le domaine pratique dans le domaine du contrôle budgétaire a été conclu.

Mots clés : Audit comptable ; contrôle fiscale ; la fraude et l'évasion fiscale ; Direction des impôts de Ain Témouchent.

الفهارس

قائمة المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر وتقدير
	اهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
1	تمهيد
2	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
2	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
2	الفرع الأول: مفهوم، أنواع، اهداف، أهمية التدقيق المحاسبي
8	الفرع الثاني: معايير التدقيق المحاسبي
10	الفرع الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
14	المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية
14	الفرع الأول: مفهوم، اهداف الرقابة الجبائية
16	الفرع الثاني: اشكال الرقابة الجبائية
17	الفرع الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية
22	المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
22	المطلب الأول: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
24	المطلب الثاني: مظاهر دعم الرقابة الجبائية خلال سير عملية التدقيق المحاسبي
29	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
29	المطلب الأول: الدراسات الوطنية والدراسات الأجنبية
30	الفرع الأول: الدراسات الوطنية
31	الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية
32	المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
34	المبحث الأول: التعريف بمركز الضرائب عين تموشنت
34	المطلب الأول: تعريف، مهام مركز ضرائب عين تموشنت
36	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب عين تموشنت
37	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية
37	المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة ا، ب
37	الفرع الأول: دراسة حالة مؤسسة ا
43	الفرع الثاني: دراسة حالة مؤسسة ب

46	المطلب الثاني: الفرق بين الدراستين والنتائج المتحصل عليها
47	خلاصة الفصل
48	خاتمة
51	قائمة المراجع
54	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عناوين الأشكال	الرقم
8	معايير التدقيق المتعارف عليها	1
16	أشكال الرقابة الجبائية	2
36	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	3

قائمة الجداول

الصفحة	عناوين الجداول	الرقم
18	جدول معايير انتقاء المكلفين بالضريبة	1
39	جدول المحاسبة من حيث المضمون رقم 1	2
40	جدول المحاسبة من حيث المضمون رقم 2	3
40	جدول المحاسبة من حيث المضمون رقم 3	4
41	جدول المحاسبة من حيث المضمون رقم 4	5
42	جدول المحاسبة من حيث رقم الاعمال	6
42	جدول المحاسبة من حيث الربح	7
42	جدول الحقوق من حيث الرسم على القيمة المضافة	8
45	جدول الحقوق من حيث الضريبة على الدخل الإجمالي	9
45	جدول المحاسبة في المضمون من حيث حجم التداول	10
45	جدول المحاسبة في المضمون من حيث الأرباح	11

تعتبر الضريبة من اهم الإجراءات المالية التي تسعى الدولة لتحقيقها فهي تساهم في الرفع من إيرادات خزينة الدولة ومعالجة ازماتها وتعد المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه الدولة في تمويل التنمية الاقتصادية وكل هذا مرتبط بالوفرة الضريبية وقابلية المكلفين بدفع التزاماتهم الضريبية في آجالها المحددة وبطريقة منتظمة.

وبما ان النظام الضريبي الجزائري يمتاز بكونه نظام تصريحي يمنح للمكلفين صلاحية تقديم تصريحاتهم بشكل يوافق مداخلهم الحقيقية فإن تصريحات المكلفين بالضريبة تعتبر مبدئيا صحيحة وصادقة وإن دليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية. وذلك لكون بعض المكلفين يفكرون في الاعتماد على الوسائل التي تمكنهم من التملص من دفع الضريبة لذلك سخر المشرع الجزائري جميع الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ومكافحة كافة أشكال التهرب والغش الضريبي. ولعل من أهم الطرق التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في اكتشاف حالات التهرب والغش الضريبي نجد أسلوب الرقابة الجبائية حيث تعد أداة وقائية وردعية في آن واحد كما ان التدقيق المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية المعمقة. حيث يقوم به أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية في المجال الضريبي والمحاسبي وقد منح المشرع منح لهم عدة صلاحيات للقيام بهذه المهمة وهذا كله من أجل تحسين وتطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على التحصيل الضريبي.

1- إشكالية البحث

من خلال المقدمة السابقة يمكن لنا صياغة إشكالية هذا البحث عن طريق طرح السؤال الجوهري التالي:

- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية؟.

ويتفرع عن هذا السؤال الجوهري الأسئلة الجزئية التالية:

- كيف تساهم إجراءات التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية؟
- كيف يساهم تقرير التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية؟

2- فرضيات البحث:

مقدمة

من أجل الإجابة على إشكالية بحثنا فقد قمنا بصياغة فرضيتين كما يلي:

- يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية كونه يقدم نظرة موضوعية عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية من خلال تحديد الانحرافات وطرق معالجتها.

3-مبررات اختيار البحث:

من أهم الأسباب التي جعلتنا نختار هذا البحث نذكر:

ا-أسباب شخصية: وتتمثل في رغبتنا في المزج ما بين المحاسبة والجباية وتعزيز معلوماتنا فيهما.

ب-أسباب موضوعية: وتتمثل في ارتباط موضوع الدراسة بالتخصص الجامعي، وإبراز أهمية موضوع التدقيق المحاسبي وأهميته في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

4-أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في كونه يعتبر الدعامة الأساسية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في اكتشاف بعض الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات من طرف المكلفين مما يتطلب التوضيح وإعادة التصحيح واسترجاع الحقوق.

5-أهداف البحث:

من الأهداف التي نرجو تحقيقها من خلال هذا البحث نجد:

- التعرف على الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.
- التعرف على دور التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق لأغراض جبائية بشكل خاص في محاربة التهرب والغش الضريبي.

6-حدود البحث:

لقد قمنا بإنجاز هذا البحث بالتقيد بالحدود الزمانية والمكانية التالية:

ا-الحدود المكانية: حيث تم إجراء البحث الميداني لدى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت

ب-الحدود الزمنية: حيث قمنا بإجراء بحثنا في الفترة بين 2024/2023

7-منهج البحث والأدوات المستخدمة:

منهج البحث هو المنهج الوصفي، ومنهج دراسة حالة جزء منه.

8-صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي وجهناها في إنجاز هذا البحث نذكر:

- صعوبة عدم استقرار القوانين والإجراءات الجبائية وتحيينها المستمر.
- صعوبة الوصول لبعض المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة لأسرار مهنية.
- تشعب الموضوع وصعوبة دراسته من كل الجوانب.

10-هيكل البحث:

سعيًا للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها تناولنا الموضوع من خلال فصلين الفصل الأول متعلق بالإطار النظري، حيث تطرقنا إلى جل المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وكذلك الدراسات السابقة وتناولنا في الفصل الثاني كافة جوانب الدراسة الميدانية.

الفصل الأول: الإطار النظري
للتدقيق المحاسبي والرقابة
الجبائية والدراسات السابقة

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة لحفظ إيرادات الخزينة العمومية، فمن خلال منع التهرب الضريبي والحفاظ على العدالة الضريبية، يتسنى ان يكون لها أهمية تجعلها محل الدراسة والتحديث المستمر، فالتطور المستمر لطرق التهرب الضريبي والطرق التدليسية، يفرض على الرقابة الجبائية ان تكون ذات مرونة في طرق بحثها عن انحرافات ومواضع الخلل في التصريحات الجبائية، ولهذا تلجأ الرقابة الجبائية لأدوات ووسائل تساهم في تفعيلها، من هذه الأدوات نجد التدقيق المحاسبي.

كما يعد التدقيق المحاسبي أداة فعالة في التحقق مما إذا كانت الصورة التي تعرضها المؤسسة من خلال القوائم المالية ذات مصداقية، أو أنها تختلف عن الوضعية الواقعية، أو من خلال البحث في المستندات المحاسبية يقوم المدقق بإصدار تقرير مفاده تفنيد أو تأكيد بما أدلت به المؤسسة من المعلومات عن نفسها، وفقا لقدرته على كشف الصورة الواقعية، كما تستخدمه الإدارة الجبائية، في الكشف عن الانحرافات المحاسبية والتجاوزات.

ومن خلال هذا الفصل سيتم دراسة كلا العنصرين: التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية لأخذ صورة واضحة لكل منهما، وذلك من خلال 3 مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

لقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى ماهية التدقيق المحاسبي، أما في المطلب الثاني تطرقنا إلى ماهية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم، أنواع، اهداف، أهمية

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلى أنها تصب في نفس الهدف، ومن بين تلك التعاريف نذكر:

1- لقد عرف BERNAULT ET GERMOND عملية التدقيق على أنها: اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة.¹

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

حسب لجنة التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين : هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر الموضوعية ،ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية.³

3- في حين عرف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي "التدقيق هو فحص مهني مؤهل

¹ -L-LIONNEL.G ET GERARD.V .AUDIT ET CONTROL INTERNE . ASPECTS FINANCIERS –Opération et statistiques ..P21

² محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص18.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار الميسرة، عمان الأردن، الطبعة 2009، ص2، ص13.

- ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات نتائج المؤسسة.¹
- 4- حسب أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادي محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.²
- 5- وحسب حسين قاضي يرى كذلك أن التدقيق هو البحث المنهجي الذي يقوم بجمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين.³
- 6- التدقيق المحاسبي هو عملية فحص للسندات والسجلات المحاسبية لإعطاء لرأي فني محايد حول المركز المالي للمؤسسة.
- من التعاريف السابقة نستنتج أن عملية التدقيق ماهي إلا مجموعة من الإجراءات المنظمة والممنهجة التي يقوم بها المدقق اعتماداً على وثائق إثبات رسمية بهدف التأكد من مصداقية المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة.
- كما نلاحظ أن التعريفات السابقة قد ركزت على أربعة نقاط أساسية هي:⁴

¹ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، تعريب و مراجعة احمد حجاج ، دار المريخ للنشر، السعودية 1997، ص28.

² احمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، طبعة 3، 2009 ، ص07

³ حسين القاضي، مراجعة حسابات منشورات الجامعة دمشق، الطبقة 3، 1993-1994، ص14.

1BERNARD GERMON ; AUDIT FINANCIER ; GUIDE POUR L'INFORMATION FINANCIER DES ENTREPRISES ; 1ERE Edition , dunal, paris, 1991_p10

- 1- **الفحص:** يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات التي يتم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- 2- **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشرعين فترة مالية معينة .
- 3- **التقرير:** وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي.¹
- 4- **أدلة الإثبات:** وهي تمثل أي معلومات مقنعة، قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي يقوم مدقق الحسابات بتجميعها، فهي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق.²

❖ أنواع التدقيق المحاسبي:

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا أنه يلتقي بالأهداف حيث يصنف إلى

1- من حيث نطاق عملية التدقيق: وهو نجد نوعين:

➤ **التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي لا توجد قيود حول مجال ونطاق عملية التدقيق.

➤ **التدقيق الجزئي:** وهو وضع أجزاء معينة من عمليات المؤسسة محل التدقيق، فيجد المدقق أنه محصور وفق إطار محدد من السجلات والبيانات مما يحد من حرية عمله، وهذا ما يسعى لإبرازه بشكل واضح أثناء كتابة تقريره، فيوضح أن تفاصيل ما أحاط به مندرجة في نطاق الحدود التي سمح له بها، بالإضافة إلى ذكر نطاق مسؤوليته تلافياً لأي اتهام بالتقصير أو إهمال.³

¹ BERNARD GERMON ; AUDIT FINANCIER ; GUIDE POUR L'INFORMATION FINANCIER DES ENTREPRISES ; 1ERE Edition , dunal, paris, 1991.p65

² بوركايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 01، 2015، ص263.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص18.

2-من حيث توقيت عملية التدقيق:

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

✚ **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد اقفال الدفاتر وترصد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تنفيذ كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة.¹

3-من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق: وهناك نوعين:

✚ **التدقيق الداخلي:** الذي يتم داخل الوحدة الاقتصادية لتحقيق في دقة المعلومات والحسابات الإحصائيات يقوم بها المدقق الداخلي.

