جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دراسة موضوعية بين الرقابة المحاسبية ومحافظة الحسابات

دراسة ميدانية بمركز الضرائب وبمكتب محافظة الحسابات بعين تموشنت

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد:

حبوش كاهنة

العرجة محمد رضا

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ : محمد قريش	.....	**رئيسا**
الأستاذ : عمر جعفري	.....	**مشرفا**
الأستاذة: نادية عبد الرحيم	.....	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2020 – 2021

جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دراسة موضوعية بين الرقابة المحاسبية ومحافظة الحسابات

دراسة ميدانية بمركز الضرائب وبمكتب محافظة الحسابات بعين تموشنت

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد:

حبوش كاهنة

العرجة محمد رضا

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذ :محمد قريش	.....	**رئيسا**
الأستاذ :عمر جعفري	.....	**مشرفا**
الأستاذة: نادية عبد الرحيم	.....	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2020 – 2021

سُورَةُ الفَاتِحَةِ ١

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ ١

ٱلْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ ٱلْعَٰلَمِينَ ٢ ٱلرَّحْمَٰنِ
ٱلرَّحِيمِ ٣ مَٰلِكِ يَوْمِ ٱلدِّينِ ٤
إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ ٥
ٱهْدِنَا ٱلصِّرَٰطَ ٱلْمُسْتَقِيمَ ٦ صِرَٰطَ
ٱلَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ ٱلْمَغْضُوبِ
عَلَيْهِمْ وَلَا ٱلضَّآلِّينَ ٧

وَآيَاتُهَا سَبْعٌ

كلمة شكر

بسم الله والصلاة والسلام على الحبيب **المصطفى** وخير سلام على أصحابه ، أما بعد : إن البارئ عز وجل أوصى بعدم التكبر **والشكر على كل شيء** فقال " لأن شكرتكم لأزيدنكم"

اذا كان من الواجب الشكر فالشكر لله على منه علينا بنعمه الفاضلة نحمده بكرة و عشيا،

كما نتوجه نحن **كل من كاهنة و محمد رضا للشكر بأهل الفضل فمن لا يذكر لأولي الفضل فضلهم فهو جاحد فأخص في هذا المقام لشكر الجزيل و الامتنان الغفير لإستادنا**

الدكتور :" **عمر جعفري** " الذي قبل الاشراف على مذكرتنا رغم أن واجباته أكثر من أوقاته ، و الذي لم يبخل **علينا بتوجيهاته وكان** صدره رحبا في **كل** صغيرة و كبيرة ، وليس لي في **هذا المقام الا أن** أعبر عن عظيم شكرنا له ، فقد كان خلال فترة **الاشراف نعم الأستاد** و الأب، و هذه الصفات قلما تجتمع في **شخص** واحد.

اسأل الله أن يجعل عمله هدا خالصا لوجه الله و أن يجازيه عنا خير الجزاء و أن يسامحنا لإتعابه و أن يبارك في أهله و أبناءه و إخوانه

إلى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع

من قريب أو بعيد

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنون)

صدق الله العظيم

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ...ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله .

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ... ونصح الأمة ... " إلى نبي الرحمة ونور العالمين ... سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم "

إلى من أخذ بيدي ولم يبخل بأية معلومة أو نصيحة علي الى أستاذي الدكتور الفاضل " عمر جعفري "

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من احمل اسمه بكل افتخار...أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد...

" والدي العزيز "

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب والى معنى الحنان و التفاني...الى بسمة الحياة و سر الوجود

الى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى اغلى الحبايب

" أمي الحبيبة "

إلى كل من ساندني من عائلتي إخوتي و اخواتي

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي... إلى من تحلو بالإخاء و تميزوا بالوفاء و العطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من كانوا معي على طريق النجاح و الخير.

" صديقاتي "

كـــــاهنة

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن اليوم والحمد لله نطوي سهر الليالي وتعب الإيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع.

إلى منارة العلم والامام المصطفي إلى الأمي الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم."سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم "

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها.

" والدتي العزيزة "

إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشئ من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر .

" والدي العزيز".

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي.

"الى اختي"

إلى من سهرنا سويا ونحن نشق الطريق معاَ نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدا بيد ونحن نقطف زهرة وتعلمنا.

"إلى صديقي"

إلى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح.

إلى أستاذي الكريم "عمر جعفري"

محمد رضا

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
البسملة	
شكر و تقدير	
الاهداء	
الفهرس	
فهرس الجداول	
فهرس الاشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة عامة	
الفصل الاول : الإطار النظري للدراسة	
تمهيد	
المبحث الاول: الاطار المفاهيمي و القانوني لمحافظة الحسابات و الرقابة الجبائية في الجزائر	03
المطلب الاول: الأسس النظرية لمحافظة الحسابات	03
المطلب الثاني : المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية	27
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	48
المطلب الاول: عرض الدراسات السابقة	48
المطلب الثاني: أوجه التشابه و الاختلاف	63
خاتمة الفصل	66
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	67
مقدمة الفصل	67
المبحث الاول: تقديم مكتب محافظ الحسابات و مركز الضرائب	68
المطلب الاول : تقديم مكتب محافظة الحسابات	68
المطلب الثاني: تقديم عام لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت	87
المبحث الثاني: دراسة مقارنة بين مهمة المحقق الجبائي في المحاسبة و محافظ الحسابات	98
المطلب الاول: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المحاسبي	98
المطلب الثاني : أوجه الاختلاف و التشابه	100
خاتمة	108
قائمة المراجع	
الملحق	

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	الميزانية المالية جانب الاصول	73
2-2	اصول غير جارية	73
3-2	معدل الاهتلاك المطبق لسنة 2016	75
4-2	المخزونات	76
5-2	الزبائن	76
6-2	المتاحات	78
7-2	الخصوم المتداولة	79
8-2	الخصوم الجارية	80
9-2	الضرائب	81
10-2	الديون الاخرى	82
11-2	الاعباء	83
12-2	المنتوجات	85
13-2	جدول النتائج	86
14-2	حساب الزبون لسنة 2010	99
15-2	حساب الزبون لسنة 2011	99
16-2	حساب الزبون لسنة2012	100
17-2	حساب الزبون لسنة2013	100
18-2	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2010	100
19-2	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2010	100
20-2	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2011	101
21-2	يوضح وضعية المشتريات المحلية 2011	101
22-2	يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2012	101
23-2	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2012	101
24-2	يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2013	102
25-2	يوضح الدراسة المالية للمداخيل	102
26-2	يوضح حساب المشتريات للسنوات 2013/2012/2011/2010	104
27-2	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على الاجور	104
28-2	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على ارباح الشركات	105
29-2	حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الاجمالي	106
30-2	الجدول العام للتحقيق و الغرامات حسب التبليغ الاولي	106
31-2	الجدول العام للحقوق و الغرامات	107

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV	31
2-1	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE	33
3-1	اشكال الرقابة الجبائية	40
1-2	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	69
2-2	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت CDI	94
3-2	الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات	96

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر باللغة العربية	المختصر	المختصر باللغة الأجنبية
مركز الضرائب	CDI	Centre des impots
الرسم على القيمة المضافة	TVA	Tax sur la valeur ajouté
المديرية العامة للضرائب	DGE	Direction des Grande Entreprises
الرسم على النشاط المهني	TAP	Tax sur l'activité profissionel
التحقيق المعمق في المجمل الوضعية الجبائية للمؤسسة	VASFE	Vérification approfondue sur la situation fiscale d'entreprise
التحقيق المحاسبي	VC	Vérification comptable
مديرية الابحاث والمراجعات	DRV	Direction des Recherches et Verifications
الضريبة على أرباح الشركات	IBS	Impots sur les Binifises Societes

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	Avis de vérification de comptabilité	
02	Fiche de début des travaux de vérification	
03	Roces verbale de constat	
04		
05	Notification de redressement suite à la vérification de comptabilité	
06	Notification de redressement définitive suite à la vérification de comptabilité (réponse aux observations du contribuable	
07	Rapport de vérification de comptabilité	
08	Fiche de fin des travaux de vérification	
09	Déclaration mensuel G50	
10	Role individuel	

الملخصات

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي تحسين جودة القوائم المالية، ذلك من خلال دراسة مقارنة مع مهمة التحقيق في المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية حيث قمنا بدراسة حالة عند مكتب محافظ الحسابات وكذالك بمركز الضرائب بولاية عين تموشنت.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال التقارير التي يقدمها وأهم التحاليل التي يقوم بها لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أما الإدارة الجبائية تهدف إلى ضمان صحة التصريحات والمعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات من خلال إجراء عملية الرقابة.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، نظام الرقابة الداخلية، الرقابة الجبائية، المعلومة المالية، فحص الحسابات.

Summary:

This study aims to shed light on the role of the account keeper in evaluating the internal control system and in improving the quality of the financial statements, through a comparative study with the task of investigating accounting by the tax administration.

This study concluded that the account keeper has an important role through the reports he submits and the most important analyzes he performs to evaluate the internal control system. As for the fiscal administration, it aims to ensure the correctness of statements and financial information provided by institutions through conducting the control process.

Key words: External Auditor, internal control system, Fiscal control, financial information, checking accounts.

مقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية فانتقلنت من كونها صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة الحجم هذا الأمر أدى إلى وجود نوع من الرقابة للحفاظ على أملاك المالكين ومختلف الأطراف المعنية مع المؤسسة، جعل تقاريرها مفصلة ودقيقة، هذه التقارير يمكن إستخدامها داخليا من قبل الإدارة أو خارجيا من قبل أطراف معينة أخرى بما في ذلك المستثمرين أو الدائنين أو السلطات الضريبية، صممت أنظمة المعلومات المحاسبية لدعم جميع الوظائف وأنشطة المحاسبة بمل في ذلك التدقيق والمحاسبة المالية وإعداد تقارير نظام المعلومات لإتخاد قرارات المؤسسة وتحديد إتجاهاتها و لدلك من الواجب وضع رقابة قانونية لاضافة نوع من التقة.

وليكون نظام الرقابة فعال تم اللجوء إلى المراجعة القانونية باعتبارها وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير القوائم المالية والتقارير المالية على الواقع داخل المؤسسة، كما أن توفر الكفاءة المهنية اللازمة وتمتع محافظي الحسابات بالإستقلال والشفافية والإفصاح، في إطار مراقبة مراقبة الشركات والهيئات يتم تعيين محافظ الحسابات لمدة عهدة تحدد بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فيقوم هذا الأخير بعد إنتهاء كل سنة مالية بعدة مهام حددها القانون والمتمثلة في أن يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج السنة المنصرمة وقدر شروط إبرا الإتفاقيات بين الشركة والمؤسسات التي يراقبها،إلا أن في الآونة الأخيرة يتم التداخل بين مهمة محافظ الحسابات ومهمة المراقبة الجبائية وهنا نطرح السؤال الرئيسي التالي :

- أين يكمن جوهر الإختلاف بين مهمة محافظ الحسابات ومهمة الرقابة الجبائية للمحاسبة ؟

ومن هذا السؤال الرئيسي التالي ارتأينا طرح بعض التساؤلات و تتمثل في :

- ماهي الإجراءات و الهياكل المساعدة للقيام بمهمة الرقابة الجبائية ؟ و ماهي الصعوبات التي تواجه العمل الميداني للرقابة الجبائية ؟

- ماهو دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

- هل يوجد اختلاف بين مهمة محافظ الحسابات و الرقابة الجبائية للمحاسبة عند فحص الحسابات ؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

– تساهم الصعوبات و المشاكل التي تواجهها اعوان الرقابة الجبائية الى الحد من مردودية الرقابة الجبائية .

– يعمل محافظ الحسابات على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام (الاستمرارية.

–يوجد اختلاف جوهري بين مهمة محافظ الحسابات و مهمة الرقابة الجبائية للمحاسبة عند فحص الحسابات.

أهمية البحث:

تبرز أهمية الموضوع من خلال النقاط التالية:

– توضيح أثر التدقيق المحاسبي في تحسين القوائم المالية.

– توضيح عملية الرقابة الجبائية من طرف إدارة الضرائب.

– تشجيع الباحثين على إجراء دراسة أكثر عمقا للوصول الى نتائج أكثر دقة.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هدا البحث إلى تحقيق الاهداف التالية :

– إظهار الجانب الايجابي للرقابة الجبائية في ظل السلبية التي تستشعرها المؤسسات الاقتصادية اتجاهها.

– تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي ،التنظيمي و القانوني.

– بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

– محاولة تشخيص الواقع العملي لمحافظة الحسابات في الجزائر من اجل محاولة تضييق الفجوة بالإطراف المهتمة بمراجعة الحسابات.

المنهج المتبع :

موضوع دراستنا اعتمدنا على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري، وذلك من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، المقالات العلمية وغيرها، أما الجزء التطبيقي فاعتمدنا فيه على المنهج التحليلي حيث تمت

معالجة البيانات المستخلصة من خلال دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات وكدا المعلومات المستمدة من مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

اسباب اختيار الموضوع

إن اختيار هذا الموضوع يعود الى مجموعة من الأسباب نذكر منها :

- الميول الشخصي والاهتمام بمثل هذه المواضيع

- الشعور بأهمية الموضوع خاصة في ظل التغيرات والمستجدات الحديثة وبروز الأهمية الكبرى لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- التعرف على مهنة محافظ الحسابات ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.

- المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: مكتب محافظ الحسابات بولاية عين تموشنت.

- الحدود الزمانية: فيما يخص الجانب الزمني قمنا بالدراسة في مكتب محافظ الحسابات بوسماحة بن سالم لدورة 2021/2020

التحقيق في المحاسبة المكلف 2013/2012/2011/2010

تقسيمات الدراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة وفي ضوء الفروض الأساسية الموضوعة سلفا، ومن اجل الوصول إلى الأهداف المرجوة تم تقسيم الدراسة إلى جانبين احدهما نظري وأخر تطبيقي،

في حين ضم الجانب النظري الذي قسم بدوره إلى مبحثين، الأول يستعرض لنا الإطار ألمفاهيمي و القانوني لمحافظة الحسابات و الرقابة الجبائية في الجزائر، وتم تقسيمه الى مطلبين الاول يستعرض لنا ماهية مهنة محافظ الحسابات (تعريف، مهام ، تعيين و موانع تعيين...

أما المطلب يتمحور حول التأصيل النظري للرقابة الجبائية من خلال (مفهوم ، اشكال ، مبادئ الرقابة ....حيت استعرضنا في المبحث الثاني بعض الدراسات السابقة حول الموضوع وتخص كل من محافظ الحسابات و الرقابة الجبائية و هذا كان في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فيتمحور حول أوجه التشابه والاختلاف ، وفي الفصل الثاني تم التطرق إلى دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات بوسماحة بن سالم بولاية عين تموشنت من خلال قراءة لبعض التقارير لمحافظ الحسابات و التعرف على مهنة محافظ الحسابات وقسم هدا الفصل بدوره إلى مبحثين تعلق الأول بتقديم عام حول مكتب و مركز الضرائب لولاية عين تموشنت، أما المبحث الثاني فيتمحور حول دراسة ميدانية لمركز الضرائب مع مثال تطبيقي يبين لنا إجراءات عمل المدقق الجبائي في فحص الحسابات و في الأخير تبيان أوجه التشابه و الاختلاف لكل من المحافظ الحسابات و المدقق الجبائي.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

يعد تطور المؤسسة من الناحية المالية من أولويات مهنة محافظة الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة مدى كفاءة استخدام تلك الأموال عن طريق فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من صحة البيانات المالية والمحاسبية من أولويات مهنة محافظة الحسابات.

كما أولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا بالرقابة الجبائية حيث عمل على تنظيمها ووضع أجهزة خاصة للقيام بها، كما تعتبر أهم وسيلة وقائية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة وخاصة أن المنشآت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات.

سنعالج في هذا الفصل الجانب النظري لكل من محافظة الحسابات والرقابة الجبائية مع إدراج الدراسات السابقة للموضوع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار ألمفاهيمي و القانوني لمحافظة الحسابات و الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي و القانوني لمحافظة الحسابات و الرقابة الجبائية في الجزائر

سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار ألمفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات و الرقابة الجبائية وذلك من خلال المطالب الموالية:

المطلب الأول: الأسس النظرية لمحافظة الحسابات

لا يمكن ممارسة محافظ الحسابات لنشاطه إلا بتوفر عدة شروط، سيتم إيجازها في هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريف وشروط محافظة الحسابات

أولا: تعريف محافظة الحسابات

تعددت تعاريف محافظ الحسابات يتم ذكرها كما يلي:

حسب المادة **22 من القانون 10-01 المؤرخ في29 /2010/07/** المتعلق بمهن الخبير المحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه : " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .[1]

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة **715 المكرر 4** على أنه : " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام الحسابات في المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها."[2]

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون 10-01 المؤرخ في29 /2010/07، العدد42 ،المادة 22، ص7

2 خرف الله محمد ارسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، دارسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاق والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، فحص محاسبي، 2013 -2014 ص18

ونستطيع تعريفه أيضا بأن " ذلك الشخص الذي يقوم بمراجعة حسابات الشركات مهما كان شكلها القانوني وحجمها وذلك بطلب من الجمعية العامة للمساهمين وفي أحيان أخرى من طرف متعاملين خارجين، كما يقوم بتدقيق حسابات الشركات الفردية بطلب من أصحابها، والهدف من كل هذا إعطاء رأي فني محايد. [1]

– تعريف أخر أن محافظ الحسابات في حقيقة الامر – خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر و السجلات و صحة ماتحتويه من بيانات ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية الختامية عن نتائج الأعمال و المركز المالي كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل و كل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية . [2]

نستخلص من التعاريف السابقة أن محافظ الحسابات هو المؤهل العلمي والعملي لتدقيق حسابات المؤسسات، ويتمتع بالاستقلال التام، يقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلي تدقيقا انتقاديا قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي من خلال التقرير المعد من طرفه.

ثانيا : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حسب المادة **07من القانون 10–01** لا يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية و لقد تم تحديد في المادة **8 من القانون10–01** شروط ممارسة مهنة ومحافظ الحسابات كما يلي: [3]

– أن يكون جزائري الجنسية وحائزا على الشهادة لمحافظ الحسابات و مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

– أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها تعادلها؛

– أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية وان لا يكون قد صدر في حقه حكم بالارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة.

[1] J.f. Gavanou, et autres, Controlor Auditor, Dunod, Paris, 2006, p: 27

1 ابراهيم علي عشماوي، اساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية طرفي، مصر، للطباعة مصر بدون سنة ص 46

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42 المؤرخ في 11يوليو 2010 القانون 10–01 المادة 08 ص 05

– أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون ، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعباارت التالية " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "[1]

بالتالي على كل من الهيئات، المؤسسات العمومية ،ذات الطابع الصناعي والتجاري والإداري شركات تسيير ، مراكز البحث الشركات ذات الاسهم ، مساهمات الدولة ، شركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة ، وكل المستفيدين من خدمات مهني المحاسبة طبقا لا حكام ، شركات الاشخاص والجمعيات الخاضعة لمسك المحاسبة المالية معرفة ان المؤهلين الوحيدين ، القانون التجاري والتنظيم المعمول به لممارسة مهنة محافظ الحسابات هم المهنيون المسجلون في حيث في كل بداية سنة ينشر المجلس الوطني قائمة المهنيين المؤهلين في نشرة ، جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رسمية يتم الاعلان عنها في الموقع الرسمي الالكتروني للمجلس.[2]

ثالثا: المبادئ العامة لمحافظة الحسابات في الجزائر

1– المؤهلات : Compétence et Moralité

المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية :[3]

* معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة؛

*معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيرها ، ومحيطها الخارجي؛

*معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته و مسئولياته من جهة، والتدقيق العميق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 04 ، المؤرخ في 11يوليو2010 القانون 10-01 ، المادة 06، ص 05

[2] Ministère des Finances, Circulaire N001 du 28 Février 2016 relative à l exercice des professions d Expert comptable, Commissaire aux comptes et Comptable agrée, Alger, P1

[3] حسب الأمر رقم 15 – 20 مورخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995 بتعلق بمجلس المحاسبة

ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي

المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني .

2- الاستقلالية (التنافي) : Indépendance

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب ع ليه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه

هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته والابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد .

المشرع الجزائري من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر عدة نصوص قانونية.

فبموجب **المادة 715 مكرر (6)** من القانون التجاري المعدل ، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة و التي ستراها لاحقا.

أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو

مرتبا ، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية والمعنوية يجب احترام ما يلي :

- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته وإمكانيات مكتبه؛
- الاختيار الأمثل لمساعديه؛
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة؛
- التحسين الدائم لمعارفه و مساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات .....)؛
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه؛ احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية و المهنية.

رابعا : معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1- المعايير العامة:[1]

أ. معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية:

بحكم المهام المنوطة محافظ الحسابات إبان عملية المراجعة , بات من الأجدر على هذا

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صدقي، المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، المطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص، ص 39 -53

الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء هذه المهمة، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط الراغب في الحصول على الإعتماد كمراجع للحسابات الشروط التالية:

– أن يكون حصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

– أن يكون قد أفي التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة , لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء , وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

ب. معيار الإستقلالية:

يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية, إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس إستقلالية المراجع, لذا ينبغي توافر النقاط التالية:

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون

لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في ابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

– إستقلال المراجع في إعداد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل.

- إستقلال المراجع في مجال فحص جميع المستندات والبيانات والسجلات والوثائق واختيار حجم العينة المراد فحصها من مجموع المفردات .
- الإستقلالية في إعداد وكتابة التقرير الوضع لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي تم إكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية.

ت. معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية إتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها, تكون من خلال تحديد وأداء الإختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية،يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة .
- أخذ بعين الإعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

1- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.

- العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية النسبية في إبداء الرأي.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خيرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معيار بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها, حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما لا يكون المراجع مثلا غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلا علميا عمليا فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

2- معايير العمل الميداني:

أ- التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك, إذ يقوم المراجع فيهذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الإختبارات المطلوبة, وتقوم عملية المراجعة على النقاط التالية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض .
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

ب. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد إختبارها, إعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المولد لها, فاحترام مقوماته والإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها, لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير القيام بخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي:

* الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
* إختبارات الإلتزام بالإجراءات والسياسات .
* الإختبارات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .
* إعداد التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية .

ت. معيار كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية , يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية والمدعمة لهذا الرأي إعتمادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها, ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات, وكذا من

خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

ومن هنا يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

– أدلة داخلية وتشمل على الدفاتر والسجلات المحاسبية والشبكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

– أدلة خارجية وتشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب.

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة, من حيث أن تكون مرتبطة إرتباطا وثيقا بموضوع المراجعة وكافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

2– معيار إبداء الرأي [1]

–يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات .

–يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته. يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

–يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

–يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بالحسابات السنوية تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

[1] الجريدة الرّسميّة للجمهور للجمهوريّة الجزائريّة /العدد 42 قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ص،،ص13–14

-حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا ، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

-يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد إعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07- 11 في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ، والنصوص المتعلقة به.

-لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية، ، بالنسبة لكل قسم، حتى وإن كانت تتضمن، إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة كما نص عليه القانون **رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007** و المتضمن النظام المحاسبي المالي .

-يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية :

*اسم وعنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

*عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

الفرع الثاني: الخصائص العامة المتعلقة بمحافظة الحسابات

أولا: تعيين وموانع تعيين محافظة الحسابات

1- تعيين محافظ الحسابات:

حسب المواد 27/26 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول

الغرفة الوطنية، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.[1]

وصدر **المرسوم التنفيذي رقم 11-32** تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي: [2]

خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2- موانع تعيين محافظة الحسابات

المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:" وحدد القانون حالات التنافي في **المواد 64-70** كالتالي:"

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في المجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجاري لمهنته، طبقا لأحكام **المادة 76**.

- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في **المادتين 46 و 52 من هذا القانون**.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 28 رجب 1431هـ ،العدد 42،المواد 27/26 ، السنة 2010 ، ص6

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27جانفي 2011 العدد 07 المواد من 03الى 15 ص، ص 23-24

ثانيا : مهام و انهاء مهام محافظ الحسابات

تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر إلى جملة من التشريعات والقوانين مما يجعلها عند المستويات الدنيا للأداء ،حيث تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر للقانون 10/01 . [1]

1- المهام محافظة الحسابات:

حسب **المادتين 23_24 من القانون السابق** الذكر فإن مهام محافظ الحسابات هي:

" يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقها تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛ يقدمها في شكل تقرير خاص.

- يطلع المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المتواصلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، بدون التدخل في التسيير.[2]

أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار."[3]

2- إنهاء مهام محافظ الحسابات.

2-1 انتهاء المدة المحددة قانونا:

تنتهي مهامه بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 من القانون10/01 التي حددت عدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابل للتجديد مرة واحدة، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

2-2. استقالة محافظ الحسابات:

[1] فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه خيضره الوادي، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2015، ص: 275

[2] ابن يونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيزإستقلال مواجع الحسابات، مجلة رؤى الإقتصادية ، جامعة الوادي ، العدد السادس ، جوان 2014، ص 361

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 28 رجب 1431هـ ، الغدد 42، السنة 2010 ، المادتين 24/23 ص .7

نصت المادة 38 من قانون 01/ 10 على حق محافظ الحسابات في الاستقالة" يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

" ولا يجوز أن يكون الدافع للاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية، لذلك وضع المشرع في هذه المادة شروطا خاصة بالاستقالة .[1]

2-3 عزل محافظ الحسابات:

إذا توفر الشرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الشركاء أو المساهمين، الجمعية العامة.

2-4 وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية العلاقة المبنية على الاعتبار الشخصي .

2-5 اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وافلاسها:

لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية، وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية واقفالها نهائيا .

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (اندماج بالمزج) أو في حالة ضمها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم)، ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج[2].

ثالثا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات [3]

1 - حقوق محافظة الحسابات

يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق منها:

---

[1] زرقوق سعاد ، علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية دراسة بمكتب محافظ الحسابات ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم المالية والمحاسبة، التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم 2017 ص،ص ،24-25

[2] زرقوق سعاد ، المرجع سبق ذكره ،ص 26

[2] محاضرات في التدقيق المالي،مطبوعة بيداغوجية، للاستاد جعفري عمر،السنة الجامعية 2016-2017،جامعة عين تموشنت،ص،ص 79-80

- الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة.
- الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المدراء أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم.
- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتهم.
- حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوى إلى الاجتماع.
- له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة.
- له الحق في مناقشة اقتراح عزله.
- له حد احتجاز الأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه.

2- واجبات محافظ الحسابات:

- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية .
- التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة للمحاسبة.
- أن يقدم الاقتراحات التي يراها مناسبة لحسن سير الشركة.
- على المحافظ أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.
- مراعاة سلامة تطبيق النصوص والقوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين وأن يتلو تقريره على الجمعية.

رابعا: أتعاب محافظ الحسابات و مسؤوليات محافظ الحسابات

1- أتعاب محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حل من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة.[1]

"تعرف أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق الحسابات المؤسسة، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين ."[2]

وعند تحديد أتعاب محافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية:

- الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة.

* عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية المراجعة.

* حجم المؤسسة الخاضعة للمراجعة.

* عدد التقارير المطلوبة للعميل.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات

كمية محافظ الحسابات تضعه أمام مسؤولية اتجاه التشريعات، واحترام أخلاق المهمة، ومنه تنقسم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى ثلاث أصناف و هي:[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01،المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو ، العدد 42، ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، سنة 2010 ، ص 07

[2] د.غسان فلاح المطارئة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 84 .

[3] طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، مجلة جامعية بمحكمة في الحقوق و العلوم السياسية رقم 9808-1112، العدد 9 بتاريخ جوان 2013، ص 43 و 45 بتصرف

2-1المسؤولية المدنية :

لقد اقر المشرع الجزائري بالمسؤولية المدنية محافظ الحسابات في **نص المادة 715 مكرر 14فقرة 01 من القانون التجاري،** فبعد أن كانت المسؤولية المدنية تقام على أساس أحكام الوكالة في ظل القانون القديم تغير الأساس باعتبار العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة ليست علاقة تعاقدية وإنما هي علاقة قانونية حتى ولو سلمنا بأن محافظ الحسابات يعين عن طريق العقد.

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه **للمادة 61 من القانون 10 -01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010** والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه".

ويعد متضامن اتحاد الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون.

وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها:

- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.

-عدم قيامه نهائيا بأدائه لعمله.

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة .[1]

2-2 المسؤولية التأديبية:

فيما يخص العقوبات التأديبية مثل إما في الإدارة التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت، وقد أعطت القوانين المنظمة لمهنة محافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.

[1] سرايا محمد السيد, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, المكتب الجامعي الحديث, الاسكندرية 2007

2-3 المسؤولية الجزائية:

كما قد يساءل محافظ الحسابات عن الأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به ، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان :

محافظ الحسابات فاعل أصلي:

إذ يعاقب عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملامة والتي أوردها المشرع الجزائري في **المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري**، وكذلك الجرائم المتعلقة ممارسة المهنة بصفة غير شرعية، وبما أن محافظ الحسابات شأنه كشأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، وفي هذه الحالة تطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات .

*** محافظ الحسابات بصفته شريك:**

و يمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ بكي للمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لأستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جريمة .

2-4 المسؤوليات والممارسات الأخرى:

يجب على أعضاء مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الالتزام ب 5 قواعد أساسية في تلبية مسؤولياتهم الأخرى، وهي كما يلي:[1]

أ- **القاعدة رقم 501**: و تلزم العضو بعدم التصرف بشكل يسئ إلى سمعته المهنية .

ب- القاعدة رقم 502: و تتعلق بإعلان في وسائل الإعلام المختلفة في سبيل ترويج نشاطه.