✚ **التدقيق الخارجي:** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج المنشأة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء رأيه الفني والمحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة.

4 – من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين:²

✚ **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الغير ملزم بقانون معين أو بلائحة معينة وإنما لأغراض معينة متعلقة بالمؤسسة.

✚ **التدقيق التزمي:** يحتم القانون العمل به، حيث تلتزم المؤسسة "ضرورة تعيين مندوب الحسابات في القانون التأسيسي بالنسبة لشركات المساهمة من ناحية أخرى فإن القوانين الأساسية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص"³.

¹ حفيظة مقرابي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، 2017/2016، ص13.

² Daoudeyousefmatin , **Infernal Audit Manuel**, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes,Loubnane,2007,P:79.

³ الجمهورية الجزائرية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007 ، ص156.

❖ أهداف التدقيق المحاسبي:

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي.¹ كما يهدف التدقيق إلى:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تقييم النتائج التي تم الوصول إليها مقارنة مع الأهداف المسيطرة. اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في البيانات.

التأكد ما إذا كانت المؤسسة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة.

❖ أهمية التدقيق:

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ومن أبرزها: إدارة المؤسسة: لإدارة المشروع يعتبر التدقيق مهما، حيث إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على التدقيق يجعل عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام.

المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: التدقيق في مثل هذه المؤسسات يعتبر ذا أهمية خاصة، حيث عند طلب العميل قرض معين أو تمويل لمشروع ما حيث تعتمد هذه المؤسسات في اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية

الجهات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض ضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحاديات والنفقات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.²

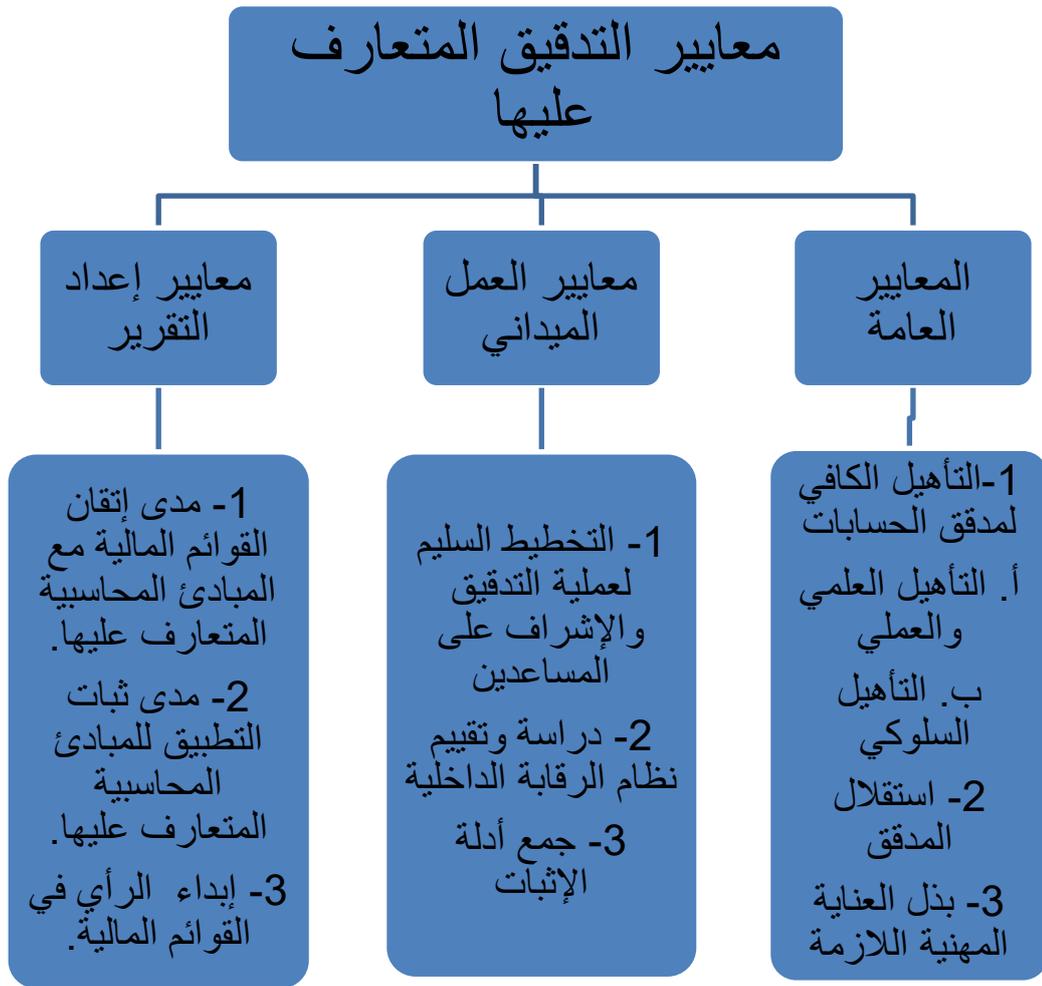
¹ علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص47.

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

الفرع الثاني: معايير التدقيق المحاسبي:

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومراجع شخص متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعقد الحسابات وعليه يتعين مراعاة المعالم أثناء قيامه بالمهمة¹ مجموعات معايير متعلقة بالشخص المدقق، معايير متعلقة بالعمل الميداني، معايير إعداد التقرير. ويمكن توضيح هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: خديجة شنيبي، دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ

الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ص 25.²

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان للمطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 25.

² خديجة شنيبي، دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ص 25.

الفرع الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

1- الإجراءات الأولية لانطلاق عملية التدقيق المحاسبي:

وهي الخطوات التنظيمية والتخطيطية لعملية تدقيق الحسابات فهي الخطوات التي تسبق البداية الفعلية لما يتعلق بمهمة التدقيق من فحص وتحقيق وغيره , ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثالث مراحل متتالية:

أ - قبول المهمة و إيفاء متطلبات مباشرتها:

تأتي هذه المرحلة في طليعة عملية التدقيق المحاسبي وبمختصر مفادها فإنها المرحلة التي يتم من خلالها قبول المهمة أو رفضها انطلاقا من جملة من الخطوات التي تسمح بإنشاء نظرة عامة حول المهمة وتحديد أبعادها كما تسمح بإنشاء ملف متكامل عن المؤسسة بعد انطلاق في دراسة هويتها وتعرف على نشاطها وجمع المعلومات حول أنظمتها.

ب - تخطيط وتنظيم برامج سير العملية:

بعد المرحلة الأولى تأتي مرحلة التدقيق والتي يتم فيها وضع خطة العمل ولأجل وضع الخطة المناسبة وبغرض مساعدة المدقق لتقرير طبيعة الإجراءات التدقيقية وتحديد مهلتها الزمنية المتاحة تتضمن الإجراءات التحليلية والتي يجري من خلالها تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة الأرصدة المالية والغير مالية

ج - توثيق عملية التدقيق:

حسب معيار التدقيق الدولي 230 فإنه يقصد بعملية توثيق التدقيق " تسجيل لكل ما يتعلق بعملية التدقيق من حيث الإجراءات و الأدلة والنتائج في شكل مستندات يتم الاحتفاظ بها سواء كان ذلك في شكل معلومات مخزونة أو مقاطع مصورة أو وسائل الكترونية أو أي وسائل أخرى والهدف الاساسي لهذه العملية توثيق ما يوفر للمدقق قرائن و أدلة تدعم رأيه "1.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

و يأتي القسم الثاني من الإجراءات بعد قسم الإجراءات الأولية متعلقا بتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أن ذلك يتم لغرض الوقوف على آثار هذا النظام على الحسابات والقوائم المالية , رجوعا إلى كون المدقق يعتمد على متانة هذا النظام في تأكيد صحة القوائم المالية , ولتقييم هذا النظام فإن المدقق يمر بالعديد من الخطوات يتم ايجازها فيما يلي :

¹ رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية(الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص 160.

أ - الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية:

وهي أولى خطوات تقييم نظام الرقابة المالية , فلتقييم نظام المؤسسة محل التدقيق كان لزاما على المدقق تكوين صورة عن نظام الموجود داخل المؤسسة محل التدقيق رجوعا إلى أن كل مؤسسة لها نظامها الخاص ¹:

تقييم ما اذا كانت البيانات المالية للمؤسسة قابلة للتدقيق , من خلال التحقق من مدى صدق الإدارة في أداء واجباتها , بالإضافة إلى مدى ملائمة الدفاتر والمستندات المحاسبية بالمؤسسة لضمان الحصول على أدلة تدقيق مباشرة.

- تحديد الغش المتوقع واكتشاف العوامل التي تؤدي الى تحريفات جوهرية داخل المؤسسة .

تصميم اختبارات تفصيلية للتزويد بتأكيد معقول لاكتشاف التحريفات المتعلقة بتأكيدات معينة

ب - تقدير مواطن الضعف واختبارها:

بعد خطوة فهم النظام تأتي هذه الخطوة والتي تعتمد على ما استنتبطه المدقق من الخطوة السابقة فمن خلال فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقديره لمواضع اختلال النظام بالإضافة الى نقاط الضعف في كل عملية من عمليات المؤسسة فإنه يكون في وضع يمكنه من تقدير مبدئي لمخاطر النظام والتي يمكن استخدامها لدراسة مواضع ضعف النظام واختبارها وعليه تتكون ثالث مراحل في هذه الخطوة هي على النحو التالي²:

- **تقدير مخاطر النظام ومواطن ضعفه :** بعد فهم نظام الرقابة الداخلية و تحديد ايجابياته ومواطن الاختلال المتعلقة به , و يتم تسليط الضوء عليها والتي يمكن تعريفها على أنها مواطن الضعف بنظام الرقابة وبشكل خاص فإن هذه المرحلة تهدف الى تقدير جدية هذه الاختلالات ومدى تشكيلها خطرا على النظام ويضع المدقق تقديرا مرتقعا لمخاطر النظام أو تقديرا منخفضا.
- **تصميم وتنفيذ اختبارات لنظام الرقابة :** تختص هذه المرحلة باكتشاف أن كان نظام الرقابة الداخلية يطبق بشكل صحيح حسب ما هو مخطط له ومدى فاعلية هذا التطبيق , وإن هذا النظام بشكل عام يساعد على منع واكتشاف التحريفات الجوهرية .
- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :** وفي هذه المرحلة يتعين على المدقق بعد اختبار المخاطر الفعلية اعادة النظر في تقديره المبدئي و اصدار تقييم نهائي لنظام

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره ص218.

² رزق أبو زيد الشحنة، المرجع السابق , ص 884 - 885 .

الرقابة وعلى ضوء ما تم اكتشافه تحدد درجة ثقة المدقق في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ويتضح بشكل تلقائي برنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق .

ج - إعداد تقرير عن النتائج المتوصل اليها:

- بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة يتوصل المدقق الى عدة نتائج يمكن استخلاص أهم نقاطها واستعراضها على النحو التالي:
 - تحديد مواضع نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.
 - اتخاذ قرار حول طبيعة ووقت وحجم التدقيق وعبارة أخرى توضيح صورة حول برنامج التدقيق.
 - تحديد مستوى مخاطر نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجته من مقياس ارتفاع وانخفاض, مستعرضا بذلك درجة جدية المخاطر.
 - اعطاء صورة عن متانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
 - تحديد درجة الثقة بين المؤسسة والمدقق.
- وعليه وجب على المدقق عرض كل ما توصل إليه في تقرير أو خطاب مكتوب يقدمه كإبلاغ للإدارة , مع إضافة الإرشادات التي من شأنها توضيح كيفية التعامل مع نقاط الضعف.

المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

الفرع الأول : مفهوم ، أهداف ، أسباب اجراء الرقابة الجبائية

❖ مفهوم الرقابة الجبائية:

من أهم التعاريف التي تطرقت إلى الرقابة الجبائية نجد:

- لقد وصف ولهي بوعلام فقد وصفها بانها "الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة و بغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية¹.
- كما أضاف كل من عباد سهام و سوام صلاح الدين تعريفا مشتركا جاء مفاده ان الرقابة الجبائية هي عبارة عن "مجموعة إجراءات تتبعها الإدارة الضريبية تخول لها مراقبة سير النظام الضريبي التصريحي من اجل تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة و المحافظة على موارد خزينة الدولة"².
- لم يكن التعريف الذي جاء على نصوص موقع مديرية الضرائب بذلك الاختلاف فقد جاء فيه ان الرقابة الجبائية تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي نتيجة ان الضرائب يتم احتسابها انطلاقا من تصريحات المكلفين بالضريبة، لذلك و لحفظ النظام و منع الانحرافات تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة على العناصر المصرح بها³.

نستنتج من التعاريف السابقة أن الرقابة الجبائية هي " مجموعة من الإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية كوسيلة لمكافحة انحرافات وحفظ النظام، قائمة على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة وإثبات مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية المنصوص عليها".

¹ بوعلام ولهي، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص9.

² عباد سهام، سوام صلاح الدين، دراسة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة إيرادات الجبائية العادية في الجزائر للفترة 2010-2020، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، مجلد 15، العدد 3، 2021/12/31، ص229.

³ موقع مديرية الضرائب- إذا كنت من المهنيين، 2024/02/07

❖ أهداف الرقابة الجبائية:

يمكن تصنيف أهداف الرقابة الجبائية إلى صنفين هما¹:

الأهداف العامة: يمكن تلخيصها في ثلاث نقاط كما يلي:

قمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على إكتشاف الأشخاص المتملصين التي من واجباتهم الضريبية.

قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

الأهداف الخاصة (المهنية): إن الأهداف المهنية الخاصة تتمثل فيما يلي:

- التأكد من إيداع التصريحات الجبائية باستخدام وسائل مختلفة لاكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها.
- التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين من خلال التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية أو التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي.
- ضمان متابعة المكاسب الجبائية حيث قدر التشريع الجبائي الجزائي عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الإستثمارات.

❖ أهداف الرقابة الجبائية الأخرى:

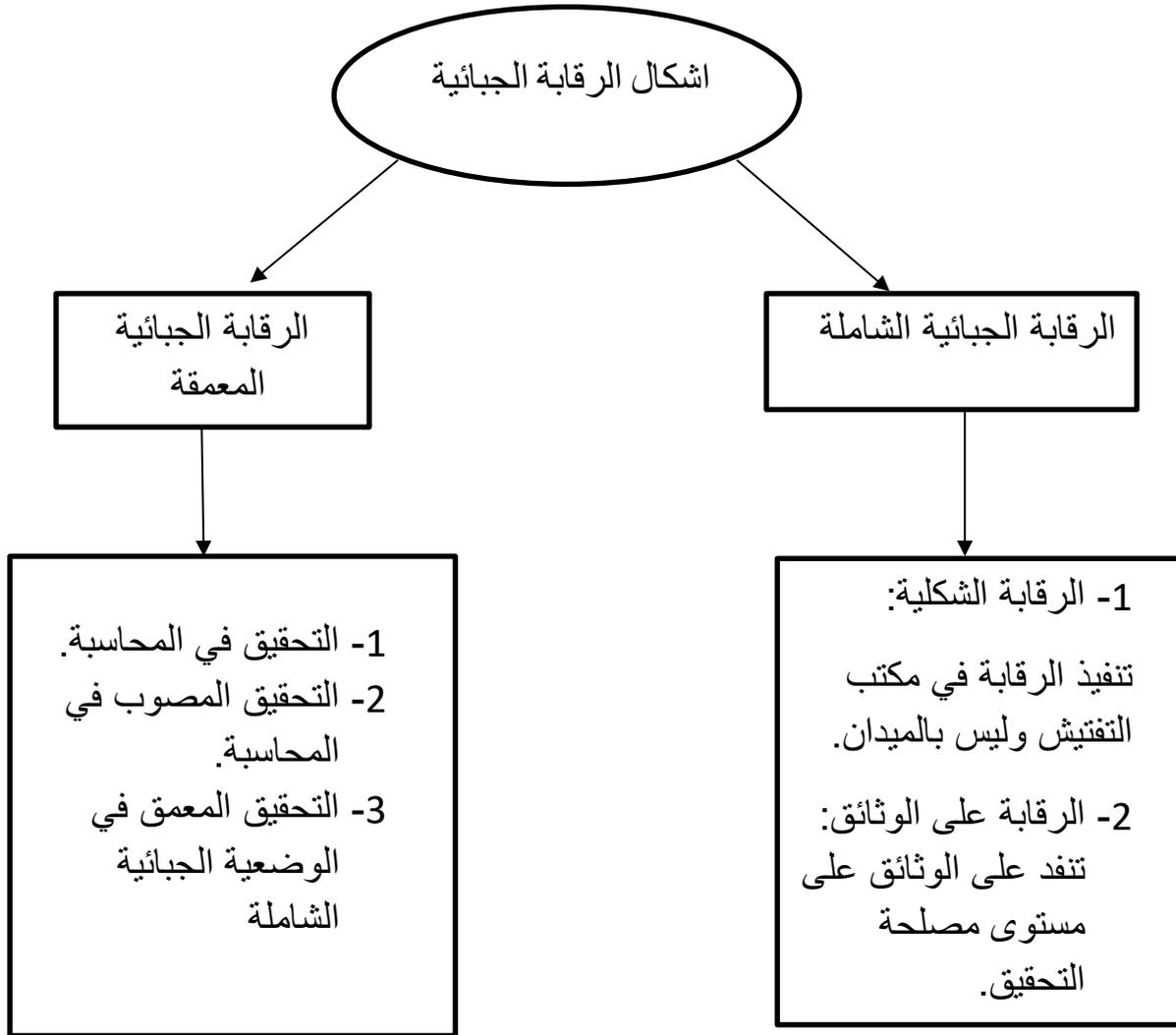
وتتمثل في أهداف قانونية تتعلق بمدى تطابق مختلف التصرفات المالية للمكلفين والقوانين والأنظمة، وأهداف إدارية تتمثل في تقديم الخدمات والمعلومات التي تساهم بدورها في تفعيل الأداء، وأهداف مالية واقتصادية وتتمثل في الحفاظ على المال العام إدخال إيرادات كبيرة للخزينة العمومية وبالتالي زيادة للإنفاق العام الذي يؤدي بدوره إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع. وأخيرا أهداف اجتماعية تتعلق بمنع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها وتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرسال مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوع جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

¹ الدكتور بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص 27-28

❖ الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية :

- يمكن التعرف على أشكال الرقابة الجبائية من خلال المخطط التوضيحي التالي:

الشكل رقم2: أشكال الرقابة الجبائية



- المصدر: من اعداد الطالبتين غربي بدره وبوقاسم سارة.

الفرع الثالث: الإجراءات الأولية للرقابة الجبائية:

وتأتي أيضا بمسمى آخر وهو الإجراءات التحضيرية للتحقيق الجبائي , ذلك أن عملية الرقابة تتخذ شكل التحقيق الجبائي حين بحثها بطرق أكثر تفصيلية داخل الملفات المشبوهة التي تم تحديدها وفقا لبعض الأسس والمقاييس , فما إن يتم اختيار هذه الملفات حتى يتم اسناد مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخول لها ذلك قانونا بذلك إذ تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية بتنفيذ برامج تحقيق محلية وتقوم مصلحة البحث والمراجعة بتنفيذ برامج تحقيق مركزية عن طريق المصالح التابعة لها¹. وللتفصيل أكثر في هذه المرحلة المتعلقة في برامج التحقيق تندرج التطرقات التالية :

أ - برامج التحقيق:

تعد عملية برمجة التحقيق الجبائي عملية سابقة للتنفيذ ومباشرة التحقيق , إذ إن هذه البرمجة تتم وفق إجراءات الشكل والمضمون والأجال المجسدة في بطاقة اقتراح من المديرية الولائية للضرائب لاعتمادها نهائيا كبرنامج سنوي بعد المصادقة عليه من قبل مديرية الضرائب على المستوى المركزي².

ب - معايير انتقاء المكلفين للتحقيق بالضريبة:

من أسباب انتقاء الملفات وبرمجتها للتحقيق الجبائي ما يتم طرحه خلال الجدول التالي:

جدول رقم1: معايير انتقاء المكلفين بالضريبة

¹ مالح سعاد , " قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر " , مجلة القانون العام الجزائري والمقارن , جامعة جيلالي اليابس , سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد 2، العدد 2، 2016/06/12، ص95.

² زايمي مولود , " مسار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي من الانتقاء الى التنفيذ - المديرية الولائية للضرائب البلدية " , مجلة دراسات جبائية، جامعة البلدية02، الجزائر، المجلد10، العدد،02، 2021/12/31، ص148.

الرقم	سبب الانتقاء	التوضيح
1	أعباء مفرطة	تضخيم الإعباء , او الأعباء تتجاوز رقم الأعمال مما يعطي نتيجة محاسبية سلبية وهذه الأعباء المفرطة قد تشمل تضخيم مخصصات الإهلاك أو مبلغ المؤونة , وكذا تدبير فواتير المقاوله , وفواتير مجاملة وفواتير وهمية , أو عدم احترام الشروط الشكلية والضمنية الأعباء من المنظور الجبائي المنصوص عليها في المواد 141 و168 و196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2	تباين وعدم ترابط	عدم النسجام بين رقم الأعمال المدون في قائمة الدخل ورقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للرسم على مع مراعاة نوعية النشاط , الرسم على القيمة المضافة , الرسم المهني و القيمة المضافة والحدث المنشأ للضريبة.
3	تطور متضارب غير منسجم	ثبات رقم الأعمال وتغيير كبير في مصاريف المستخدمين , أو ثبات رقم الأعمال وتغيير الاستهلاكات , وتغيير هامش الربح الخام والصافي بشكل غير متجانس.
4	معلومات خارجية	اكتشاف نقص التصريح عن طريق المعلومات الخارجية المتأتية من الغير كالزبائن , الموردين , البنوك , الجمارك , مصالح التجارة التي من الممكن ان تكشف صراحة أن المؤسسة لجئت الى عدم التصريح كما يمكن أن يكون مكتب البحث عن المعلومة الجبائية في مديرية الضرائب الوالنية مصدر هام للمعلومة.
5	عملية منسقة	حيث يمكن للمصالح التابعة لإدارة الجبائية وغيرها طلب تسجيل مكلف بالضريبة في برنامج التحقيق عندما تكون له عالقة بشركات أخرى محل التحقيق حتى يتسنى لكل المصالح التنسيق فيما بينهما لحصر الوضعية الجبائية لهذا المكلف بشكل دقيق. وهذا في إطار تبادل المعلومات بين الإدارات.
6	اشتباه إخفاء رقم الأعمال	عن طريق معاينة كشوفات بنكية غير مصرح بها , وكذا المقارنة بين الفواتير التي بحوزة الإدارة وتلك لمسجلة في محاسبة المكلف.
7	البرمجة وفق أوامر توجيهية	عن طريق استلام توجيهات من المديرية العامة للضرائب سواء بهدف التركيز على نوع من النشاط أو المؤسسات التي غالبا ما تتلاعب بالتصريحات كالنشاط الاستيراد, فئة المهن الحرة , قطاع الأشغال العمومية الخ...
8	التحقيق والتحري والمعاينة المكانية	معاينة نقائص لدى المؤسسة من خلال التوجه اليها في المقر حيث غالبا ما يكشف عن التلاعبات كوجود مخزون غير مصرح به , مخزون حقيقي مادي أقل من

المحاسبي , عمال غير مصرح بهم ، استثمارات غير مصرح بها.		
عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالاستثمارات والزبائن , مع تضخيم الخصوم المتمثل في تدوين وهمي للديون والالتزامات . عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالاستثمارات والزبائن , مع تضخيم الخصوم المتمثل في تدوين وهمي للديون والالتزامات.	تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم	9
الشركة او المسير من ذوي سيرة جبائية سيئة.	شركة أو مسير ذو مخاطر	10
تعليمات محققي التسيير في اطار الرقابة على المصالح الجبائية	توجيهات محققي التسيير	11
النتيجة خسارة سواء لعدة سنوات او مزمنة	عجز متكرر لعدة سنوات مالية	12
رقم اعمال معتبر وبنود محاسبية معتبرة	أهمية رقم الأعمال	13
عدم الرد على مراسلات الإدارة , معارضة الرقابة , عدم احترام اجل الإيداع والدفع بصفة متكررة.	سيرة جبائية سيئة	14

المصدر : زايبي مولود , " مسار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي من الانتقاء الى التنفيذ – مديرية الولاية للضرائب البلدية " , مجلة دراسات جبائية , جامعة البلدية 02, الجزائر , المجلد 10, العدد 2, 2021/12/31, ص 140-142

2/ الإجراءات الميدانية للرقابة الجبائية:

بعد اكتمال الإجراءات الأولية للرقابة تأتي مرحلة الإجراءات الميدانية والتي تعد الانطلاق الفعلي لسير التحقيق وتبدأ دراسة الملف الجبائي للمكلف , وتتم هذه الدراسة كذلك وفق ضوابط حددها المشرع الجزائري, فهذه العملية عملية حساسة تمس بخصوصية وحرية المكلف وعليه تم ضبط هذه المرحلة وفق خطوات التالية:

أ- إرسال إشعار بالتحقيق :

من ضمانات المكلف بالضريبة إعلامه مسبقا وعليه للشروع في عملية التحقيق يجب إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة ملحقا بميثاق المكلف الذي ينص على حقوقه وواجباته, على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها 10 ايام لتحضير جميع وثائقه المحاسبية التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية.

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة إلى المكلف مع إشعار الاستلام , كما لا يمنع عدم قبوله من إجراء التحقيق. بل وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً. ويمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية , في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بدايات عمليات المراقبة حيث لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه مسبقاً.

ب -الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة :

بعد انقضاء مهلة الاستعداد من تاريخ ارسال و إسلام الإشعار بالتحقيق تأتي مرحلة اللقاء بالمكلف في محل نشاطه لمعاينة و تقييم لوازم الاستغلال, المعدات والتجهيزات .. إلخ , ويتم ملأ بطاقة معلومات تخص جميع العناصر سابقة الذكر, بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقياسهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بعين المكان , أي في محل المكلف بالضريبة . وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة , وهناك حالات خاصة يتم استثناء هذا الإجراء , وفي تلك الحالات تقدم وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة .

وفي حالة عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها يثبت هذا الأمر في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه , وهذا يعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية أيام.

ج -الشروع في التحقيق المحاسبي:

بعد الوصول إلى وثائق المحاسبة يمكن للمحقق الجبائي الشروع الفعلي في دراسة المستندات والقوائم المالية، حيث تتجسد عملية سير التحقيق بالمعنى الصحيح في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية , ويتم هذا عبر مرحلتين:

- المرحلة الأولى: وتكون عبر الفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها لأحكام المنصوص عليها من حيث أنها محاسبة منتظمة صادقة ومقنعة وتتمثل هذه العملية في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة , أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية بالإيجاب .
- المرحلة الثانية: وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون وهذا ما تحتويه من تسجيلات، يقصد بها التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج.

3/إجراءات ما بعد التقويم :

بعد الفراغ من المهام المتعلقة بالتحقيق و وصول العون المحقق إلى نتائج ورؤية كاملة عن مدى مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع . يتوجب على العون البدء بإجراءات ما بعد التقويم والتي أقامها المشرع الجبائي لضمان إبعاد أي شكوك حول مصداقية العملية و إتاحة الفرصة للمكلف للدفاع عن نفسه وتبرير أي ملابسات وتتمثل هذه الإجراءات في الخطوات التالية:

أ - إعداد التبليغ الأولي لنتائج تحقيق الجبائي :

وفق المادة 20-6من قانون الإجراءات الجبائية فإنه وبعد الوصول إلى النتائج من خلال عملية المراقبة الجبائية يتم إرسال رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام , أو يسلم له مع الإشعار الاستلام . كما جاء ذات الأمر في المادة 42 من ذات القانون في نص مفاده أنه ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم.

ب - رد المكلف بالضريبة على التبليغ:

بعد استلام المكلف بالضريبة إشعار إعادة التقويم تتاح له مهلة 40 يوما للرد بملاحظاته او قبوله للنتائج, ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول فني , وهذا طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية . كما أشارت ذات المادة أنه وقبل انقضاء أجل الرد , يجب على العون المحقق إعطاء كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك . كما يمكنه بعد الرد الاستماع للمكلف إذا تبين أنسماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية. ولأنه هذا المحور مهم للغاية احتوت ذات المادة على توجيهات أخرى تضمن حق المكلف بالدفاع عن نفسه.

في حالة القبول الصريح , يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا , ولا يمكن لإدارة الرجوع فيه , إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق , كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.

ج-الإشعار النهائي بنتائج التحقيق¹:

بعد استلام المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة , تأتي عملية تحرير التبليغ النهائي بنتائج التحقيق والذي يجب أن يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد , إذ ال يمكن تعديله أو تغييره إل

¹ مالح سعاد , مرجع سبق ذكره, ص 103.

إذا كشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق تدليسية. يقوم المحقق بعد ذلك بإصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه , وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة , والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق , و توضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها , وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي.

خاتمة: من خلال هذا الفصل تمت دراسة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في إطار نظري مفاهيمي لكل منهما مع تناول إجراءاتهما وأهم تفصيلاتهما، بالإضافة إلى القيام بدراسة نظرية حول آثار التدقيق المحاسبي ومدى فعاليته في مساهمة في تفعيل الرقابة الجبائية، واستنادا على ما جاء في هذا الفصل فقدم تم التوصل إلى عدة نقاط

أساسية هي:

- المهمة الأساسية للمدقق هي إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم والسجلات المالية المتوافرة تعبر بصورة صادقة وعادلة خلال الفترة المالية المحددة عن المركز المالي للمؤسسة.
- الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية كوسيلة لمكافحة انحرافات وحفظ النظام، قائمة على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة وإثبات مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية المنصوص عليها.
- أدوات المدقق القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد ومعيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب.
- الاستنتاج: نستنتج أن عملية التدقيق من ناحية الشكل هي أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات.

المبحث الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

المطلب الأول : مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

يقوم التدقيق المحاسبي بتدعيم الرقابة الجبائية أكثر من كونه وسيلة تستخدمها , فهو يوفر لها أدوات كشف ورصد وتحليل بالإضافة إلى أدوات توجيه وإرشاد , ويعد التقرير الذي يصب فيه المدقق كل تفاصيل مهمته وآرائه وتبريراته بها دليل إثبات لما على الخزينة من حقوق على المكلف .

- أثر توفير أدوات التدقيق المحاسبي على تدعيم الرقابة الجبائية:

يعد هذا الإجراء وسيلة إلزامية ال يمكن أن تتم بدونها عملية التدقيق بشكل صحيح , وعليه يتوجب على العون المدقق ما إن يتم تكليفه من التأكد من توافر الأدوات , التي تكون بمثابة سند قانوني وتقني يبسر له عمله, ويرفع كفاءة أداءه ويضمن أنه يقوم بمهمته بالطريقة الصحيحة وعلى أكمل وجه , كما تعتبر هذه الأدوات حماية له تجنبه الوقوع في الأخطاء والتجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية , وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء , ولهذه الأدوات القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد و معيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب , وفيما يأتي شرح أهم الأدوات مع ذكر الناحية التي تساهم بها في دعم الرقابة الجبائية:

أ - دليل المدقق وقدرته على دعم الرقابة الجبائية.

إن الدليل هو الوثيقة التي تحتوي على نصوص وتعليمات وإرشادات موضحة ومبسطة , هدفها هو توضيح العمليات التي تدرج تحت موضوعه وكيفية أدائها بأبسط صورة وأفضل طريقة , كالدليل السياحي والدليل الطبي وفي ذات الغرض فإنه هناك دلائل جبائية موضوعة على مستوى مديرية الضرائب ذات أهداف متنوعة وموجهة للعديد من الأطراف كدليل الجبائي للتسجيل ودليل تطبيقي للرسم على القيمة المضافة ودليل للمكلفين بالضريبة , كذلك يوجد دليل المدقق.

و يعتبر دليل المدقق وسيلة و أداة مهمة للإرشاد والتوجيه , حيث أن الإدارة الجبائية تكفلت بمهمة توفيره وتصنيفه كمرجع أساسي ورسمي يتم اعتماده من قبل الأعوان المدققين كسند مهم لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة , والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام.

إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية عدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي أكتشف أنه قام بتجاوزات وهذا بسبب عدم الالتزام بمحتوى الدليل والخطوات والإجراءات القانونية مما يعكس بصفة سلبية على دعم الرقابة الجبائية والتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

ب - القوانين الجبائية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

نظم القانون بصفة عامة لضبط النظام , وكذلك قام المشرع الجزائري بتنظيم القوانين الجبائية كأداة ضابطة للنظام الجبائي , ووسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية في معرفة ما عليها من مهمات و الكيفيات المسموح بها في إنجازها كون هذه المهمات لديها مساس بالحريات العامة وارتباطات وثيقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية داخل وخارج الدولة , وللقوانين الجبائية العديد من التفرعات هي:

- ✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ✓ قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ✓ قانون الضرائب الغير مباشرة.
- ✓ قانون التسجيل.
- ✓ قانون الطابع.
- ✓ قانون الإجراءات الجبائية .

تعتبر هذه القوانين كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي و خاصة منها الإجراءات الجبائية فهي المفتاح في إجابة على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص , لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية والاطلاع على كل المراسلات و التعليمات و المناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص , قد تصبح تلك القوانين دون منفعة لكونها فقدت المزامنة مع المستجدات المستمرة مما يؤدي إلى وقوع العون المدقق في الأخطاء أو التجاوزات نظرا لعدم معرفته بالتعديلات.

ج - المبادئ والفروض المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

يقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القواعد والممارسات المحاسبية المالية التي تم سنها من قبل مجلس المعايير المحاسبية , و التي تتميز بالقبول العام عند تسجيل المعاملات التجارية ووضع التقارير المالية نتيجة الافاق عليها وتعتبر هذه المبادئ ذات أهمية في التدقيق نتيجة أنه يتم استخدامها كأساس في اعداد القوائم المالية.

المطلب الثاني : مظاهر دعم الرقابة الجبائية خلال سير التدقيق :

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير وانتهاء مدة الاستعداد القانونية المسموح بها للمكلف، والتأكد من أنه قد تم استيفاء كل الاجراءات الأولية التي فرضها المشرع يأتي موعد التدخل بعين المكان لممارسة التدقيق , حيث تنتقل فرقة التدقيق المكلفة بالتدخل إلى محل المكلف الخاضع للتدقيق لمباشرة عملهم بعين المكان , إلا في الحالات الاستثنائية التي سمح بها المشرع، حيث أنه في حالة عدم توفر القدرة والإمكانيات على استضافة الفرقة , أو في حالة الظروف الغير عادية , يتم استلام الوثائق من قبل الفرقة لتدقيقها بمكاتبهم بعد تسجيلها في وثيقة مثبتة لما تم استلامه , وتتجسد عملية التدقيق لمحاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبة , من خلال هذا الفحص يتم وبشكل ظاهر تدعيم الرقابة الجبائية , وفي حين أن هذه الدراسة لا تقتصر على التعرف على عناصر التدقيق بل ودراسة أوجه التدقيق الداعمة للرقابة الجبائية سيتم التطرق لكل عنصر بشرحه أولا ثم شرح مظاهر دعمه للرقابة الجبائية , حسب التطرق التالي:

1- التدقيق من ناحية الشكل وقدرته على دعم الرقابة الجبائية:

يقوم المدقق بالتدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال المعاينة والفحص للوثائق الخاصة بالسنوات محل التدقيق للتأكد من صحة التسجيلات وأخذ نظرة عن مدى قبول المحاسبة , و لهذا الفحص دور في تدعيم الرقابة الجبائية نظرا لقدرته على تمييز الانحرافات وموضع الخلل في القوائم من ناحية الشكلية, ويأتي شرح هذا العنصر وفائدته للرقابة بتعمق أكثر على النحو التالي :

أ - التدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث الشكل :

تتمثل الرقابة الشكلية لمحاسبة المكلف في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق،

للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية ، و ماهية هذه الدفاتر الوثائق يتم استعراضها على النحو الآتي:1

- الدفاتر المحاسبية : لقد ن ص المشرع على أن العبرة في الدفاتر و السجلات و المستندات التي يمتلكها الممول تكون بأمانتها و مدى إظهارها للحقيقة و انتظامها من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة و مراعاة القوانين و القواعد المقررة في هذا الشأن و التي نوجزها فيما يلي: دفتر اليومية , دفتر الجرد.
- الوثائق الختامية : وتضم الميزانية الختامية , جدول حسابات النتائج .
- الوثائق الإثباتية : يجب على المحاسب أن يستند في تسجيل أي عملية في الدفاتر المحاسبية إلى مجموعة من الوثائق التي تثبت صحة تسجيلاته و التي تسمى بالوثائق الإثباتية و التي من أبرزها الفاتورة و التي تمثل وثيقة إثبات على كل عملية إضافة إلى العقود المبرمة بين المؤسسة و الغير كعقد الملكية والايجار , القروض...