ج- القاعدة رقم 503: و تمنع المحاسب من دفع عمولات للأخرين مقابل الحصول على عملاء جدد، و كذلك تحصيل عمولات من محاسبين أخريين مقابل إحالة عملاء مرتقبين لهم.

[1] أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، 1997، ص187.

د– القاعدة رقم 504: و تهتم بالوظائف المتعارضة، حيث تحذر المحاسب القانوني المشاركة في أي عمل أو نشاط أو تولي منصب ما أثناء مزاولته للمهنة قد يتعارض مع مسؤولياته و واجباته المهنية.

هـ – القاعدة رقم 505: و تعرف الشكل القانوني لمكاتب المحاسبة القانونية، فقد كان من المتبع أن يمارس المحاسب عمله من خلال مكاتب المحاسبة الفردية أو مع شركاء متضامنين إلى أن قرر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في نفس العام السماح ممارسة المهنة من خلال شركات مساهمة مهنية، كما تمنع هذه القاعدة استخدام أسماء مفترضة المكاتب المحاسبة.

الفرع الثالث: المراحل المهمة لمحافظ الحسابات

أولا: الحصول على معرفة عامة للمؤسسة ووضع خطة المهمة

قبل الشروع في فحص الحسابات، على محافظ الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للشركة محل المراقبة، وهدفها تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات الشركة والتي يمكن أن يكون لها انعكاس جوهري (أو معتبر) على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة.

أ– **وضع خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل**: خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل يترجم القرارات المتخذة حول:

– الأشغال الواجب القيام بها ؛

– الوسائل الواجب تسخيرها؛

– تواريخ التدخل ومدد الزيارات؛

– التقارير الواجب إعدادها؛

تعتبر هذه الوثيقة بمثابة الخيط الموجه لمحافظ الحسابات طوال مهمته الحالية وقاعدة مرجعية للتعرف على الشركة في المهام المستقبلية.

ب – محتوى خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل:

المعلومات التي يجب أن تحملها هذه الوثيقة يمكن أن تهيكل كما يلي:

***المؤسسة** (نظرة عامة للمؤسسة:الاسم والمقر الاجتماعي وعنوانه؛ هيكلها العام، عناوين الوحدات، لمحة تاريخية مختصرة عن المؤسسة، المسيرين والأعضاء الواجب الاتصال بهم في المؤسسة).

***الحسابات** (التنظيم والتطبيق المحاسبي، الحسابات التقديرية، مقارنة الكشوف المحاسبية

لعدة سنوات، تاريخ إقفال الحسابات).

***الأنظمة والمجالات المعتبرة أو الجوهرية** (تحديد عتبة القيم المعتبرة، تحديد المهام والحسابات المعتبرة، تقيم منطقة الخطر، تحديد نقاط القوة للأنظمة وحساسية المسيرين لبيئة الرقابة الداخلية).

– طبيعتها: المصادقة على الحسابات السنوية في التقرير العام وإعداد التقارير الخاصة؛

– المحاور الرئيسية لأشغال المراقبة (الوثائق الواجب تحصيلها، تقييم الرقابة الداخلية؛ تواريخ الجرد المادي، المصادقات الخارجية والكشوف المالية المرحلية الواجب تحصيلها، تدخلات ومراقبات خاصة، اللجوء إلى أخصائيين خبراء ؛

– – قائمة التقارير، مدد وتواريخ إعدادها: تقرير حول الرقابة الداخلية، تقرير المصادقة والتقارير الخاصة .

* **تنظيم المهمة** " مستوى المساعدين وتكوين فريق التدخل، استعمال أعمال المراجعين الداخليين والخبراء ومتدخلين آخرين خارجيين، وتواريخ التدخل.

***الميزانية** تحديد الساعات اللازمة حسب طبيعة الأشغال، وحساب التكاليف التقديرية نسبة لخبرة المساعدين والخبراء المحتملين وكذلك حساب الأتعاب.

ثانيا: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يثمن محافظ الحسابات مقدرة أنظمة وإجراءات الشركة محل المراقبة على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالي من المصداقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات.

كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يرتكز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لمراقبة الحسابات.[1]

1- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتم تقييم الرقابة الداخلية من خلال:

أ. **فهم نظام الرقابة الداخلية والتقييم الأولي:**

في هذه المرحلة يقوم المراجع بتحقيق معرفة كافية عن هذا النظام، من خلال الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة وتحديد ثغرات النظام، وذلك عبر :

* تقييم الآثار والمخاطر العامة .

* تقييم اختيار الوظائف .

* التعرف على الأنظمة والتأكد من وجودها وصفها .

* تقييم المخاطر استنادا على تصميم النظام.

ب. مرحلة اختبار الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية:

في هذه المرحلة يلجأ المراجع إلى مجموعة من الاختبارات للوصول إلى فعالية هذا النظام، وهي فحص المستندات عن طريق أخد عينة، وإجراء اختبار حول الفصل بين الوظائف...، وفي نهاية هذه المرحلة يستقر في ذهن المراجع إحدى الاستنتاجات التالية:

• سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، واتباع المؤسسة لإجراءاته وفي هذه الحالة يحتاج المراجع أن يقوم بأداء عدد محدود من الاختبارات لإبداء رأيه عن القوائم المالية .

• عدم سلامة تطبيق الإجراءات مع أن نظام الرقابة الداخلية سليم، وهنا يلجأ المراجع إلى تكثيف الاختبارات.

• ضعف نظام الرقابة الداخلية فضلا عن عدم الالتزام بإجراءاته وبالتالي سوف يجد المراجع أنه من الضروري الانسحاب من العملية والامتناع عن إبداء رأي.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **"المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري و الممارسة التطبيقية"**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،.2006

2- أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج مراجعة:

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات والتي ينوي القيام بها وذلك للتحقيق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فعندما يكوننظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه .[1]

ثالثا: فحص الحسابات [2]

تعتمد المرحلة الثالثة على الإستراتيجية التي حددها المدقق في المرحلة السابقة، تتمحور في:

- اختبارات التحقق من عملية الرقابة.
- اختبارات التحقق من صحة الحسابات عن طريق عمليات الفحص التحليلي.

1- أسباب ووسائل فحص الحسابات :

أ- **أسباب فحص الحسابات:** تتمثل أسباب الفحص فيما يلي:

- أن يكون لحساب فرد أو شركة لمعرفة اتجاه الأرباح الحقيقية بقصد الشراء أو المشاركة أو الإدماج.
- يكون الفحص لحساب شريك جديد أو شريك يريد الانفعال.
- فحص الحسابات بغرض اكتشاف غش أو خطأ.
- فحص الحسابات بقصد وضع نظام جديد للمحاسبة .
- فحص الميزانية بقصد معرفة المركز المالي للمنشأة.
- فحص ضريبي للتأكد من صحة انتظام الحسابات.

ب- **وسائل فحص الحسابات:**

المدقق المالي المحترف يختار جملة من الطرق والوسائل تتماشى مع الأهداف المراد تحقيقها، تمكنه من فحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن، هذه الطرق والوسائل هي:

---

[1] محاضرات في التدقيق المالي،**المرجع سبق ذكره** ،ص،ص63-64

[2] محاضرات في التدقيق المالي،**نفس المرجع** ،ص،ص،ص،66-67-68

- **المشاهدة العينية**: تعتبر المشاهدة العينية أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة المراجعة وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية والنقود.
- **المراجعة القياسية والفحص التحليلي**: على المدقق القيام بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دورة إلى أخرى، فيما بينها ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة.
- **المصادقات المباشرة** : إن حصول المراجع على مصادقات مباشرة من طرف المتعاملين مع المؤسسة التي يراجعها بمختلف أنواعهم يعد من أقوى الأدلة في المراجعة.

– **فحص الدفاتر و الوثائق**: يتأكد المدقق أحيانا من حقيقة بعض العناصر بالرجوع إلى الدفاتر والتسجيلات الظاهرة فيها والمستندات والوثائق المبررة لها مثل: مراقبة مخصصات الاهتلاكات والمؤونات...الخ.

– **تصريحات المسيرين**: يستفسر المراجع أثناء أداء أدلة مهمته على كثير من الأمور ويقدم له المسيرون المسؤولون شروحات عديدة، شفوية في الغالب يدونها في أوراق عمله، يرجع إليها عند الحاجة وقد تقدم له تلك التصريحات كتابيا في شكل رسائل وهذا كدليل،أفضل وأقوى..

رابعا: إبداء الرأي (إعداد التقرير):

يعتبر التقرير الذي يقوم به محافظ الحسابات بمثابة الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع ، لأن هذه الفئات المختلفة التي يخدمها تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في إتخاذ قراراتها و رسم سياستها الحالية منها والمستقبلية ، يكون عادة موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه للقيام بعملية المراجعة أو المالك للفرد في المؤسسات الفردية .[1]

ومن خلال ما جاء في **القانون 01 / 10** من حيث تقرير محافظ الحسابات نجد ما يلي :

أ– من حيث مضمون تقرير محافظ الحسابات :

يترتب على محافظ الحسابات من خلال المادة **25 من القانون01 / 10** إعداد التقارير التالية:

[1] صلاح ربيعه ، زعدار أحمد ، **المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي** ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي ،المجلد الأول ، العدد السابع ص268

*تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة هذاالوثائق السنوية و صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛

*تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة عند الاقتضاء؛

*تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

*تقرير خاص حول تفاصيل على خمس أو عشر تعويضات؛

*تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .

*تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

*تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل حول استمرار الاستغلال.

ب- من حيث الشكل :

- يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ مابقي لتاريخ وقف الحسابات السنوية؛

- كما يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات:

- رقم الاعتماد؛

- رقم التسجيل في الغرفة الوطنية محافظي الحسابات؛

- العنوان؛

- الإمضاء.

- الرقم.[1]

[1] خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر2013 ص.ص .88-87 ،

ج- عناصر تقرير محافظ الحسابات:

يحتوي تقرير محافظ الحسابات عادة على العناصر التالية : [1]

عنوان التقرير:

حيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميز بأنه تقرير مراجع حسابات مستقل الموجه لها التقرير يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير , وهو عادة ما يوجه إلى الشركة , أو مساهميها, أو مجلس الإدارة , ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين, وذلك على أساس أنه قد تم التعيين المراجع بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة.

2. **فقرة تمهيدية (Interoductory paragraph)**: وتتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة،والتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم وإبداء رأي مهني فيها.

3. **فقرة النطاق (Scope paragraph)**: وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المراجع, ودون ذكر أي تفصيلات.

وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما،وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص،فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة،وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

4. فقرة الرأي Opinion paragraph): وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر إستنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها

5-الفقرة التوضيحية (Explanatory paragraph): وهي فقرة يقوم المراجع

[2] عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش, **أصول المراجعة**, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000, ص، ص 495، 496.

بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف, وإذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس , فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق , أما في حالة الإمتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية , أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على إبداء المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.

6. **توقيع المراجع (Signature)**: يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع, وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المراجع المسؤولياته.

7. **تاريخ التوقيع (Date**: يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني.

المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية

وسوف نتعرض في هذا المطلب لجملة من المفاهيم العامة للرقابة الجبائية،...

الفرع الاول : مفهوم ، مبادئ الرقابة الجبائية واهدافها

اولا: مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على انها " السلطة المخولة للإدارة الجبائيةبمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة" .[1]

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا للديمقراطية بحيث ان حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها .

الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

- **حسب المفهوم الانجلوسكسوني:** " الرقابة الجبائية هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الامتياز" [2] .

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

وقد عرفها "**فايول** " بأنها التحقق مما اذا كان شيء يسير وفقا للخطة المرسومة [3] والتعليمات الصارمة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها، ومنع تكرارها....

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المادة 18 فقرة 1 من **قانون الإجراءات الجبائية** ،السنة 2017،ص09

[2] A. Beetschen et Ph. Bozzachi, L'intégration fiscale, conférence avril 1988, université Toulouse 1.

[3] . محمد قاسم قزوين ، مهدي حسن زويق، **المفاهيم الحديثة للإدارة**، 1993 ،ص 250

وخلاصة القول الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد

التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

كما أن الرقابة الجبائية تعتبر إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي بالإضافة إلى انها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نضرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

ثانيا: اهداف الرقابة الجبائية

لقد حدد المشرع الجبائي أهدافا لهذه الآلية، حيث اعتبرها "وسيلة إستراتجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي "[1] يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والمتمثلة فيما يلي:

1 – الهدف المالي والاقتصادي:

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

2– الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في مساعدة للإدارة الجبائية قصد زيادة مردودها وفعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

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

[1] بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية** ، دار الهومة، الجزائر، د.ط، د.س، ص .14

*تساعد الرقابة المصالح الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ونسب المكلفين الخاضعين للرقابة و الملفات المجدولة و المفصول فيها من اجل تقدير حجم الاموال المهربة.

* تمكن الأجهزة الإدارية من القيام بتشكيل معايير ومؤشرات تساعد على الكشف على الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها تحدد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة .[1]

ثالثا: مبادئ الرقابة الجبائية

كي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في :

أ- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي نصتها بصفة عامة، ومن بينها النظام الضريبي ولذلك فان تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه بالإضافة إلى وجود عدالة.

ب- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة بالإضافة لتوفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي يمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه بالإضافة إلى إجراء تربصات لأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم كتوفير الخدمات اللازمة لهم.[2]

[1] عيسى بولخوخ، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003/2004 ، ص .55

[2] اساعد نبيلة ، **الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي** ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البويرة، 2015 ، ص، ص 7-8

الفرع الثاني: الوسائل الهيكلية و القانونية للرقابة الجبائية

أولا: أجهزة الرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا

والتي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية والتي تتمثل في :

1- الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية:

1-1 مديرية الأبحاث والمراجعات :

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/ 98 الصادر في 1998/ 07 / 13 ، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني.أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية .وتتكون من 04 مديريات فرعية وهي:

*المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.

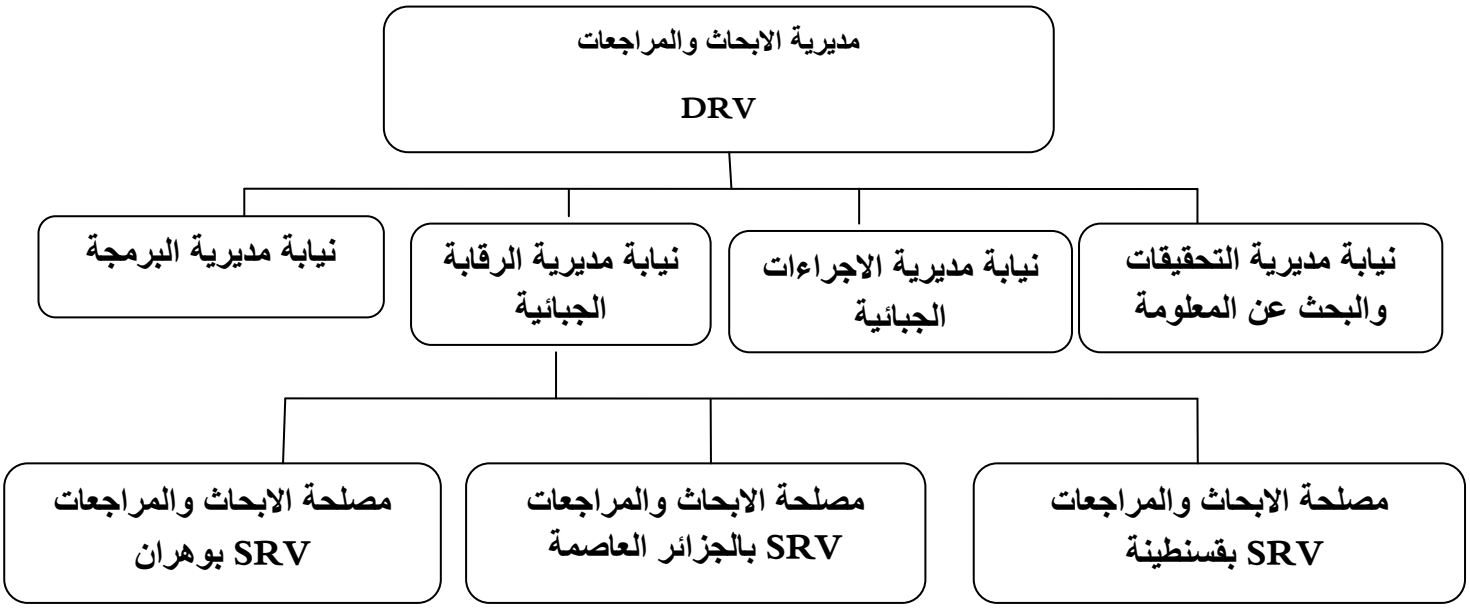
*المديرية الفرعية للبرمجة.

* المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية .

* المديرية الفرعية للمقاييس و الاجراءات.[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ،المرسوم التنفيدي رقم98-228، المادة 5، العدد 51 ،السنة 1998

الشكل رقم 1-1: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24 ،ص9

1-2 المديرية الولائية الفرعية للمراقبة الجبائية :

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها [1]، والمكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات ،أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد:

- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها مع تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات.

* المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

* المديرية الفرعية للمنازعات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/ 10 / 25 ، المواد من 22 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها، الوزارة المالية، المؤرخ في 1998/ 07 / 12 ، ص 23.

* المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

* المديرية الفرعية للتحصيل.

* المديرية الفرعية للوسائل.

و هذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة والتحقيقات بعين مكان و لها ثلاث مكاتب:

* مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

* مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.

* مكتب الابحاث والمراجعات .

2- الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات الكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي. [1]

2-1- مديرية كبريات المؤسسات : Direction des Grande Entreprises DGE

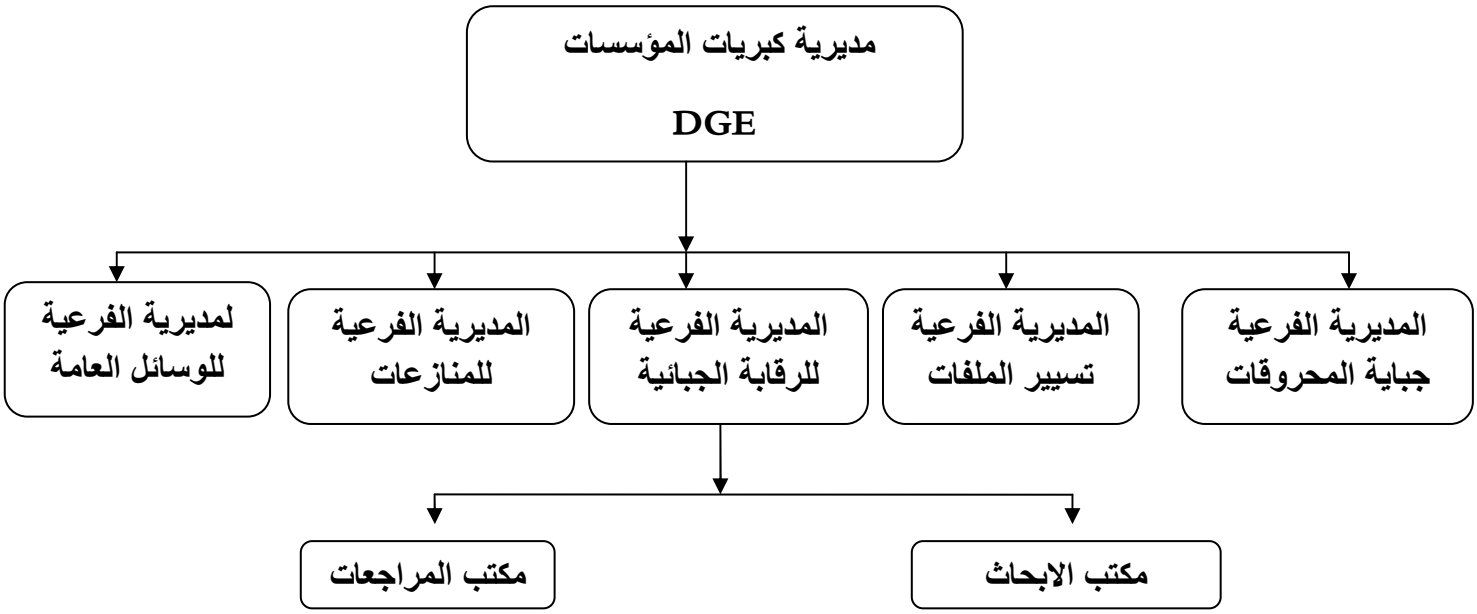
أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/ 02 المؤرخ في 28 /09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494 / 02 المؤرخ في 2005 / 12 / 26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات.[2] أما المهام المسندة اليها هي:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها. البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل.

[1] عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة** (تحديث قانون المالية 2009، مطبعة مزوار بالجزائر ، ص43

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 2005/06/22، القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات ،ص20

الشكل رقم 1-2 : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18 ،مرجع سابق، ص10

2-2 مركز الضرائب :

و هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب

كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية تحديد الوعاء إلى التحصيل لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 15.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من مع تكليفه بالرقابة

الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيتها.تهتم ب:

- في حالة وجود تجاوزات خطيرة حول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة .
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة .

ثانيا : الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

و قد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه

لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية والمتمثلة في :

1- حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات

المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة و معروفة من قبل الأعوان المدققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه العملية وكذا التقويمات الضريبية

الموافقة لها[1]. ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما :

-التحقيق في المحاسبة ومعاينته الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من المقدمة.صحة التصريحات المقدمة.

- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، قصد التأكد من مدة صحة المداخيل المصرحة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف وتشير إلى أنه عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة، بحيث عند إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم المحقق بمعاينة الوضعية الجبائية للمكلف .

2- حق الإطلاع :

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الإطلاع من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسر المهني رقابة لهذه المؤسسات، ويمكن اعتبار حق الاطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق، ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبية ومراقبتها بتصفح الوثائق و المحاسبية الملحقة للسنة المالية.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009، ص10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المادة45 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

3- حق استدراك الأخطاء :

تنص **المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة** على "يجوز استدراك خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لاي كان من الضرائب

و الرسوم عن طريق الجداول و ذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بإعفاء من الضريبة الاولى[1].

4- حق المعاينة :

من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته. [2]

ثالثا : أسباب الرقابة الجبائية :

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :[3]

بما إن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للادارة الجبائية، ويفترض انها صحيحة ما لم يثبت العكس،و للتأكد من دلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب **المادة 18 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية** " تراقب الادارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أوحق أورسم اوإتاوة .

2 – الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المادة 327 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، ص150

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، ص 25

[3] د. بن عمارة منصور، **المرجع سبق ذكره** ،ص، ص 31-32

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.[1]

الفرع الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة ومتكاملة وتتمثل في رقابة داخلية وأخرى خارجية.

اولا: الرقابة الداخلية (عامة)

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف اعوان الادارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتها"[2] وهي :

1- الرقابة الشكلية: Le contrôle formel)

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.[3]

2- الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات

[1] لياس قلاب ذبيح، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011 ص46

[2] عوادي مصطفى وزين يونس، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، مطبعة سخري، الجزائر، الطبعة 1،2011 ص، 12.

[3] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، الطبعة الاولى، دار قرطبة ، لنشر 2004 ،ص .45[3]

العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات تكون في شكل كشوفات تعرف ب: **Bulletin de recoupement**، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة.[1]

ثانيا: الرقابة المعمقة :

وهو الشكل الثاني من أشكال الرقابة الجبائية، وتعد الرقابة المعمقة رقابة خارجية أي رقابة في عين المكان أي تكون في الأماكن التي يزاول المكلفون بالضريبة أنشطتهم وتهدف الى التأكد من صحة المصرح بها من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للوثائق والدفاتر المحاسبية وهذا بغرض المقارنة بين ما صرح به وما هو موجود في الواقع.[2]

و يتضمن هدا النوع من الرقابة ثلاثة أنواع من الرقابة نذكر منها:

- التحقيق المحاسبي VC.

- التحقيق المعمق المعمق في مجمل الوضعية الجبائيةVASFE.

- التحقيق المصوب.

أ-التحقيق المحاسبي : هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ،[3] سيتم التفصيل في هدا العنصر في الجزء الاخير من الفرع .

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة :

إن التحقيق المصوب في المحاسبة هو مراقبة محددة الهدف، أقل شمولية وأكثر سرعة

---

[1] قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين**، مذكرة الماجيستر ، معهد العلوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسير، المركز الجامعي المدية الجزائر 2009 ص 38.39

[2] بن عمارة، المرجع سبق دكره، ص42

[3] بن عمارة، المرجع نفسه ، ص 43

واقل كثافة من التحقيق في المحاسبة .[1] حيث نصت **المادة 22 من قانون المالية 2008** عن نوع جديد من التحقيق وهو التحقيق المحاسبي أو المستهدف وقد بدأ تطبيقه وتنفيذه في

سنة 2010 **حسب المادة 20 مكررة من قانون الاجراءات الجبائية.**

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة، لنوع معين او عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة او جزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.[2]

– لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق عملية التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين 02 .

ج– التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية احد الطرق الاساسية للرقابة الجبائية المعمقة، حيث تم انشاءه سنه 1992 تدعيما للتحقيق في المحاسبة كما يمكن اعتباره امتدادا له رغم كونه منفصلا عنه، ويختص بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وهو كذلك يمس 4 سنوات غير متقادمة.

حيث نصت **الفقره02من المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية** على انه لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة الا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .وهدا ما جاءت به **المادة 21 الفقرة 04 من ق.ا.ج** اذ نصت على انه "تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه"[3]

[1] بن عمارة منصور، المرجع سبق ذكره ، ص 75

[2]، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 26 من قانون المالية 2014 ،كذلك نصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتي عدلت بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2016

[3]بن عمارة منصور،المرجع نفسه، ص، ص 65.-69

2- الرقابة الفئوية

وتكمن في الرقابة على المعاملات العقارية المبنية والغير المبنية أي مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار، بالإضافة إلى مراقبة عمليات الإيجار سواء كانت ذلك بالنسبة للإيجار ذو الطابع السكني او الإيجار ذو الطابع التجاري، الصناعي أو الحرفي إن مراجعه أثمان المعاملات العقارية المسرح فيها تشكل احد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان.

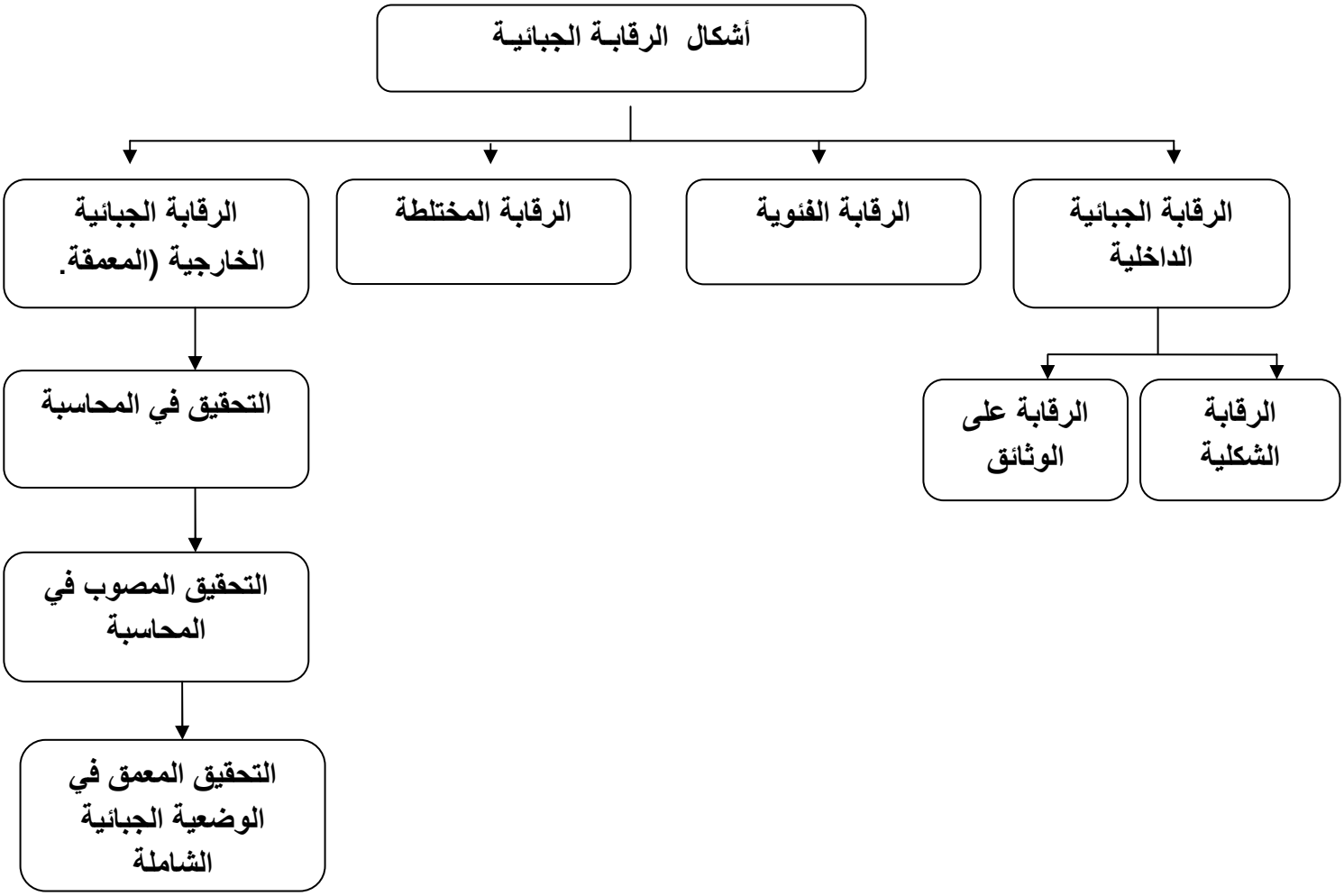
إن هذا النوع من المراقبة يختص بإعادة تقويم أسعار التنازل عن العقارات أو عن القيم المنقولة سندات ،حصص اجتماعية بالنسبة للشركاء سواء كانوا أشخاص معنويين أو أشخاص طبيعيين والقاعدة التجارية.[1]

3- الرقابة المختلطة

هذا النوع من التحقيق يكون سطحيا حيث يتم مراقبة النشاط من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات والمخزون فقط، ومراقبة احترام الامتيازات الجبائية في حالة الاستفادة من ذلك، وعرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات عديدة بسبب النقائص وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق المختلطة. وعليه نلخص أشكال الرقابة الجبائية في الشكل الموالي:

[1] بن عماره ،المرجع سبق ذكره ،ص، ص، ص، 81- 82-83.