كذلك إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف، والمراسلات الصادرة والواردة من المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة إلى الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون.

ونتيجة لاعتبار المحاسبة ترجمة صادقة للوضعيات المالية الواقعية للمؤسسة , فإنه لا يمكن أن تكون مقبولة شكلا إلا إذا توافرت على الشروط التالية:

✓ محاسبة منتظمة : بحيث يأتي انتظام المحاسبة الشكلي متمثلا في:

- أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة.
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتيه مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية.
- يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض...
- يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية " الدينار الجزائري" مع احترام مبدأ القيد المزدوج .

1 خيرة مجدوب , مصطفى طويطي , " اثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية تيارت"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد7العدد12، 2014/12/15، ص52.

✓ **محاسبة صادقة** : ويقصد بالمحاسبة الصادقة أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية ذات تعبير صحيح وصادق , وأنه قدم تقييمها بطريقة صحيحة.

✓ **محاسبة مقنعة** : أي أن المحاسبة مثبتة ومقنعة ومبررة , وتكون بهذه المواصفات إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية من الممكن تبريرها بواسطة مستندات ووثائق ثبوتية , حيث أنه على المكلف تبرير الكتابات المحاسبية عن طرق تقديم الوثائق الاسمية الحقيقية , ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن وهذا شرط لصحة المحاسبة.

ب - **قدرة التدقيق من ناحية الشكل على تدعيم الرقابة الجبائية** : من خلال دراسة عمل المدقق خلال القيام بالتدقيق المحاسبي من ناحية الشكل والتمثل في التأكد من مدى وجود احترام وتقييد بالعناصر الأتية:¹

- مسك سجلات محاسبية.
- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية.
- توفر الوثائق والمستندات المبررة لمختلف العمليات , خاصة فواتير الشراء والتكاليف.
- صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع .

إن التدقيق من ناحية الشكل هي أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات .. حيث عدم التحكم في هذه الأداة سيؤدي إلى عرقلة و إفقاد عملية التدقيق لمصادقيتها و موثوقيتها .

2 - التدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث المضمون :

فور الانتهاء من التدقيق الشكلي لمحاسبة المكلف ينتقل إلى التدقيق من ناحية المضمون , ويعتمد هذا النوع من التدقيق على التركيز على المعلومات المحاسبية عبر مراقبة عنصرين هما:

- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية: تركز مراقبة المعطيات و المعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، و هي المشتريات و المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ و المبيعات.

¹ جامع زهرة , كرمية توفيق " أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018 " , مجلة معهد العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر 3 , الجزائر , المجلد 23 , العدد 2 , 2020/12/31 , ص135.

- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير: يقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج.

- قدرة التدقيق من ناحية المضمون على تدعيم الرقابة الجبائية :

إن الهدف من التدقيق من ناحية المضمون متمركز حول التأكد من صحة ومصداقية القيود المحاسبية و المعالجة الصحيحة لمختلف القيود والعمليات التجارية محاسبيا و جبائيا، وبعد هذا التدقيق يتضح للمدقق مدى صحة المعلومات المحاسبية المدونة في الوثائق , من معرفة النقائص, وبتحديد سببها من خلال تحليلها يستطيع تحديد نوع الانحرافات , إن كانت تجاوزات أو محض أخطاء , ومع امكانية اخذ هذه المعلومات المحاسبية بعين الاعتبار. هذه القدرة على الرصد واكتشاف تجعل من التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون أداة رصد وتحليل وكشف. تقوم هذه الأداة بدعم الرقابة الجبائية من خلال التحقيق في صحة المعلومات المحاسبية المدونة ورصد الانحرافات وتحليلها وتقديم تفسيرات لأسبابها , غرضها معرفة إن كان هناك أي نوايا في اخفاء ارقام الأعمال من خلال التلاعبات .

❖ دور تقارير التدقيق في تحسين أداء الرقابة الجبائية:

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة يصل المدقق إلى المرحلة الأخيرة من التدقيق , وخلال هذه المرحلة يقوم المدقق بتكوين صورة نصية للنتائج المتحصل عليها من خلال تحديد مدى صحة أو خطأ التصريحات الجبائية من خلال الوجهة التي قام بتكوينها خلال المراحل السابقة , هذا التقرير الذي استطاع المدقق الوصول إليه هو دليل اثباتي تستغله الرقابة الجبائية في إثبات موقفها من المكلف.

على كل تبريرات وتفاصيل مهمة التدقيق المنجزة، تستغل في تحديد واثبات حقوق الخزينة العمومية اتجاه المكلف بالضريبة.

الخاتمة:

التدقيق المحاسبي يساهم بشكل فعال في دعم الرقابة الجبائية بحيث تطرقنا إلى التعرف على عناصر التدقيق ومظاهر دعمه للرقابة الجبائية وقد تم التطرق لكل عنصر بشكل واضح.

الاستنتاج:

نستنتج أن عملية التدقيق أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات.

المبحث الثالث: الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

إن الاطلاع على الدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وبهذا الصدد سنتناول أهم الدراسات التي لها علاقة بدراستنا الحالية، حيث سنتطرق إلى أهم الدراسات العلمية السابقة مع ذكر أبرز مميزات دراستنا الحالية.

➤ المطلب الأول: الدراسات الوطنية والدراسات الأجنبية

الفرع الأول: الدراسات الوطنية:

الدراسة الأولى:

دراسة بعنوان " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، قام بإعداده سليمان عتري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.

تمحورت إشكالية الدراسة في "ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية."

تهدف هذه الدراسة إلى العلاقة الموجودة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية في مكافحة التهرب.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التحليل الوصفي وذلك من خلال دراسة واستقراء بعض الكتابات التي يتضمنها الفكر المحاسبي المتعلقة بالمعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، بالإضافة إلى الاعتماد على التفكير المنطقي الاستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين أدوات وطرق الرقابة الجبائية المختلفة وجودة المعلومات المحاسبية.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجبة تسديدها يعتمد على المعلومات التي يتضمن التصريح والتأكد منها يتم عن طريق الرقابة الجبائية كما قدم الباحث توصيات مختلفة بهذا الشأن نذكر منها، ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري وكذا توطيد العلاقة بين المكلف ومصالح الضرائب وبنائها على حسن النية ففي نهاية تعتبر الرقابة الجبائية بمثابة تنويع لجودة المعلومات المحاسبية.

الدراسة الثانية:

بوربيع موسى وعروج طارق بعنوان " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"

دراسة حالة لمركز الضرائب لولاية جيجل للفترة الممتدة من 2015-2018 مذكرة
مكاملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية
معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن
يحي جيجل للسنة الجامعية 2019/2020م.

تناولت إشكالية الدراسة ما يلي: ما هو الدور الرقابي للتدقيق المحاسبي في تفعيل
الرقابة الجبائية؟ وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الضريبة في تنمية
الاقتصاد الوطني والحفاظ على أموال الخزينة العمومية، وان تفاقم ظاهرتي التهرب
والعش الضريبي من ابراز العقبات امام تسيير الدولة لسياستها وتنفيذها، حيث ان
التدقيق المحاسبي من أبرز الوسائل الردعية والوقائية ضد المكلفين المتهربين وهذا
ما يبرز دعمه للرقابة الجبائية .

انتجت هذه الدراسة جملة من النتائج من بينها:

7- قبل الانطلاق في عملية التدقيق المحاسبي وجب على المدقق الاطلاع على الهوية
الجبائية ليحدد الشكل القانوني للمكلف وكذا الضرائب والرسوم التي تتطابق مع طبيعة
نشاطه.

8- الاطلاع الدائم والمستمر من طرف العون المدقق على القوانين الجبائية والكل
المستجدات.

الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية:

الدراسة الأولى:

**Thème « le Renforcement de lutte contre la fraude fiscal » présenté
par Mr TAIBI Nabil, IMESSAOUDENE Hedjila, mémoire D.E.S.F , Ecole
National des impôts, Koléa 2005.**

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب
الضريبي.

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات
الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة
التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها
في مكافحة.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، حيث
استعرض الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، بالإضافة

إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابية في محاربتها، بغية الوقوف على المعوقات لتصحيحها.

من أهم النتائج التي توصل إليه الباحث أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

الدراسة الثانية:

Le Contrôle Fiscal Au Marte : Organisation Et Pratique De La Vérification De Comptabilité

مذكرة ماستر في قانون الإدارة المالية العامة كلية الحقوق، جامعة باريس 2006.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في المحاسبة بوصف تنظيمها الإداري والقانوني والتنظيمي وممارساته وذلك عن طريق الإجابة عن التساؤل التالي: فيما تتمثل تنظيمات وتطبيقات التحقيق المحاسبي والجبائي؟

حيث تطرق موضوع البحث إلى التحقق من المحاسبة، التي هي أساس الرقابة الجبائية، كما تطرق أيضا إلى تحديد إجراءات الرقابة التي يتم ممارستها والتحقيقات التي سيتم تنفيذها من خلال الحسابات الخاضعة للمراقبة ومراجعة حسابات وسندات الخزينة، كما ذكر في الأخير عواقب تدقيق الحسابات وإعادة تشكيل القواعد الخاضعة للضريبة.

ومن النتائج التي وصلت إليها هذه الدراسة:

العرض من الدراسة هو تحديد المخالفات وإلزام التحويط حول أدوات التحقيق والبحث عن المعلومات عن طريق فرض عقوبات صارمة ضد المتهربين.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

بعد الدراسات السابقة التي تطرقنا إليها والتي تناولت موضوع بحثنا دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية لتخفيف التهرب والغش الضريبي، يمكن القول أن دراستنا تميزت عن باقي الدراسات بما يلي:

- التركيز على مستجدات القوانين والنصوص التشريعية الصادرة من المديرية العامة للضرائب والقوانين والتشريعات المطبقة.
- ركزت دراستنا على معرفة ما يقدمه التدقيق المحاسبي لدعم الرقابة الجبائية عن طريق تحليل عملية تدقيق لملفات في مركز الضرائب عين تموشنت .

كما كان هناك تشابه بين مذكرتنا ومذكرات الدراسات السابقة في موضوع الرقابة الجبائية، وكذلك الأهداف المسطرة حول الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

الخاتمة:

تطرقنا في هذا المبحث إلى أبرز الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع بحثنا، بالإضافة على إبراز أهم الفروقات والمميزات بين الدراسات السابقة ودراستنا الحالية.

الاستنتاج:

نستنتج أن الدراسات السابقة ودراستنا الحالية كان لهما نفس الموضوع لكل لكل منهما ظروف ونقاط مميزة تميزت بها عن غيرها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تمت دراسة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في إطار نظري مفاهيمي لكل منهما مع تناول إجراءاتهما وأهم تفصيلاتهما، بالإضافة إلى القيام بدراسة نظرية حول آثار التدقيق المحاسبي ومدى فعاليته في مساهمة في تفعيل الرقابة الجبائية، واستنادا على ما جاء في هذا الفصل فقدم تم التوصل إلى عدة نقاط أساسية هي:

- المهمة الأساسية للمدقق هي إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم والسجلات المالية المتوافرة تعبر بصورة صادقة وعادلة خلال الفترة المالية المحددة عن المركز المالي للمؤسسة.
- الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية كوسيلة لمكافحة انحرافات وحفظ النظام، قائمة على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة وإثبات مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية المنصوص عليها.
- لأدوات المدقق القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد ومعيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب.
- تعد عملية التدقيق من ناحية الشكل هي أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات.
- للتدقيق المحاسبي من ناحية المضمون باعتبارها أداة رصد وتحليل القدرة على تدعيم الرقابة الجبائية.
- ويعتبر تقرير المدقق أداة اثباتية نتيجة احتوائه على كل تبريرات وتفاصيل مهمة التدقيق المنجزة، تستغل في تحديد وإثبات حقوق الخزينة العمومية اتجاه المكلف بالضريبة.

الفصل الثاني

دراسة حالة بـمـدـيرـية
الضرائب لعين تموشنت

المبحث الأول: التعريف بمركز الضرائب عين تموشنت
المطلب الأول: التعريف، مهام مركز الضرائب عين تموشنت

• الفرع الأول: تعريف ومهام مركز الضرائب عين تموشنت

مركز الضرائب لولاية عين تموشنت افتتح في 02 ماي 2013 وهو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية. يدخل في إطار عصرنة النظام المالي الجزائري بصورة عامة.¹ وبالتالي يشكل مركز الضرائب المحور الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق ثمانية مليون دينار جزائري (8.000.000دج). - المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000دج)
- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

عدد المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب هو كالاتي:

الأشخاص الطبيعيين: 7855

الأشخاص المعنويين: 485

المجموع: 8340

¹ المادة 05. وزارة المالية، المرسوم التنفيذي 07-364 المؤرخ في 02/12/2007 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية، الجريدة الرسمية العدد 75 الصادرة بتاريخ 02/12/2007.

• الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

- في مجال الوعاء:

يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

- في مجال التحصيل:

التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى. التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

- في مجال الرقابة:

- البحث استغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات. إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

- في مجال المنازعات:

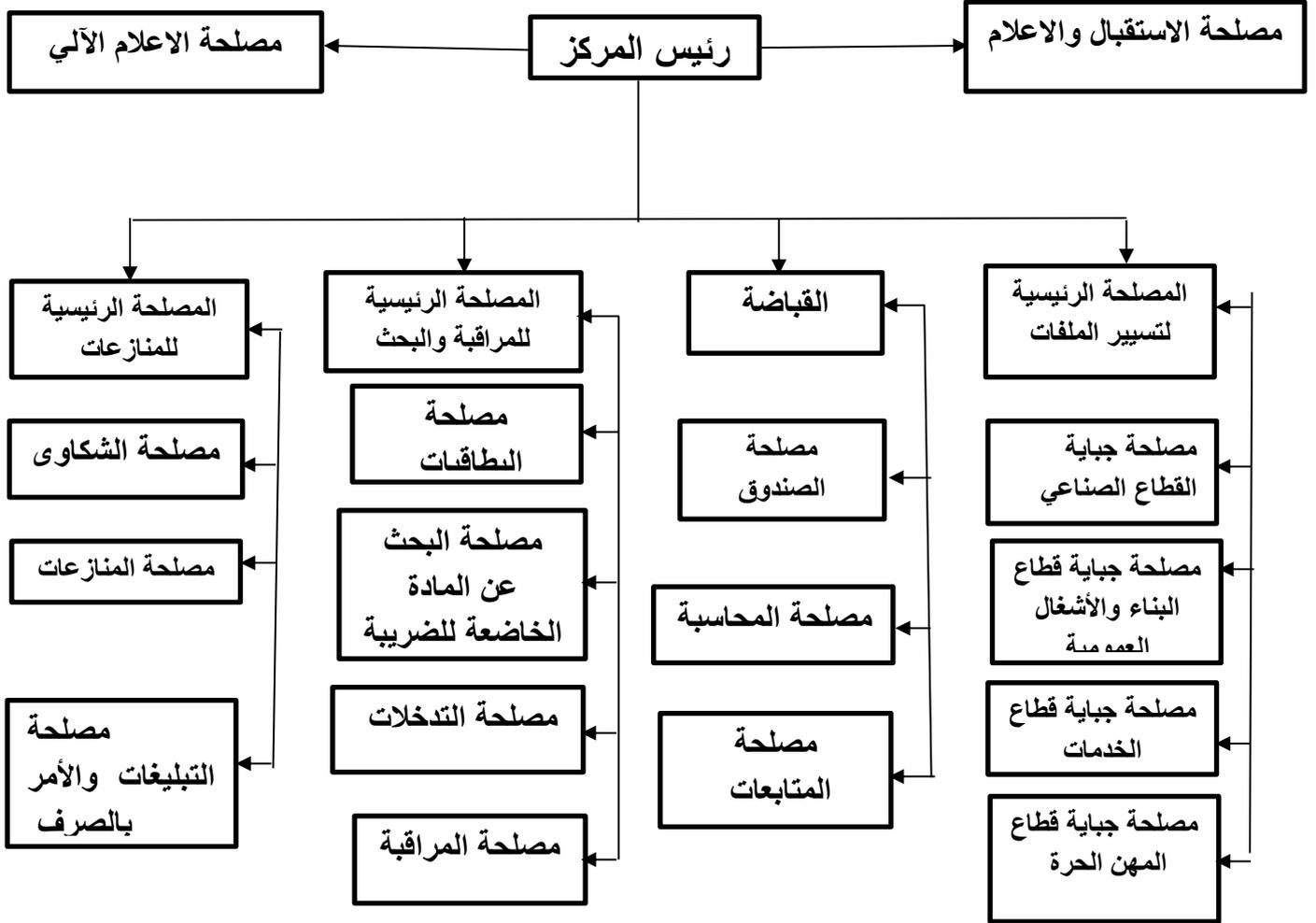
- دراسة معالجة الشكاوى متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة. تنظيم وتسيير المواعيد.
تنظيم وتسيير المواعيد.
نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب عي

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: مديرية العلاقات العمومية والاتصال " مجال الصلاحيات لمركز الضرائب "

نشرة 2015

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية

المطلب الأول: دراسة حالة مؤسسة أ (بيع وشراء)

سنتطرق إلى دراسة حالة مراقبة لمؤسسة أ وهذا بصدد توضيح مدى أثر وأهمية المراقبة الجبائية في تحسين جودة ومصداقية التصريحات الجبائية وتأثيرها أيضا في المدى البعيد عن تحسين ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المؤسسة المراقبة وكذلك عدم تكرار التجاوزات والأخطاء المقصودة والغير المقصودة من طرف المؤسسة، حيث سنتطرق إلى شرح مفصل عن أهم الخطوات المتبعة في المراقبة الجبائية.

1- أول شيء يقوم به المحقق بعد أن يحدد ماهية المؤسسة الخاضعة للرقابة هو إرسال

إشعار بالمراقبة **un avis de vérification** (الوثيقة صفحة 51) مع ميثاق

المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة (الوثيقة صفحة رقم 53-54-55) وفيه يتم تبليغ المؤسسة الخاضعة للرقابة بمدة سير أشغال التحقيق كما يتم إعلامه بالسنوات الخاضعة للرقابة وأيضا المواد الخاضعة للرقابة، ويتم تحديد موعد معه من أجل زيارة مقر العمل ومراجعة الدفاتر المحاسبية حيث يتم تقديم كل من سجل الأجرة والجريدة العامة وسجل الجرد هذا في أول محضر ثم يعدها، يلتزم بإحضار جميع الوثائق المحاسبية الخاصة بالسنوات الخاضعة للرقابة.

2- وبعد تقديم جميع السجلات والوثائق والفواتير يشرع المحقق في التحقق من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المؤسسة مع الوثائق الثبوتية المقدمة مثل فواتير البيع والشراء وتصريحات أجور العمال، ومن ثم النظر في أهم شيء وهو المورد الذين يتعاملون معهم من طرف المؤسسة.

وفي مثالنا هذا تتعامل المؤسسة مع مورد أساسي وهو المورد x حيث يتم شراء الأكياس لوضع الدقيق والشعير وحتى البقايا التي تخصص كعلف ومواد تغذية المواشي.

- حيث يقوم المحقق بإرسال طلب معلومات إلى المورد x وهذا من أجل طلب معلومات حول كمية الأكياس المشتراة من قبل المؤسسة خلال السنوات الخاضعة للرقابة (2017-2018-2019-2020).
- بعد الحصول على المعلومات تبين أن المشتريات المصرح بها من قبل المورد x أكبر من المشتريات المصرحة من قبل المؤسسة، وبهذا الصدد يقوم المحقق بإعادة تقييم الاستهلاكات وفقا للمعلومات الجديدة.
- حيث أن الاستهلاك = المخزون الأول + المشتريات - المخزون النهائي

وبهذا تغيرت قيمة الاستهلاكات للأكياس الفارغة المشتراة من طرف المؤسسة، وبما أن الأكياس الفارغة ليست في المخزون معناها أنها استهلكت من طرف المؤسسة.

وكيف استهلكت؟ معناه كانت مملوءة بالطحين وفي هذا السياق سيتم إعادة تقييم رقم الأعمال حسب الاستهلاكات الجديدة وهذا ما سيتم شرحه في الجداول التالية:

في إطار عملية التدقيق المبرمجة بعنوان سنة 2020

إن ميثاق المكلفين بالضرائب الخاضعين للضريبة المؤرخ في 15-07-2020 المسجل تحت رقم 125 الذي يوصي من خلاله بتقديم حساباتكم على النحو المحدد في الأحكام المواد من 9 الى 11 في قانون التجاري وكذلك القانون 11-07 في 25-11-2007 ضمن النظام المحاسبي والمالي scf.

كما تم توضيح لك ان لديك خيار الحصول على مساعدة من مستشار من اختيارك اثناء عملية التدقيق.

بالإضافة الى ذلك لديك إمكانية طلب التحكيم من رئيس المركز الضريبي للولاية وفي حالة وجود صعوبات او أخطاء واضحة في تفسير الوضع القانوني او الواقعي

وبعد فحص المستندات المحاسبية المقدمة لاحظنا ما يلي:

المحاسبة في الشكل

وذلك حسب المستندات المنصوص عليها في الأنظمة التجارية و خاصة المواد 9-11 في القانون التجاري التي تم عرضها و تعقد وفقا للقواعد التي يحددها النظام المحاسبي و المالي، محاسبة مقبولة

المحاسبة في المضمون

- استهلاك الاكياس المسجلة لسنوات 2018-2019 أعلى مقارنة بالأكياس المستهلكة المصرح بها

السنوات	2018			2019		
	50كلغ	25كلغ	10كلغ	50كلغ	25كلغ	10كلغ
طبيعة الكيس						
مخزون بداية المدة	12470	14080	6740	2541	12385	6660

الفصل الثاني :

دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت

المشتريات	80352	21110	20050	119200	50650	15924
مخزون نهاية المدة	3914	11174	6740	6200	6450	6500
استهلاك الحقيقي	88908	24016	20050	115541	56585	16084
استهلاك مصرح به	84716	12246	19350	111661	53859	15950
الفرق	41920	11770	700	3880	2726	134

- يتم إعادة تشكيل أرقام المبيعات لسنة 2018 و 2019 حسب استهلاك الأكياس المعاد تشكيلها.