الشكل1–3 : يوضح أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: الاعتماد على معلومات تم الحصول عليها من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

ثالثا: إجراءات التحقيق المحاسبي

يتناول هذا الجزء مختلف المفاهيم التي تعرف عملية التحقيق في المحاسبة وأهميته بالنسبة للادارة الجبائية.

1-مفهوم التحقيق المحاسبي واهدافه

أ – مفهوم التحقيق المحاسبي :

نصت **المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية الفقرة –01– على انه:**" يمكن لاعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف مكلف الضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة.

– أما **الفقرة –02–** من نفس المادة نصت على انه: " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".[1]

ب – اهدافها :

يمكننا ان نحدد اهداف التحقيق المحاسبي في:[2]

- ايجاد الاخطاء و الامور التي لم يتم التصريح بها، وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الضريبة المسرح بها خارج الحساب ارقام اعمال وارباح حقيقية.
- كشف الامور الغير الصحيحة بصفة خاصة التي لها تاثير في الجانب الجبائي.
- تاكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والارقام المسرح بها للادارة الجبائية.

3- الاعمال الاولية لعملية التحقيق المحاسبي:

تعتبر هذه الاعمال بمثابة تحضير الارضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي كالتالي:

– معايير اختيار ملفات التحقيق

– اعداد برنامج التحقيق الجبائي

– دراسة الملفات و تكليف المحققين بالقضايا

[1] بن عمارة منصور ،**المرجع سبق ذكره**، ص44

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية ،المادة 20- 01 ، 2017، ص 10

أ- معيار اختيار ملفات التحقيق:[1]

ان اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

*اهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الاربعة الأخيرة او السنتين الاخرتين.

* وجود زيادة في المصاريف وبالتالي التأثير على النتيجة الصافية.

* الزيادة الكبيرة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكتب بالضريبة

*دخول مبالغ هامة الى الحساب البنكي دون تبرير.

ب– إعداد برنامج التحقيق الجبائي :

إعداد برنامج التحقيق عند حصول مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق وبعد دراستها تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأوليين من شهر اكتو برب:

* برامج تحقيق محلية.

*برامج تحقيق مركزية.

- **على المستوى المحلي :**[2]

يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية وذلك عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مكتب تحقيقات ومراقبة التقويمات خلاله تنفيذ برامج التحقيق الفرق ملزمة بإشعار المدير الفرعي للرقابة الجبائية ببعض القرارات المهمة إذا تعلق الأمر ب:

* رفض المحاسبة.

* اقتراح متابعات قضائية.

* **على المستوى المركزي:**

[1] محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، **استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الاسس الخاضعة للضرائب والرسوم، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة 2014،2011** مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية،تخصص مالية و نقود كلية العلوم الاقتصادية، الغلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة العربي التبسي،الجزائر،2015-2016،ص5

[2] بن عمارة منصور، **المرجع سبق ذكره** ،ص، ص ،ص 142/141/140

على هذا المستوى تقوم مديرية البحوث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية.

ولتنفيذ البرامج يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى هذه المصالح، على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين مفتشين المركزيين ومن اجل تحقيق اهداف المسطرة، تركز مصالح البحث المراجعة الموجودة على المستوى الجهوي على القيام بالتحقيق في ملفات اهم المكلفين بالضريبة.

- **دراسة الملفات و تكليف المحققين بالقضايا:**

بعد المصادقة من طرف المديرية المركزية على البرنامج تكلف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتنفيذه، حيث يقوم المدير الفرعي للرقابة الجبائية و رئيس مكتب التحقيقات الجبائية بالإضافة إلى رئيس فرقة التحقيقات باجتماع يتم من خلاله إعداد الأوامر بالمهمة للمحققين، مع مراعاة صلة القرابة بين المحقق و المكلف الخاضع للتحقيق للأوامر بالمهمة بالتحقيق ممضاة من طرف المدير الفرعي تتضمن اسم المكلف و نشاطه و عنوانه و المفتشية التابع لها إقليميا، يقوم المحققين بسحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وقبل عملية السحب يتم فحص الملف ومختلف الوثائق اللازمة فيه، وذلك لاخلاء أي مسؤولية في حالة عدم وجود أي وثيقة، وتتم هذه الأعمال دون تضييع للوقت، وذلك لكون عدد الملفات و القضايا التي يحققون فيها سنويا هو عادة من 05 إلى 07 قضايا، منها الهامة جدا و التي تتطلب عناية و تركيزا كبيرين،حتى لا تخرج من التحقيق بدون تعديل بسبب التقادم من جهة أو نتائج سطحية من جهة أخرى.[1]

3-الاجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي:

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة بدراسة الملف الجبائي ينتقل المحققون إلى الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي وهي كالتالي:

3-1 الإشعار بالتحقيق:

بحيث لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال او تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع

[1] محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، **المرجع سبق ذكره** ، ص 57

للتحقيق، على ان يستفيد على من اجل أدنى تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق مدته 10 ايام ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار ويجب أن يكون هذا الإشعار عن طريق زيارة مفاجئه.

وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي والتي تنتهي بمحضر رسمي يحرره المحقق عن هذه الرقابة المادية موقع من الطرفين ويجب ان يتضمن الاشعار بالتحقيق البيانات التالية:

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين مع الختم والتوقيع .
- تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق.[1]

2-2 التدخل بعين المكان:

حيت نصت **المادة 20 الفقرة -5- من قانون الاجراءات الجبائية** على انه :"لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقُّق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبُّة أكثر من ثالثة أشهر، فيما يخص:

-مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

-كل المؤسسات الاخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

*يمدد هذا الاجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعاله، إذا كان رقم أعمالها السنوي الا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

*يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الاخرى، تسعة 09 أشهر.

3- فحص المحاسبة من حيث الشكل و المضمون:

3-1 من حيت الشكل:

حتى تكون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

[1] بن عمارة منصور،**المرجع سبق ذكره**، ص148

*يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.

* يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.

*يجب أن تكون مقنعة.

أ- المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة:

تكون المحاسبة كاملة و منتظمة الى إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات و الوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 09 إلى 18 من القانون التجاري وممسوكة وفق القانون والقرار المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بطرق تنفيذه.

- **السجلات المحاسبية:**

حيث نقصد به سجل اليومية العامة و سجل الجرد حيث أن سجل اليومية العامة تسجل فيه عمليات المؤسسة يوما بيوم، أما سجل الجرد فتسجل فيه الميزانيات و جدول حسابات النتائج و جرد المخزونات و جرد الاستثمارات. ويجب أن تكون هذه المؤشرات مؤشرة و مصادقة عليها و ممسوكة يوما بيوم ، بدون شطب أو حشو أو كتابات على الهامش ، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداءا من تاريخ غلق آخر دورة.[1]

- **الوثائق التبريرية:** ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية و المصاريف التي قام بها المكلف إلى نسخ من فواتير البيع و تقديم الخدمات... وغيرها.[2]

ب- المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين و الدائن و صحيحة في دفتر اليومية، فضلا على التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين و الدائن لدفتر الأستاذ بناء

[1] مصطفى عوادي ، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 61.

[2] Ministre des Finances, direction générale des impôts direction de recherche et vérification guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001, p52.

على التحقيق من الأرصدة الدائنة و المدينة لميزان المراجعة قبل الجرد و بعده. وفي هذا الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.[1]

ج–المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:

تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد و المنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، و التي يجب أن تكون مدعمة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، إضافة إلى ذلك فان المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع و السلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة و مقنعة، و كذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع و يمكن رفضها بسبب ذلك .

2-3 فحص المحاسبة من حيث المضمون :

هذا الفحص يهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات المخزونات وأشغال قيد التنفيذ، و المبيعات من ناحية، ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية و حسابات التسيير من ناحية أخرى.

- **مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية**:ان كل من حسابات المشتريات،المخزونات،

و المنتوجات قيد التنفيد ومن الضروري ان تكون تلك الحسابات محل التحقيق مركز.

–مراقبة حسابات الميزانية وحساب النتائج: قبل المباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية ان يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في الجرد وارصده حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ.[2]

4- تقييم محاسبة المكلف : بالاعتماد على النصوص التشريعية و التنظيمية يعطي العون تقييمه لمحاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

[1] بن عمارة منصور، **المرجع سبق ذكره**، ص،ص 150-151

[2] بن عمارة منصور، **المرجع نفسه**، ص،ص، 151-154

4-1 قبول المحاسبة :

ويقبل المحقق محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري و مبادئ النظام المالي المحاسبي صحيحة من حيث المضمون، حيث يمكن تمييز نوعين من القبول :

- **قبول صريح**: قبول جميع التصريحات الجبائية و لا تكون هناك ائ عملية تسوية جبائية ويرسل بهدا الخصوص رسالة شكر لنزاهة المكلف بالضريبة.[1]
- **قبول نسبي**: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات

و الانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.

4-2 رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية :

عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري شروط وكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي . عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الاثباتية.

[1] بن عمارة منصور ،**المرجع سبق ذكره** ، ص 164

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تطرقنا من خلال هذا البحث إلى العديد من الدراسات التي ركزت على موضوعي الرقابة الجبائية ومهنة محافظة الحسابات و أهميتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الاول: الدراسات المتعلقة بالرقابة الجبائية

1- دراسة د. أحمد بساس و د. محمد دوة (2020)بعنوان "استعراض لأهم آليات المراقبة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري" [1]

وتمثلت هذه الدراسة في تقديم إطار نظري للمفاهيم المتعلقة بالمراقبة الجبائية والنظام الضريبي الجزائري، ومن جهة أخرى الإجابة على الإشكالية المطروحة حول أهم آليات المراقبة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري من خلال استخدام المنهجين الوصفي و التحليلي تم عرض وتحليل كل من التحديات المفروضة على النظام الضريبي في الجزائر

و إجراءات تحسين المراقبة الجبائية وخلصت الدراسة على أن الغش والتهرب الضريبي لها تاثير سلبي على جميع الأنظمة الجبائية .

وأهداف هذه الدراسة هي:

- عرض لأهم آليات المراقبة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري.

- إبراز اثر القوانين في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

- الإحاطة بجميع المفاهيم المرتبطة بالمراقبة الجبائية والياتها، النظام الضريبي الجزائري

و الغش و التهرب الضريبي.

[1]- د. أحمد بساس ود.محمد دوة، **"إستعراض لأهم آليات الرقابة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري"** ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة عمار ثليجي الأغواط (الجزائر)، ولاية الأغواط ،06سبتمبر 2020

ومن أهم النتائج نذكر:

- سد جميع الثغرات التي يتيحها النظام الضريبي كوسيلة إضافية للحد من التهرب الضريبي.

- العمل على تطوير النظام الضريبي من خلال صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التعاملات الالكترونية.

- إعطاء الأهمية اللازمة لعملية تكوين وتأهيل أعوان الضرائب لكل جديد يتعلق بالتشريع المحاسبي والجبائي.

2 - دراسة د. بلخيري محمد سعد الدين ود. مصمودي أنيس(2020)بعنوان "آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية"[1]

تمثلت هذه الدراسة في التعرف على الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في فحص الوضعية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال حالة مؤسسة اقتصادية تابعة لمركز الضرائب بولاية قسنطينة، المتمثلة في شركة ذات أسهم، وهي عبارة عن محجرة يقع مقرها في ديوش مراد بولاية قسنطينة، حيث أن اختيار هذه الشركة راجع الى خصوصية الضرائب المفروضة على الشركات التابعة لقطاع المناجم، وفي مقدمتها نجد الضريبة على أرباح المناجم.

وهدفت هذه الدراسة الى:

-توضيح الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الجزائر في تحقيق الأهداف المنشودة.

-تسليط الضوء على الضريبة على أرباح المناجم.

-ابراز آليات الرقابة الجبائية الحديثة المستعملة المؤسسات التابعة لقطاع المناجم.

وتوصلت من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:

[1]-د. بلخيري محمد سعد الدين ود، مصمودي أنيس، **"آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية"**، كلية إدارة الأعمال، جامعة 20أوت 1955 بسكيكدة ،ولاية سكيكدة ، سنة 2020

-حدد المشرع الجزائري مجموعة من الاليات في نظام الرقابة الجبائية تعمل على التحقق من التصريحات المودعة من طرف المكلف، وتتم على مستوى المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث التابعة لمركز الضرائب الكائن بن بوالعيد بقسنطينة، والتي تختص بإجراء الرقابة على المحاسبة، الرقابة المصوبة على الوثائق.

-جهل المكلف بالضريبة بمختلف القوانين (الضرائب والرسوم التي يخضع لها) تعتبرمن أسباب التصريحات الخاطئة.

-التعقيد في التشريع الجبائي، فالاطلاع على مختلف القوانين غير كافي للإلمام بموضوع الجباية، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح المناجم.

3- دراسة د.خذيري صابرينة و د. جنينة (2019) عمر بعنوان "الرقابة الجبائية فيالجزائر بين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية"[1]

تمثلت هذه الدراسة في التعرف على واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، في ظل تنوع وتعقد النسيج الجبائي في الجزائر، حيث تم عرض وتقييم الوضعية الحالية للرقابة الجبائية، والتطرق لها كمنهج لقياس التهرب الجبائي وأداة لمحاربته في نفس الوقت، ومن هذا المنطق تم تحليل الحصيلة المالية لمختلف أشكال الرقابة في الجزائر فترة ما بين (2018-2021).

وهدفت هذه الدراسة الى:

- التعرف على الرقابة الجبائية في الجزائر وأشكالها.

- ابراز الجبهات المسؤولة عن عملية الرقابة الجبائية.

- التطرق للرقابة الجبائية كآلية لقياس حجم التهرب الجبائي.

- التعريف بظاهرة التلبس الجبائي في إطار التهرب الجبائي.

-عرض أهم سبل تفعيل الرقابة الجبائية لتحسين مردوديتها وتطبيق توجيهاتها الاستراتيجية.

[1]- د. خديري صابرينة ود.جنينة عمر،**"الرقابة الجبائية في الجزائر بين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية"** ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،جامعة العربي تبسي ،ولاية تبسة (الجزائر)، سنة 2019

وأهم النتائج المتوصل اليها هي:

-الوصول للمسعى الاستراتيجي لعملية الرقابة يتطلب المزيد من الاهتمام من طرف الإدارة المركزية وتوفير الإمكانيات البشرية والمادية الفعالة.

-تعتمد عملية الرقابة الجبائية بنسبة كبيرة على الحصيلة المالية لكل من التحقيق المحاسبي والرقابة على الوثائق.