السنوات	2018			2019		
طبيعة الأكياس	50كلغ	25كلغ	10كلغ	50كلغ	25كلغ	10كلغ
كمية الأكياس	4192	11770	700	3880	726	134
سعر البيع بالدينار	1000دج	500دج	210,00	925,00	487,50	205
	4.192.000,00	5885000,00	147000,00	3589000,00	353925,00	27470,00
	110279250,00			165553650,00		
	120503250,00			169524045,00		

- لقد استندت من الرسوم المتعلقة بفواتير المشتري المقدمة.
 - المورد XXX المسجل في الملف الوطني للمحتالين fns خلال سنة 2018

الفصل الثاني :

دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	الرصيد
90	2018/10/15	XXX	110029,38
المجموع			110029,38

- لقد استفدت من الرسوم المتعلقة بفواتير المشتري المقدمة.
- المورد XXX المسجل في الملف الوطني للمحتالين fns خلال سنة 2019

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	الرصيد
50	2019/12/02	XXX	296310,002
المجموع			296310,002

من حيث رقم الأعمال

- رقم الأعمال المصرح به للسنوات 2017.
- يتم إعادة تشكيل أرقام المبيعات لسنة 2018 و 2019 حسب استهلاك الأكياس المعاد تشكيلها.

السنة	2017	2018	2019
رقم الاعمال المصرح به	15497000,00	110279250,00	165555650,00
رقم الاعمال الحقيقي	15497000,00	120503250,00	169524045,00
الفرق	0,00	10224000,00	3968395,00

من حيث الرواتب

- بدون ملاحظات.

من حيث الربح

- الربح المصرح به لسنة 2017 محافظ عليه.
- الربح لسنة 2018 تم إعادته بدمج الأعباء للموردين المسجلين في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة بعد تطبيق معدل 7%.

الفصل الثاني :

دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت

➤ الربح لسنة 2019 تم إعادته بدمج الأعباء للموردين المسجلين في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة بعد تطبيق معدل 7%.

السنة	2017	2018	2019
الربح المصرح به	863394,81	7405751,00	10905110,00
تكلفة المعادة		110029,00	296310,00
تعزير رقم الأعمال		715680,00	277787,65
الربح الحقيقي	863394,81	8231460,00	11479207,65

وثيقة الحقوق

من حيث الرسم على القيمة المضافة

السنة	2017	2018	2019
رقم الأعمال المصرح به	15497000,00	110279250,00	165553650,00
رقم الأعمال الحقيقي	15497000,00	1202503250,00	3970395,00
Rehaussement	0,00	10224000,00	3970395,00
ر.ق.م	0,00	0,00	0,00
الغرامة	0,00	0,00	0,00
المجموع	0,00	0,00	0,00

- يصاحب مقدار الرسوم المتهرب منها العقوبات الأساسية المنصوص عليها في المادة 1-193 من القانون الجنائي.

من حيث الضريبة على الدخل الإجمالي:

السنة	2018	2019
الربح الحقيقي	8231460,00	11479207,00
الربح المصرح به	7405751,00	10905110,00

- يصاحب مقدار الرسوم المتهرب منها العقوبات الأساسية المنصوص عليها في المادة 1-193 من القانون الجنائي.

كما يتم من خلال مراقبة فواتير الشراء من عند موردين مصرح بهم في fnf تعني التجار المتهربين من الضريبة وغير مصرحين لا يتم قبول فواتير الشراء المقدمة وبهذا نستخلص أن للرقابة الجبائية دور أساسي ومهم في دقة المعلومات الجبائية وأن من خلال دراسة المثال المقدم نستخلص كيف تم إعادة تقييم رقم الأعمال المصرح به، وتسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

وفي النهاية يقوم المحقق بإصدار جدول يتضمن المبالغ المستحقة من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: دراسة حالة مؤسسة ب (أعمال حرة)

في إطار التدقيق المحاسبي ضمن برنامج 2023 الذي خضعت له للسنوات 2019 و2020 و2021 و2022 فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة والضريبة على القيمة المضافة، فقد تلقيتم إشعاراً (الوثيقة صفحة رقم 52) بالتحقق المحاسبي، مصحوباً بميثاق (الوثيقة صفحة رقم 53-54-55) دافعي الضرائب المدقق بتاريخ 2023/01/10 مسجلاً تحت رقم 341 والذي بموجبه أوصيكم بتقديم حساباتكم كما حددتها أحكام المواد 0 إلى 11 من قانون التجارة والقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

لقد تم إبلاغك أيضاً أن لديك خيار الحصول على المساعدة من مستشار من اختيارك أثناء تقديم أعمال التحقق.

بالإضافة إلى ذلك، لديكم إمكانية طلب التحكيم من رئيس مركز الضرائب بعين تموشنت في حالة وجود صعوبات أو خطأ واضح في تفسير موقف واقعي أو قانوني.

خلال مداخلتنا بتاريخ 2023/10/15 الساعة التاسعة صباحاً، والمنصوص عليها بإشعار التدقيق المحاسبي، لاحظنا ما يلي:

الفصل الثاني :

دراسة حالة بمديرية الضرائب لعين تموشنت

- وجود الدفاتر الإلزامية (دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد ودفتر المرتبات) المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 11 من قانون التجارة والتي تم تحرير محضر ضدكم بها.
- تم إرسال خطاب إنذار رسمي بتاريخ 2023/11/09 يحمل رقم 426 لإصدار كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية.
- تم إرسال استدعاء لكم بتاريخ 2023/12/24 تحت رقم 45 من أجل المضي قدما في إجراءات الخصومة DIWAT/CDI/SPCR/SC في حالة عدم الرد على الدعوة التي تلقيتها لإجراء الخصومة.

بعد مراجعة مستنداتكم المحاسبية المقدمة، لاحظنا ما يلي:

المحاسبة في الشكل:

المستندات المحاسبية المنصوص عليها في الأنظمة التجارية و خاصة المواد 9-11 في القانون التجاري التي تم عرضها و تعقد وفقا للقواعد التي يحددها النظام المحاسبي و المالي.

المحاسبة في المضمون:

بشكل أساسي أتاح تحليل المحاسبة المقدمة تحديد بعض الحالات الشاذة التي يمكن تلخيصها على النحو التالي:

سنة 2019

- ✓ يتم الحفاظ على رقم الأعمال لسنة 2019.
- ✓ رسوم مختلفة غير متوافقة (مذكرات التسليم، الأوراق السائبة، وما إلى ذلك) تم أخذها بشكل خاطئ وتبلغ 83.338.00
- ✓ الاعتراف بدفعة الامتلاك السنوي لسنة 2019 بمبلغ 102.205.00 غير مبرر
- ✓ سيتم إعادة مبلغ إجمالي قدره: 185,943.00 إلى الربح المعلن.

سنة 2020

- ✓ يتم الحفاظ على رقم الأعمال لسنة 2019 .
- ✓ الاعتراف بقسط الإهلاك السنوي لسنة 2020 بمبلغ 102,205,00 غير مبرر.

سنة 2021

- ✓ يتم الحفاظ على رقم الأعمال لسنة 2019.

✓ الاعتراف بمعاش الاستهلاك لسنة 2021 بمبلغ 102,205.00 غير مبرر.

سنة 2022

✓ يتم الحفاظ على رقم الأعمال لسنة 2019.

✓ رسوم استهلاك المياه (ADE عين تموشنت) باسم xxxx 1,489.45 لا علاقة لهما بصاحب هذا النشاط.

✓ الاعتراف بدفعة الأتلاك السنوي لسنة 2022 بمبلغ 304,411.00 غير مبرر.

من حيث حجم التداول

- تم الحفاظ على أرقام المبيعات للسنوات 2019 و 2020 و 2021 و 2022.

السنوات	2019	2020	2021	2022
	1,370,000,00	1,303,800.00	1,450,00.00	2,800,000.00
رقم الأعمال المصرح به	1,370,000.00	1,303,800,00	1,450,000.00	2,800,000.00
	0,00	0,00	0,00	0,00

من حيث الرواتب

- بدون ملاحظات.

من حيث الأرباح

- يتم إعادة تكوين الأرباح للسنوات 2019 و 2020 و 2021 و 2022 من زيادة المصاريف والإهلاكات غير المبررة في الأرباح المعلنة.

السنة	2019	2020	2021	2022
الربح المصرح به	235,204.00	358,084.00	171,084.00	486,940.00
الرسوم	185,943.00	102,205.00	102,205.00	305,900.45
الربح المعاد بناؤه	421,147.00	460,289.00	273,289.00	792,840.45

المبحث الثالث: الفرق بين الدراستين والنتائج المتحصل عليها

المطلب الأول: الفرق بين الدراستين

- الصعوبات التي تواجه المدقق في عمله فيما يخص المهن الحرة، عكس المؤسسات ذات نشاط بيع وشراء.
- قصر المدة المستغرقة والجهد المبذول في عملية التدقيق فيما يخص المهن الحرة، عكس مؤسسة بيع وشراء تكون الجهود كثيرة والمدة قصيرة نوعا ما.

المطلب الثاني: النتائج المتحصل عليها

- كل جهود المدقق ترمي لهدف واحد هو القضاء على التهرب والغش الضريبي وتعزيز الرقابة الجبائية.
- التدقيق المحاسبي له دور فعال في تحقيق الرقابة الجبائية.
- العائدات من عملية التدقيق المحاسبي تتمثل في مبالغ ضخمة تدخل في حسابات الدولة.
- التدقيق المحاسبي يحقق العدالة الجبائية ويحارب كل مظاهر الفساد الجبائي.
- للمدقق دور كبير في نجاح عملية التدقيق المحاسبي.
- لنجاح عملية التدقيق تتطلب توفر مدقق ذو خبرة وحنكة جبائية

من خلال هذا الفصل تمت دراسة حالة للمؤسستين أ وب خضعتا للرقابة الجبائية ، حيث أنه خلال هذا الفصل تم التركيز على التعريف بمحل الدراسة- مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت- تعريفا مبسطا يقوم على تكوين فكرة عن ماهية هذه المديرية .

بالعودة إلى دراسة الحالة فقد تم المرور بنفس مراحل التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية حيث تم تحليل ملفات المكلفين الخاضعين للرقابة باستخدام أدوات التدقيق لمحاسبي التي تم التطرق إليها.

وبعد التفصيل في الحالتين وفهمهما تم التوصل إلى عدد من الفروقات والنتائج المتحصل عليها، وقد كانت هذه النتائج هي خلاصة هذا الفصل حيث أن أبرز ما تم التوصل إليه:

- أهمية المحاسبة من ناحية المضمون كأداة تتيح فرصة قياس الفوارق وإعادة التقدير.
- تقرير المدقق يحتوي على كل التفاصيل العملية، وهو وسيلة يتم اللجوء إليها في حال حصول أي التباس، مما يشكل دعما للرقابة الجبائية في تبرير عملياتها لاحقا.
- التدقيق المحاسبي يحقق العدالة الجبائية ويحارب كل مظاهر الفساد الجبائي.



بعد تطرقنا لدراسة موضوع دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية من الجانبين النظري والتطبيقي، والذي يعتبر من المواضيع التي تتعلق بإيرادات الدولة، ذلك أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية للحفاظ على المورد الضريبي، وبهذا الأساس حاولنا في بحثنا إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يرتكبها المكلفين بالضريبة سواء كان ذلك قصداً أو بدون قصد، وكذا من أجل استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة بسبب الغش والتهرب الضريبي، مع تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين.

ومن آليات الرقابة الجبائية التي تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، بحيث تعتبر وسيلة فعالة لتقييم وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف جميع التجاوزات الناتجة من المكلفين. من أجل معرفة مدى مصداقية التصريحات المقدمة وإعادة تقييمها وتصحيحها بهدف استرجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة. ومن أجل ضمان نجاح ومصداقية عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يجب أن يكون العون المدقق ذو كفاءة مهنية عالية في المجال الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم جميع الإجراءات والمراحل المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة، مع التحكم في أدوات التدقيق المستعملة في مهمته لتكون عملية فحص محاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون صحيحة وسليمة وخالية من الأخطاء التي يستغلها المكلف بالضريبة كحجة لإبطال عملية التدقيق أو جعلها قابلة للبطلان.