-رغم أهمية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في محاربة التهرب الجبائي تبقى مردوديته ضعيفة مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية، مما يتطلب إعادة تفعيله.

-مازالت الرقابة الجبائية بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار التوجيهات الاستراتيجية المنتهجة من السلطات المركزية من أجل محاربة التهرب الجبائي ورفع الإيرادات الجبائية، ويرجع هذا أساسا لعدة عوامل أثرت لوصولها لأهدفها.

4- دراسة ميلودي كريمة (2019-2020) تحت عنوان "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي -دراسة حالة مركز الضرائب بسكرة من 2016 الى 2020"[1]

تمثلت هذه الدراسة في كيفية محاربة الغش والتهرب الضريبي، قصد دعم الجانب النظري من الدراسة اعتمدت على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم الأساسية للرقابة الجبائية والغش الضريبي، ودراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية بسكرة فيما يخص الجانب التطبيقي لتبيين دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي.

وقد هدفت هذه الدراسة الى:

-تسليط الضوء على الرقابة الجبائية وإبراز الدور الفعال الذي تلعبه في مكافحة الغش الضريبي.

-تشخيص ظاهرة الغش الضريبي مع معرفة أشكالها والأسباب التي أدت الى ظهورها.

-إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش الضريبي وأهم الإجراءات المتخذة لذلك.

[1]- د.ميلودي كريمة، **"الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي – دراسة حالة: مركز الضرائب لولاية بسكرة للفترة من 2016-2020"**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر،ولاية بسكرة ،2020/2016

ومن النتائج المتوصل اليها:

-ان طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية قائمة على أساس التصريحات والمعلومات المقدمة.

-خول للإدارة الجبائية مجموعة من الإجراءات والأسس التي يجب اتباعها في إطار تدعيم نظام الرقابة الجبائية وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

-صحيح ان الرقابة الجبائية من أنجح الوسائل المجدية لمكافحة الغش الضريبي إلا أنه قد حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة، وهذا لكونه قاصر أمام العديد من النقائض بما فيها عدم استقرار النصوص التشريعية لهذا المجال بسبب التعديلات المفرطة، وعدم توفر الوسائل البشرية والمادية التي تضمن السير الحسن لعملية الرقابة.

5- دراسة د.لجناف عبد الرزاق (2019)بعنوان "دور الرقابة الجبائية في تحسين النظام الجبائي الجزائري"[1]

تمثلت هذه الدراسة في معرفة دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري، لتحقيق هذه الدراسة قام الباحث بدراسة التدقيق الداخلي لنيابة مديرية الرقابة الجبائية بولاية تيبازة وهي الدراسة الوحيدة التي قامت بها المفتشية العامة للمصالح الجبائية المتمثلة في المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية بالبليدة، حيث خلصت الدراسة الى أن الرقابة الجبائية ليست فقط كأداة للحد من ظاهرة الغش الجبائي ولكنها محدد رئيسي لتحسين أداة النظام الجبائي في الجزائر، لتفادي المخالفات والاخطاء الجبائية التي قد فيها المكلف بالضريبة مستقبلا.

وهدفت هذه الدراسة الى:

-توضيح أهمية الرقابة الجبائية، للحد من الاخطار المحاسبية والجبائية لسلوكيات بعض المكلفين بالضريبة.

-معرفة التشريعات الجبائية وكذا مؤشرات تطورية لقياس نجاعة الرقابة الجبائية (مؤشرات التسيير) والتي تحدد لنا طبيعة النظام الجبائي في الجزائري من أجل تحسينه.

وقد توصلت الى النتائج التالية:

[1]-د. لجناف عبد الرزاق،"**دور الرقابة الجبائية في تحسيين النظام الجبائي الجزائري-دراسة حالة: نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة**"، مجلة العدد 03 ،جامعة الجزائر1 ولاية الجزائر، سنة 2019

-تعقد التشريع الجبائي للرقابة الجبائية وخاصة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وكذا جانب البحث عن المعلومات.

-عدم وجود استقلالية إدارية للمصالح الخارجية لرقابة جبائية أثناء اختيار الملفات الجبائية التي تخضع الى التحقيق الجبائي، وهذا راجع الى التعليمات من الإدارة المركزية.

-معظم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الجبائي، يقومون بإيداع شكاوى لدى نيابة مديرية المنازعات الجبائية، مما نستنتج أن هناك خلل في عملية تصحيح رقم الاعمال والأرباح.

6- دراسة مصطفى ايدير، وعمر الفاروق زرقون (2019) تحت عنوان "فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة.[1]

تمثلت هذه الدراسة في تقييم فعالية المراجعة الجبائية و الرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، حيث تعتبر المراجعة الجبائية أداة هامة لتحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية والتنبؤ بالمخاطر المحيطة بها وبالتالي تدنية التكاليف الجبائية، أما الرقابة الجبائية فتعتبر بالنسبة للدولة أحد أهم الوسائل المسخرة لضمان تحصيل الضرائب من المكلفين الى الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الجبائي، ومن خلال الدراسة الميدانية فقد تم إثبات فعالية المراجعة الجبائية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية من خلال تدنية التكاليف الجبائية و تحسين التسيير الجبائي وهذا من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة ،كما تم إثبات الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية وهذا في تحسين التحصيل الضريبي من خلال الحد من التهرب الضريبي و التأثير الإيجابي على التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية وهذا من وجهة نظر إدارة الضرائب بولاية ورقلة.

وتهدف الدراسة الى ابراز ضرورة المراجعة الجبائية في المؤسسات الاقتصادية لتحسين التسيير الجبائي وتفادي المخاطرالجبائية وبالتالي التكاليف الزائدة، وإظهار الجانب الإيجابي للرقابة الجبائية في ظل السلبية التي تستشعرها المؤسسات الاقتصادية إتجاهها، إبراز دور الرقابة في عملية التحصيل الجبائي الناتج عن الجباية العادية في ظل تراجع العائدات البترولية، وإقناع المؤسسات بفكرة حتمية الضريبة والتعامل معها بكل إحترافية لاحتوائها

[1] – د. مصطفى إيدير و عمر الفاروق زرقون،" **تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية**"، مجلة إضافات إقتصادية العدد02 ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، سنة 2019

والسيطرة عليها لتخفيف الأعباء التي ترهق كاهلها وكذلك الاستفادة من الامتيازات التي تقرها التشريعات الجبائية.

وتوصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

-المراجعة الجبائية تساهم في حديد الخيارات الجبائية.

-المراجعة الجبائية تساهم في تعديل الإجراءات الجبائية في المؤسسة.

-يمكن للمكلفين بالضريبة استغلال الرقابة الجبائية لفهم نقاط التشريع الجبائي.

-تساهم المراجعة الجبائية في تحقيق وفرات جبائية من خلال تفادي العقوبات والغرامات.

-الرقابة الجبائية تهدف الى تحسين التحصيل الجبائي من خلال محاربة التهرب الجبائي.

7- دراسة د. بن عثمان عائشة (2015) بعنوان "تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء":[1]

تمثلت هذه الدراسة في تقييم أداء الرقابة الجبائية من خلال استخدام مؤشرات الأداء المطبقة على مستوى المديرية الفرعية للقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية مسيلة لفترة (2011-2015).

حيث تطرقت الى تقديم الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية من خلال عرض مفهوم الرقابة الجبائية، أسبابها وأشكالها، كما تم التطرق الى مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية وهذا من أجل تقييم أدائها.

وقد هدفت الدراسة الى:

-إبراز آليات الرقابة الجبائية.

-معرفة التشريعات الجبائية وكذا مؤشرات تطورية لقياس نجاعة الرقابة الجبائية (مؤشرات التسيير) والتي تحدد لنا طبيعة النظام الجبائي في الجزائري من أجل تحسينه.

ونستخلص النتائج التالية:

[1] -د.بن عثمان عائشة." **تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء**" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه. مخبر الإستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر. جامعة محمد بوضياف. ولاية المسيلة.من سنة 2015 إلى سنة 2020

-الرقابة الجبائية في التصريحات تأخذ أشكالا عديدة تختلف بإختلاف الهدف أوالطرق التقنية المستعملة لتقييم مدى صدقية التصريحات من حيث الالتزام بالتشريع الجبائي ساري المفعول.

-إن مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية مترابطة فيما بينها، تفسر بعضها البعض، وهي المقاربة الجديدة التي تنتهجها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي.

-إن هذه النتائج التي تم الحصول عليها من مؤشرات الأداء للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مسيلة في فترة (2011-2015)، بقدر ما توضح فعالية ومردودية أداء المصالح الرقابة الجبائية في ظل النقص في الإمكانيات المادية والبشرية، بقدر ما تؤكد مدى القدرة على محاصرة أشكال التهرب الجبائي على مستوى الولاية.

-إن فعالية الرقابة الجبائية في التصريحات تصطدم أحيانا ببعض التشريعات والنصوص الأخرى المرتبطة خصوصا بعملية احتواء الاقتصاد الموازي التي من برامجها الامتثال الإرادي الجبائي الذي من شأنه أن يطرح عقبات بصورة غير مباشرة على الإفصاح الضريبي طالما أن المدرجين في هذا البرنامج لا يكونوا محل إخضاع العملية الجبائية.

الفرع الثاني: الدراسات المتعلقة بمحافظة الحسابات

1- دراسة بن عيسى خيرة (2018) بعنوان" دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لحكومة المؤسسات المتوسطة والصغيرة"[1]

تمثلت هذه الدراسة في معالجة موضوع الاستفادة من قواعد عمل محافظ الحسابات كمدخل لتعزيز مبدأ الإفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة الجزائرية، تحت إشكالية مفادها " بالنظر الى أن حوكمة المؤسسات ترتكز في تطبيقها على محافظ الحسابات من بين آليات الخارجية لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، كيف يؤثر التزام محافظ الحسابات بقواعد عمله على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة الجزائرية؟"، مستخدمة فيذل كمنهج وصفي وتحليلي، تحميل جميع الحيثيات النظرية والميدانية، من خلال القيام بحصر أهم المصادر من كتب و مجلات لتقديم تأصيل نظري مناسب، ثم استعانت باستبانة مصممة بناءا على دراسات سابقة ومكيفة وفق متطلبات الموضوع، وواقع المؤسسات المتوسطة والصغيرة، تم تجميع 71

[1] -د. بن عيسى خيرة،" **دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الإفصاح و الشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة**"، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد 03، جامعة معسكر، ديسمبر 2018

استبانة صالحة للتحليل، وبغية تحليلها استعملت برنامج (أس بي أس أس) لتتحقق من صدق و ثباتا لاستبانة وفق معيار ألفا كرونباخ، واختبار توفيق النموذج الخطي.

وقد هدف هذا البحث الى:

-دراسة وتحليل الإطار العام لمحافظ الحسابات، وحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

-تحديد قواعد عمل محافظ الحسابات وعلاقتها بمبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

-تحديد مدى صحة فرضيات الدراسة والتي تتناول إختبار العلاقة إرتباط وتأثير بين قواعد عمل محافظ الحسابات ومبدأ إفصاح وشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

-يجب على محافظ الحسابات أن يكون قادرا على الالتزام بالمعايير المهنية وأن يعتمد على نفسه في الحصول على الأدلة الكافية والمقنعة لإبداء الرأي في القوائم المالية.

-دعم إستقلال وحيادية محافظ الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة من خلال قانون الشركات.

-توظيف مدققين داخلي لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداه جيدا.

-تأكد محافظ الحسابات من مدى التزام المؤسسة بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة المؤسسات.

-يجب على محافظ الحسابات أن يتفاعل مع مختلف أطراف المؤسسة لكي يساهم في تفعيل آليات الحوكمة.

2- دراسة د. عيسى زين ود. أحمد قايد نور الدين (2017/2016)بعنوان "مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية –دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر"[1]

[1]-د.بن عيسى زين ود. أحمد قايد نور الدين،" **مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية**"، دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، جامعة محمد خيضر،ولاية بسكرة، السنة2016 /2017

تمثلت هذه الدراسة في التعرف على مدى قدرة محافظ الحسابات في الجزائري على أداء مهامه في ظل نظم المعلومات الالكترونية، وتبيين مشاكل المراجعة في ظل هذه النظم بغية المساهمة في تحسين خدمات مكاتب المراجعة في الجزائر، وهذا من خلال دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات الجزائريين، وأجريت بإستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسات النظرية.

وقد هدفت هذه الدراسة الى:

-تسليط الضوء على الأدبيات النظرية للمراجعة ونظم المعلومات الالكترونية مع التركيز على المخاطر المصاحبة لإستخداها.

-معرفة مدى إحاطة محافظ الحسابات بالجزائر وفريقه بالمتطلبات العلمية والعملية للمراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية.

-الخروج بنتائج وإقتراحات تساهم في رفع جودة مهنة المراجعة بالجزائر.

ومن الدراسة توصلنا الى النتائج التالية:

-العمل علو وضع شروط تضمن العناية المهنية من محافظي الحسابات في اخيارهم لمساعديهم.

-تطوير معايير المراجعة وفقا لمتطلبات البيئة المحلية له دور بارز في زيادة جودة مهنة المراجعة بالجزائر.

العمل على وضع سياسة محددة تحدد أتعاب محافظي الحسابات.

-ضرورة إنشاء هيئة مستقلة تابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تعمل على مراقبة جودة المراجعة بالمؤسسات التي تستخدم نظم المعلومات الالكترونية.

-العمل على تضمين المناهج الدراسية في الجامعات بموضوعات ذات علاقة بالمراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية.

-إلزام محافظي الحسابات ومساعديهم بالالتحاق ببرامج وندوات تكوينية للمراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية.

3-دراسة د. حجاج زينب بعنوان " مهنة محافظة الحسابات كآلية لمحاربة المخالفات –دراسة حالة في مؤسسات متوسطة وصغيرة" [1]

تمثلت هذه الدراسة في الكشف عن دور محافظ الحسابات في إكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وذلك بغرض مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة، شروط ممارستها ومجالات تدخل محافظ الحسابات، الى غاية إعداد تقارير المراجعة الموجهة لإتخاد مختلف القرارات.

كما تحدد الدراسة مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية، التأديبية والجزائية، ودوره في الكشف عن حالات المخالفات والتبليغ عنها، حيث إتضح أن القانون يستخدم مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة تحويل الأموال غي القانونية، تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، إلا أنه من أجل تحقيق هذه المهام يجب على محافظ الحسابات القيام بعدة إجراءات لإكتشاف المخالفات والتبليغ عنها-وتم دراسة حالة في مؤسسة شركاء الخواص، وشركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، اين إتضح وجود صعوبات يواجهها محافظ الحسابات عند إكتشاف والتبليغ عن التجاوزات خلال أداء مهمة المراجعة القانونية.