النتائج المتحصل عليها:

- بعد القيام بدراستنا تم التوصل إلى عدة نتائج تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة، بحيث تم استخلاص أهم النتائج التالية:
- (1) الرقابة الجبائية إحدى الوسائل القانونية التي تحمي إيرادات خزينة الدولة.
 - (2) تفقد عملية الرقابة الجبائية شرعيتها في حالة إهمال إحدى القوانين الجبائية أو مخالفتها.
 - (3) كون المحاسبة صحيحة شكلاً ومضموناً لا يجعلها كافية لتكون مقبولة فعلياً أن تكون متبعة بالشكل الذي يسمح به القانون.
 - (4) تقرير المدقق هو وسيلة يتم الرجوع إليها بحيث يكون دليل إثبات تلجئ إليه الرقابة الجبائية في حال حصول أي التباس
 - (5) يجب على العون المدقق بالاطلاع الدائم على القوانين الجبائية.

خاتمة

6) زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن من ملفات المكلفين.

7) بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية في القانون التجاري.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضية المقترحة والتي كانت إيجابية ، بحيث أن التحكم الصحيح في أدوات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها تساهم في التخفيف من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، واسترجاع إيرادات خزينة الدولة وذلك نتيجة عملية الرقابة الجبائية. وعليه يمكن الإجابة عن إشكالية بحثنا وهي أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

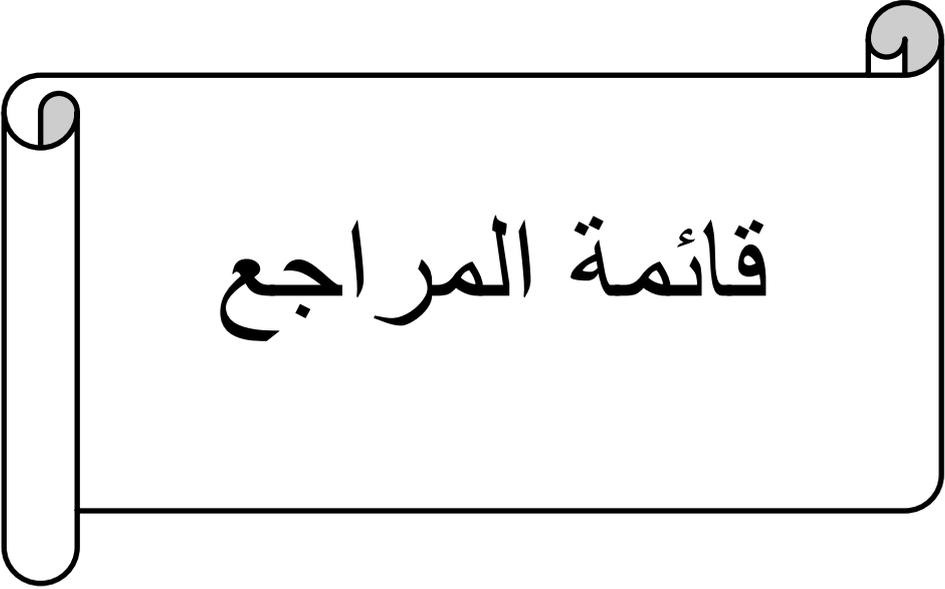
اقتراحات البحث:

من خلال دراسة موضوع بحثنا وبعد استخراج النتائج يمكن التوصل إلى بعض الاقتراحات:

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة للتقليل الفجوة بينهما.
- تدعيم وتقوية التعاون والتنسيق المستمر والدائم بين مصالح الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.
- ضرورة اختيار أعوان المدققين ذو كفاءة وقدرة علمية وعملية في مجال الضرائب والمحاسبة.
- تحديث الإدارة الجبائية وتزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل المستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

التوصيات:

- وضع استراتيجيات رقابية أكثر دقة وسرعة من أجل اكتشاف التلاعبات.
- الاهتمام بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- توفير الموارد المالية والترقيات لأعوان الإدارة الرقابية من أجل تحفيزهم على أداء مهامهم وحمايتهم من الرشوة والاعراض الخارجية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 3، 2009، ص07.
- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص18.
- حسين القاضي، مراجعة حسابات منشورات الجامعة دمشق، الطبعة 3، 1994، ص 14.
- الدكتور بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2016.
- رزق أبو زيد شحمة، تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص 160.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار الميسرة، عمان الأردن، الطبعة 2، 2009، ص13
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص25.
- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، دار الرواد للنشر، عمان الأردن، 2014، ص22-23.

2- البحوث الجامعية:

- بوعلام ولهي، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص9.
- حفيظة مقرأوي، نوال قصر، التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الجيلالي، بونعامة، خميس مليانة، 2016/2017، ص13.
- خديجة شني، دور محافظ الحسابات في إعداد التقارير الخاصة في ظل معايير تقارير محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ص25.
- محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الإسكندرية، مصر، 2004-2005.

3- مقالات علمية:

- بوركايب محمد عبد الماجد، متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد12، المجلد01، 2015، ص263.
- جامع زهرة، كرمية توفيق، " أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر-دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، المجلد23، العدد2، 2020/12/31، ص135.
- خيرة مجدوب، مصطفى طويطي، "أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت"، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد3، العدد5، 2018/06/15، ص52.
- زامي مولود، مسار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي من الانتقال إلى التنفيذ-المديرية الولائية للضرائب البلدية.- مجلة دراسات جبائية، جامعة البلدية02، الجزائر، المجلد10، العدد02، 2021/12/31، ص148.
- عباد سهام، صلاح الدين سولم، دراسة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر للفترة 2010-2020، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد15، العدد3، 2021/12/31، ص229.
- مالح سعاد، "قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر"، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، جامعة جيلالي إلياس، سيدي بلعباس، الجزائر، المجلد2، العدد2، 2016/06/12، ص95.

4- مطبوعات:

- ويليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص28.

5- المواقع الإلكترونية:

- موقع مديرية الضرائب - إذا كنت من المهنيين، تاريخ الاطلاع 2024/02/07.

6- مصادر أخرى:

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.

7- القوانين:

- الجمهورية الجزائرية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، سنة2007، ص156.

المراجع باللغة الأجنبية:

- L-lionnily et gerard.v **Audit et control interne, Aspects financiers-Opération et statégiques.op-cit.p21.**
- Bernard germon, **audit financier, guide pour l'audit de l'information financier des entreprises,** 1ere édition, dunal, paris, 1991, p10.
- Bernard germon, **audit financier, guide pour l'audit de l'information financier des entreprises,** 1ere édition, dunal, paris, 1991, p65.
- Daoud Yousef matin, **Internal Audit Manuel, qccording to international standards,** l'union des banguesarabes, loubnane, 2007,p79

الملاحق



Impressions Numériques
www.daf.gov.dz

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 12SDI/WAT/CDUSPCR/SC

Lettre avis
A.R.
N°

A Madame, Monsieur,
Monsieur A. Madani,
N° 12SDI/WAT/CDUSPCR/SC
Ain Tenouchent

AIN TENOUCHENT Le 15/07/2020

Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 30/07 à 10 H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur la comptabilité et concernant les années 2017, 2018, 2019, en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

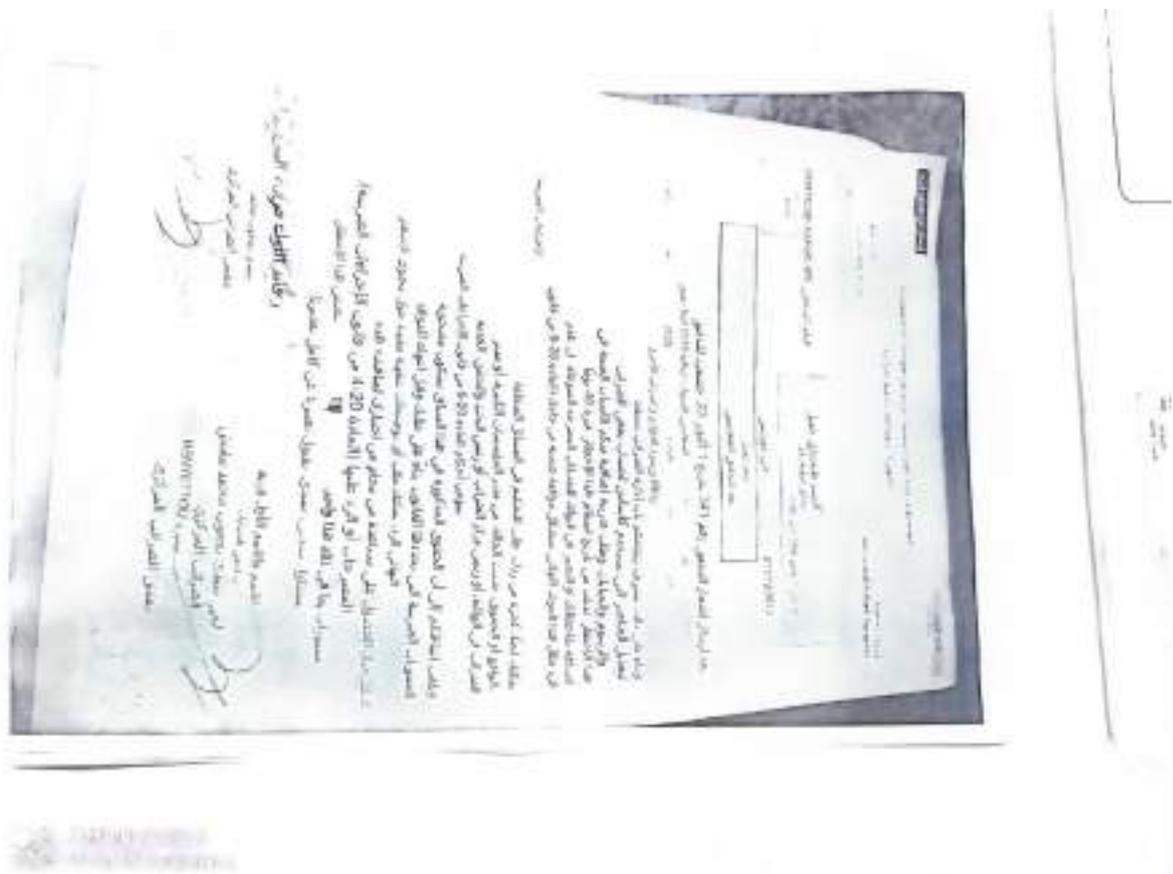
Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs
INSPECTEUR PRINCIPAL DES IMPOTS
[Signature]

12SDI/WAT/CDUSPCR/SC
Ain Tenouchent



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الأبحاث والتكفيقات



ميثاق

المكلفين بالضريبة

الخاضعين للرقابة

المحتوى

4	4	4	4
5	5	5	5
5	5	5	5
5	5	5	5
6	6	6	6
7	7	7	7
8	8	8	8
8	8	8	8
9	9	9	9
9	9	9	9
9	9	9	9
9	9	9	9
10	10	10	10
10	10	10	10
10	10	10	10
10	10	10	10
11	11	11	11
11	11	11	11
14	14	14	14
14	14	14	14
14	14	14	14
14	14	14	14
15	15	15	15
15	15	15	15
16	16	16	16
16	16	16	16
19	19	19	19
19	19	19	19
19	19	19	19
19	19	19	19
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
20	20	20	20
21	21	21	21

قائمة المختصرات

- ق.ض.م: قانون الضرائب المباشرة
ق.د.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأصال
ت.م.م.و.ج: التحقيق العميق في مجمل الوضعية الجبائية
م.ض.و: مديرية الضرائب للولاية
ق.د.ج: قانون الإجراءات الجبائية
م.ض: مركز الضرائب
م.ك.م: مديرية كيريات المؤسسات
م.ب.م: مصلحة البحث والمراجعات
ت.م.م: التحقيق المصوب في المحاسبة
ض.ج.و: الضريبة الجزافية الوحيدة
م.و.م: المخطط الوطني المحاسبي
ن.م.م: النظام المحاسبي المالي
م.ج.ش: المركز الجبائي للضرائب
ق.إ.م.أ: قانون الإجراءات المحففة و الإدارية