وقد هدفت هذه الدراسة الى:

-التعرف على المشاكل والصعوبات التي يواجهها محافظي الحسابات في مجال عملهم، سواء من خلال القوانين والتشريعات المتعلقة بتنظيم مهنتهم، أو من الواقع تطبيق المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أو الدور الذي تقوم به السلطات المعنية والمجالس المتعلقة بمحافظي الحسابات في الرقي بالمهنة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تهدف الدراسة الى معرفة مدى كفاءة محافظي الحسابات عن طريق معرفة متابعتهم لمستجدات المهنة، ومدى تطوير كفاءاتهم وخبراتهم التي تمكنهم من مهنتم على أكمل وجه خاصة في عصر سمي بعصر السرعة وتكنولوجيا الاعلام، وهذا كله من أجل البحث عن حلول من شأنها تطوير مهنة محافظي الحسابات في الجزائر.

ومن النتائج المتوصل اليها من هذه الدراسة:

[1]-د. حجاج زينب،" **مهنة محافظة الحسابات كآلية لمحاربة المخالفات**"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلو التجارية، جامعة البليدة 02، ولاية الجزائر العاصمة

-لم يتم النص على أتعاب محافظ الحسابات مع حجم المسؤولية بعد إصدارالقانون 10-01، مما أدى الى وجود تنافس بين المهنيين، فبهدف عدم خسارة زبائن محافظ الحسابات فإنه يتفادى في كثير من الأحيان التبليغ عن المخالفات التي وجدها عند أداء مهمة المراجعة القانونية في المؤسسة.

-كثرة القوانين التجاري المالي، والتغير المستمر في التشريعات تؤدي الى صعوبة متابعة هذه التغيرات من قبل محافظ الحسابات، بالتالي صعوبة معرفة هل طبقت المؤسسة القوانين الخاضعة لها في إعداد قوائمها المالية، ومن جهة أخرى غياب شرح القوانين من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مما يؤثر على فهم النصوص القانونية بين مختلف محافظي الحسابات.

-يمكن أن تقوم المؤسسة الاقتصادية بتعيين أكثر من محافظ حسابات، ولا يتم الإعلان عن ذلك في المجلس الوطني للمحاسبة، وهو الامر الذي يؤثر بالسلب على مهنة محافظ الحسابات، فإن لم يصادق أحد محافظي الحسابات بسبب وجود نقص، في حين صادق الثاني فإن المؤسسة تستعمل تقرير المراجع الثاني دون علم الأول مع مختلف الهيئات كالبنوك، مديرية التجارة الى غيرها.

4- دراسة د. قرموني سراج زكرياء (2017-2018) بعنوان " دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنج المحاسبي-دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس"[1]

تمثلت هذه الدراسة في معرفة دور محافظ الحسابات وإبراز الصورة الصدقة عن المنتج المحاسبي من خلال دراسة ميدانية في شركة نفطال "وحدة تجارية" سيدي بلعباس"والتي إرتكزت على المنهج الوصفي القائم على فهم القوائم المالية من خلال القيام بمهمة التدقيق المحاسبي والمالي.

وتوصلت هذه الدراسة الى أن مهنة محافظ الحسابات عرفت إنتشارا كبيرا في المؤسسات الاقتصادية لما لها وما عليها من إلتزامات إتجاه الدولة ومختلف الأطراف الأخرى إذ أصبح إلزاميا على مسيري المؤسسات إنشاء خلية التدقيق الداخلي بالإضافة الى الجهود المتواصلة التي يتم تقديمها من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من إضفاء الثقة في حسابات الشركة.

[1]-د. قرموني سراج زكرياء،"**دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي**"،دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس،كلية العلوم الاقاصادية والتسيير والتجارة، جامعة جيلالي اليابس، ولاية سيدي بلعباس،السنة 2018/2017

وقد هدفت هذه الدراسة الى:

-تحديد المحددات والمعايير في إطار التكامل.

-الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في سبيل تفعيل وزيادة الشفافية في المعلومات المالية.

-التنسيق بين مهمة التدقيق القانوني ومختلف التشريعات والقوانين الخاصة المعمول بها في الجزائر.

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

-على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية موثوقية القوائم المالية.

-يهدف التدقيق الخارجي الى تتبع مسار جميع الإجراءات القانونية التي تخضع لها المؤسسة بالإضافة الى متابعة التنظيم المحاسبي التي قامت به المؤسسة أثناء السنة المالية.

-تساهم مهمة التدقيق المحاسبي والمالي في إبراز الصورة الصادقة لشركة نفطال.

5- دراسة د. هامل عبد المالك (2018)بعنوان "واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر"[1]

تحدثت هذه الدراسة بخصوص تحول النمط الاقتصادي في الجزائر جعلها تقوم بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية، من بينها إصلاح مهنة التدقيق المحاسبي المالي. يهدف هذا العمل الى إبراز الواقع الجديد لمهنة التدقيق المحاسبي المالي بعد الإصلاحات التي مست المهنة، كما يبين العمل مدى ملائمة هذا مع الواقع للآفاق التي تسعى اليها الهيئة المنظمة لهذه المهنة من خلال مشروع معايير جزائرية للتدقيق يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، تعتمد هذه الورقة على أسلوب وصفي تحليلي من أجل تحديد الواقع وكذا دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الدولية مع المعايير الجزائرية للتدقيق لمعرفة مامدى قدرة المعايير الجزائرية لتلبية متطلبات مهنة لتدقيق محاسبي المالي.

ومن الأهداف التي سعت اليها هذه الدارسة ندكر:

[1]-د. هامل عبد المالك." **واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**"،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة(القليعة)، ولاية الجزائر العاصمة، السنة 2018

-إبراز ما إذا كانت آفاق المهنة في الجزائر والمتمثلة أساسا في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتحقيق في ظل الواقع الحالي من خلال إبراز مدى توافق هذه المعايير مع المعايير الدولية للتدقيق.

-المنهجية المعتمدة في عرض وصف تحليلي للتشريعات القانونية المتعلقة بمهنة التدقيق المحاسبي المالي، إبراز المعايير الجزائرية للتدقيق، ثم إجراء دراسة مقارنة بين الإطار المحلي والإطار الدولي لمعايير التدقيق من أجل الوصول الى معرفة مامدى قدرة الواقع الحالي لتحقيق الآفاق المستقبلية للمهنة.

وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

-بالرغم من حداثة المشروع بالجزائر وبالنظر الى طريق إصدار المعايير نستطيع القول أن مشروع توافق مع المعايير الدولية في الطريق الصحيح كون أن الهيئة المكلفة بالمشروع أخدت في الحسبان خصوصيات الاقتصاد المحلي وهي تتبنى معايير التدقيق الدولية واعتمدت إستراتيجية التدرج في تبني المعايير، وبالرجوع الى لانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي مبني على معايير دولية. شهد جملة من الصعوبات راجعة لكون عملية الانتقال كانت دفعة واحدة بإعتماد جل المعايير المحاسبة الدولية، الشيء الذي أدركته الهيئة على مشروع المعايير الجزائرية للتدقيق.

-على عكس معايير التدقيق الدولية لا يوجد معيار تدقيق جزائري يهتم بالرقابة على جودة أعمال التدقيق. رغم ما يكتسبه حاليا هذا الجانب من أهمية بعد الفضائح المالية التي مست كبرى المؤسسات العالمية والمحلية والتساؤلات التي باتت مطروحة حول مصداقية التدقيق.

-أول معيار صدر من قبل لجنة معايير التدقيق الدولية هو مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة، الشيء الذي لم يتبع في المعايير الجزائرية بالرغم من الأهمية البالغة التي تكتسبها هذه المرحلة من أجل التعريف بالمشروع.

6- دراسة د. عبايبة أسماء ود. بشوندة رفيق (2020-2021) بعنوان" **الخدمات الاستشارية واستقلالية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية (الجزائر) "**[1]

[1]-د. عبايبة أسماء ود.بشوندة رفيق،" **الخدمات الإستشارية وإستقلالية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية**"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، ولاية مستغانم. (2021/2020)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع وإستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر وتقديم الخدمات الاستثمارية نظرا لأهمية موضوع الإستقلال في التدقيق بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومن خلال هذه الدراسة أهم ما استنتجناه لأن المشرع الجزائري قد تعرض في نصوصه لأحقية تقديم الخدمات الاستثمارية في الميدان الاجتماعي والاقتصادي والمالي، كما أنه إهتم بموضوع محافظ الحسابات وحرص على المحافظة عليه، كما أنه منع محافظ الحسابات من تقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تندرج ضمن مهامه.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

-مدى معرفة إشارة المشرع الجزائري إلى تقديم خدمات إستثمارية وتنظيمه لهذا العمل في المؤسسات الاقتصادية.

-معرفة مدى اهتمام المشرع الجزائري بإستقلال محافظ الحسابات أثناء تأدية لمهامه في المؤسسات الاقتصادية.

-الاطلاع على واقع إستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر في ظل حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى الخدمات الاستثمارية.

وقد نتج عن هذه الدراسة ما يلي:

-تعدد الدراسات والآراء حول أثر تقديم الخدمات الاستثمارية على إستقلال المدقق الخارجي.

-تعرض المشرع الجزائري في نصوصه لأحقية تقديم الخدمات الاستشارية في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي.

-بعد إستقراء وتحليل المواد 19و37 من القانون 10-01 السالفة الذكر تبين أن المشرع الجزائري قد إعترف بأحقية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات المالية والاجتماعية والاقتصادية والتي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا لم تكن له مهامه الاصلية في المؤسسة محل التدقيق في محافظة الحسابات.

-من خلال إستطلاع المواد القانون 10-01 يتضح أن المشرع الجزائري إهتم بموضوع إستقلال محافظ الحسابات وخرص على المحافظة عليه.

-لا يمكن لمحافظ الحسابات تقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تندرج ضمن مهامه.

المطلب الثاني: أوجه التشابه وأوجه الإختلاف

الفرع أولا: الدراسات المتعلقة بالرقابة الجبائية:

اولا: أوجه التشابه:

تشابهت الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية في بعض النقاط وهي:

-إبراز أثر القوانين في مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

-عرض لأهم آليات المراقبة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري.

-التعرف على الرقابة الجبائية في الجزائر وأشكالها.

-توضيح الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الجزائر في تحقيق الاهداف المنشودة.

-معرفة التشريعات الجبائية وكذا مؤشرات تطورية لقياس نجاعة الرقابة الجبائية (مؤشرات التسيير) والتي تحدد لنا طبيعة النظام الجبائي في الجزائري من أجل تحسينه.

-الرقابة الجبائية في التصريحات تأخذ أشكالا عديدة تختلف باختلاف الهدف أوالطرق التقنية المستعملة لتقييم مدى صدقية التصريحات من حيث الالتزام بالتشريع الجبائي ساري المفعول.

ثانيا: أوجه الإختلاف:

وقد إختلفت الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية في بعض النقاط نذكر منها:

- العمل على تطوير النظام الضريبي من خلال صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة التعاملات الالكترونية.

-رغم أهمية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في محاربة التهرب الجبائي تبقى مردوديته ضعيفة مقارنة بباقي أشكال الرقابة الجبائية، مما يتطلب إعادة تفعيله.

-عدم وجود استقلالية إدارية للمصالح الخارجية لرقابة جبائية أثناء اختيار الملفات الجبائية التي تخضع الى التحقيق الجبائي، وهذا راجع الى التعليمات من الإدارة المركزية.

-إن مؤشرات الأداء المرتبطة بالرقابة الجبائية مترابطة فيما بينها، تفسر بعضها البعض، وهي المقاربة الجديدة التي تنتهجها الإدارة الجبائية لتفعيل الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المحلي والجهوي والمركزي.

الفرع الثاني :الدراسات المتعلقة بمحافظةالحسابات

اولا: أوجه التشابه:

تشابهت الدراسات السابقة المتعلقة بمحافظ الحسابات في النقاط التالية:

-دراسة وتحليل الإطار العام لمحافظ الحسابات، وحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة.

-يجب على محافظ الحسابات أن يكون قادرا على الالتزام بالمعايير المهنية وأن يعتمد على نفسه في الحصول على الأدلة الكافية والمقنعة لإبداء الرأي في القوائم المالية.

-توظيف مدققين داخلي لكل مؤسسة يكون بشكل إجباري مما يساعد محافظ الحسابات على أداه جيدا.

-الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في سبيل تفعيل وزيادة الشفافية في المعلومات المالية.

-معرفة مدى إحاطة محافظ الحسابات بالجزائر وفريقه بالمتطلبات العلمية والعملية للمراجعة في ظل نظم المعلومات الالكترونية.

ثانيا: أوجه الإختلاف:

اختلفت الدراسات السابقة في بعض النقاط:

- العمل على وضع سياسة محددة تحدد أتعاب محافظي الحسابات.

-على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية موثوقية القوائم المالية.

-الاطلاع على واقع إستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر في ظل حاجة المؤسسات الاقتصادية الى الخدمات الاستثمارية.

-تطوير معايير المراجعة وفقا لمتطلبات البيئة المحلية له دور بارز في زيادة جودة مهنة المراجعة بالجزائر.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تمت معالجته في هذا الفصل نستخلص أن:

– مهنة محافظة الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق المعلومات المالية والمحاسبية وذلك إعتمادا على رأيه المحاسبي ومدى عرضها للمركز المالي للمؤسسة.

– إن دور الرقابة الجبائية لا يقتصر على مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة فقط، بل يتعداه الى إعلام المكلف بالضريبة عن الحقوق المخولة له والتي تحميه من أي تعسف يصدر في حقه.

–وبالتالي فالرقابة الجبائية هي الأداة الرئيسية للإدارة التي تنظم الإدارة حيث يقوم محافظ الحسابات بالرقابة الداخلية للمؤسسة بإستعمال وسائل وأدوات وفق خطة منظمة، وكتابة التقرير حول مدى نجاح المؤسسة في تطبيق نظام الرقابة الجبائية بالشكل المرغوب مع المحافظة على رأيه الحيادي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية وكدا محافظة الحسابات سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط تلك الأدبيات للرقابة الجبائية والدور الذي تؤديه في كشف التلاعبات وتحسين جودة المعلومات بغرض تبيين أهمية الرقابة الجبائية ومدى فعاليتها في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي .

وتتمحور هذه الدراسة الميدانية في كيفية مراقبة ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، حيث أن الهدف الأساسي من دراسة الملف الجبائي هو الكشف عن الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية الرقابة أن يتخذها للقيام بعمليات التلاعب والغش، لدلك كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب بعين تموشنت وكدا بمكتب محافظ الحسابات.

وسنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: تقديم عام حول مكان الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: دراسة مقارنة بين مهمة المحقق الجبائي في المحاسبة و محافظ الحسابات

المبحث الاول: تقديم مكتب محافظ الحسابات و مركز الضرائب

سيتم في هذا المبحث التعريف بالمكتب محل الدراسة والخدمات التي يقدمها بدءا من مسك المحاسبة وتقديم الخبرة القضائية وتدقيق الحسابات

المطلب الاول: تقديم مكتب محافظة الحسابات

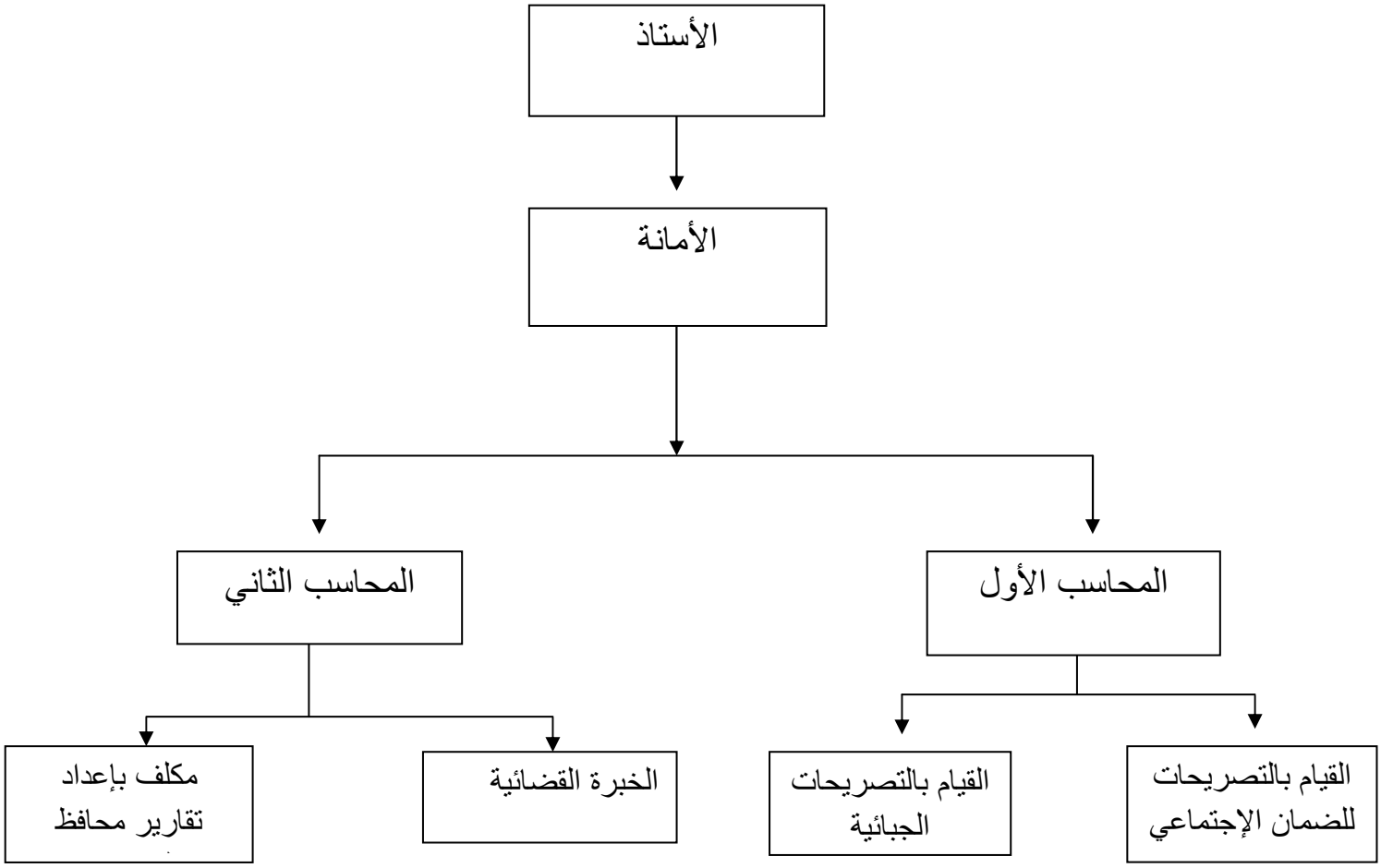
الفرع الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات و هيكله التنظيمي

أولا: التعريف بالمكتب

تناولنا في هذه الدراسة مكتب: بوسماحة بن سالم الذي أنشأ سنة 1998، المتواجد في شارع 25 أول نوفمبر، حيث تحصل الأستاذ على ليسانس كلاسيك في الاقتصاد سنة 1985 معهد التمويل في المغرب العربي في تونس، قبل فتح المكتب تقلد عدة مناصب أهمها: مفتش بنوك و مكلف بالدراسات والخبرة القضائية ثم مدير بنك ومراقب تسيير ثم بعدها تحصل على الإعتماد للعمل كمحافظ للحسابات تحت رقم 1995/1338 وبقي يعمل في مجال محافظة الحسابات ومسك المحاسبة الى يومنا هذا.

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات

الشكل رقم 2-4 يمتل الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر:مكتب محافظ الحسابات السيد "بوسماحة بن سالم "

ثالثا : مهام كل مصلحة

يتكون الهيكل التنظيمي الذي يعتمد عليه مكتب محافظ الحسابات من :

* **الأستاذ** : وهو محافظ الحسابات وهو بمثابة مدير المكتب .

* **الأمانة:** ودورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.

* **المحاسبين** : لكل محاسب مهمة يقوم بها ندكر فيما يلي :

– **المحاسب الأول:** هو الذي يقوم بالتصريحات الجبائية وأيضا المكلف بالقيام بالتصريحات للهيئات الضمان الإجتماعي.

– **المحاسب الثاني:** فهو المكلف بإعداد تقارير محافظ الحسابات وأيضا المكلف بالخبرة القضائية.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

حسب **المادة 91/08 ليوم 1991/04/27** هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة أو التصديق بصفة إنتظامية حسابات الشركة والهيئات بموجب أحكام التشريع الجاري المعمول به.

وهو بالتالي شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوانين المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وتبعا لذلك وطبقا للمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري وأنه يعمق في التقارير والأوراق المالية للشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها، إذا نستنتج من ذلك أن محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات من خلال القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات ومن ثمة إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

الفرع الثالث : خطوات عمل محافظ الحسابات:

1–التعرف على الجو العام في المؤسسة: على محافظ الحسابات التأكد من شرعية تعيينه وبعث رسالة إلى الشركة، البدء في إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

2– تقييم نظام الرقابة الداخلية: ويكون بواسطة الأساليب التالية:

* أسلوب قوائم الإستقصاء.

* الأسلوب الوصفي للرقابة.

*خرائط التدقيق (تدقيق المعلومات ومراحل تجهيز المستندات...)

3- مراحل تقسيم نظام المراقبة:

- جمع الإجراءات.

- اختيارات الفهم.

3-1 تقييم الأوراق لنظام الرقابة الداخلية: وتكون عن طريق اختبارات الاستمرارية.

3-2 التقسيم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

*إعداد ملفات العمل: وينقسم الى:

- الملف الدائم.

- الملف السنوي (ملف المراجعة)

4- تدقيق الحسابات والقوائم المالية: ويكون ب

-وجود نظام رقابة سليم.

-عدم نظام رقابة داخلية

-اختبارات التطابق (فحص ميزان المراجعة،فحص القيود الكبيرة والعمليات المركزة.

-فحص المعلومات خارج المحاسبة: وتكون من خلال:

الموازنات، الإحصائيات التجارية، لوحة القيادة، العقود، محاضر الاجتماعات.

أو إجراء مقارنات عبر الزمن (تطور الهامش الإجمالي ،نفقات المستهلكة، اهتلاك الاستثمارات، النفقات المالية).

5-الإختيارات السريانية (الرجوع الى الوثائق الإثباتية، فواتير ، سندات الاستلام والتسليم ،ملف الجرد ،إهتلاك التثبيتات).

6-المشاهدة العينية: وتكون عن طريق:

7 –المرحلة الأخيرة: إعداد التقارير

– **مضمون التقرير**: المصادقة على البيانات المالية ومراقبة الإلتزامات القانونية الشهادة على البيانات المالية.

– **هيكل التقرير**: تقرير محافظ الحسابات للبيانات المالية للسنة المنتهية الرسالة المصلحية.

– التقرير:

* تعريف المؤونة وتحديد الوثائق المعتمد عليها والرجوع الى المعايير المقبولة.

*الإشهاد على نزاهة ودقة البيانات المالية (من أجل التصديق) أو التحفظ (الضوابط القانونية ونتائج التحقيقات) (التقرير يكون موقع ومؤرخ).

***التقرير**: التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية .

التقرير الخاص.

الفرع الرابع: الإفصاح عن القوائم المالية وتقرير محافظ الحسابات

سوف نتطرق الى الإفصاح عن القوائم المالية والإفصاح عن قائمة الميزانية، من جانب الأصول ومن جانب الخصوم وجدول حساب النتائج، وفق المعيار الجزائري 500(العناصر المقنعة) في إطار تدقيق الكشوف المالية فهنا محافظ الحسابات قام وفق المعيار يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بالعناصر المقنعة أي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول الى نتائج لتأسيس رأيه يتضمن المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية.

العناصر المقنعة الضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره إذ يتم جمعها أساسا عن طريق جمع أداء إجراءات التدقيق في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها غلي المدققان يكون يقضا غلي أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصلتها وذلك عن طريق تفتيش الأصول العينية.

اولا: تقرير محافظ الحسابات لميزانية المؤسسة

1–تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة:

بعد قيام محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية للمؤسسة ذات مسؤولية محدودة أبو سفيان للمشروبات الغازية والتي تمثل الميزانية حيث يقوم بمراجعة كل مجموعة على حدة وقبل البدء في عملية الفحص يجب عليه التطرق الى الإجراءين التاليين:

*القيام بإجراءات تمهيدية لمراجعة الحسابات.

*دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

سنقوم في هذا الجزء بعرض تقرير محافظ الحسابات حول أصول المؤسسة.

1-1تقرير مدقق الحسابات حول اصول المؤسسة

الجدول رقم 2-1 :الميزانية المالية جانب الأصول

البيان	مبالغ في 2016/12/31	%	مبالغ في 2015/12/31	%	التغيير
أصول غير جارية	150.000	0.14	18.000.000	67.01	-17.850.000
أصول جارية	90.500.000	99.85	7.080.000	32.99	+83.420.000
	90.650.000		25.080.000		+65.570.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

نلاحظ إنخفاض في 2016 مقارنة ب 2015 بمبلغ ب 65.570.000دج بنسبة 24.675%

أ- أصول غير جارية:

الجدول رقم 2-2: أصول غير جارية

التثبيتات	2016/12/31	2015/12/31	التغير
التثبيتات إجمالية	85.000	7.660.000	-7.575.000

إهتلاكات	65.000	10.340.000	-10.275.000
التثبيتات الإجمالية	150.000	18.000.000	-2.700.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

-أصول غير جارية:

-التثبيتات الإجمالية مسجلة بانخفاض 7.575.000 في سنة 2016 مقارنة ب2015 بنسبة 89.99 %

-الاقتناء:

ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ لم يبين أي عملية حيازة لتثبيتات دورة 2016.

- **مخرجات الاقتناء:**

مخرجات التثبيتات 2016 تقدم بمبلغ التغير بإنخفاض قيمة أصول غير الجارية بمبلغ 24.633.792 دج وهذا التنازل كالتالي:

رقم الحساب	البيانات	المبالغ
211.000	الأراضي	3.511.000
211.001	تهيئة الأراضي	170.892.16
231.000		3.893.108
213/211	الإجمالي	7.575.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات.

الجرد المادي:

قامت شركة **sarl** بجرد التثبيتات في **2016/12/31** وكان الجدول المفصل الخاص بالإهتلاكات كما يلي:

* الاهتلاكات Amortissement

معدل الإهتلاك المطبق في سنة 2016 كالتالي:

الجدول رقم 2-3 : معدل الإهتلاك المطبق لسنة 2016

البيان	المعدل
برمجيات	10%
المباني	5%
التركيب	10%
تجهيزات النتاج	10%
وسائل الحماية	10%
تجهيزات معلوماتية	10%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات

الإنخفاض في الإهتلاكات دورة 2016/12/31 يفسر كما يلي:

البيان	المعدل
استرجاع التثبيتات المتنازل عنها	2.127.999.84
خروج التثبيتات	8.174.691.16
تغيير الإهتلاكات	10.275.000

المصدر: بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

التعليق والمراقبة: حسب **المادة 10 من القانون التجاري** يجب على الأقل القيام بالجرد المادي الإستثماري مرة واحدة، وهذا الجرد يجب أن يكون مصادق عليه من طرف المسير لهذه المؤسسة **SARL**.

الإهتلاكات تم حسابها وفق المعدل الإهتلاك المفروضة من الدارة الجبائية والطريق المطبقة في **SARL** هي طريقة الإهتلاك الخطي يوجد فرق بين الإهتلاك المسجل محاسبي بقيمة **281.500دج**

ب – الأصول الجارية:

- **المخزونات:**

تقديم المخزونات في نهاية سنة **2015** مفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم 2–4: المخزونات

رقم الحسابات	**البيان**	**مبلغ في 2016/12/31**
31	مواد أولية	300.844.57
إجمالي	/	300.844.57

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **التعليق:**

طريقة التخزين هي طريقة دائمة لمؤسسة تجري فقط التخزين المواد الأولية، غير أن المواد المنتجة المصنفة لا تحول عن طريق التخزين بل تسلم مباشرة إلى الزبون لأن المؤسسة تضع أغلفة حسب المقاييس المطلوبة من طرف الزبائن ولا تصنع أغلفة الزبائن حسب المقاييس الموحدة **Standard** والمحاسب لم يقم بالإشارة إلى وجود مخزون في نهاية سنة 2016.

- **الزبائن: Les créances في 2016/12/31:**

الجدول رقم 2–5 : الزبائن.

رقم الحساب	**البيان**	**المبالغ**
411002	**EURL rimel**	59.904

411015	**SARL nestle**	162.490
411016	**SARL bougera**	21.060
411022	**SARL Elio**	69.147
411000	**الإجمالي**	312.601

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **التعليق:**

المبلغ الإجمالي المتضمن الرسم على القيمة المضافة TVAهو 312.601 في نهاية 2016

هناك إحتمال عدم تسديد الزبائن SARL NESTLEوعليه يجب تكوين مؤونة تدني قيمة الزبائن.

- **مدينون آخرون:**

رقم الحساب	البيان	2016/12/31
455001	**Associé**	14.760.066.71
45502	**Associé**	15.655.334
470000	**Compte transitoires ou d'atte**	84.849.29
47/45	**الإجمالي**	30.500.250

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

هذه الحسابات توفي بالملاحظات الآتية:

455001 وضعية هذا الزبون عادية حسب القانون التجاري.

470000 حسب **SCF** هذه الحسابات يجب أن ترصد في نهاية الدورة ووجود هذه الحسابات غير مرصدة في نهاية الدورة يتنافى مع متطلبات **SCF**

TVA المحصلة على المشتريات تحت حساب 445003 نهاية سنة 2016 ترصد في نهاية الدورة إذ أن المؤسسة **SARL**احترمت الآجال القانونية.

TVA précompte يظهر التصريح الشهري **G50** لشهر ديسمبر وجود تسبيق بقيمة **14.751 دج** وهذا مالا تعكسه الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة مبدأ الجرد الموصي به من طرف **SCF** يحث على ظهور نفس المعلومات في الميزانية.

- **المتاحات:Les Disponibilités**:

المتاحات المؤسسة كانت على النحو التالي:

الجدول رقم 2-6: المتاحات

رقم الحساب	البيان	2016/12/31
512	البنك	264.285.75
53	الصندوق	10.387.641.87

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **التعليق :**

أ/الصندوق: محضر الجرد الخاص بالصندوق يظهر رصيد 5.556.330، وتم تصحيحه في نهاية دورة 2016 بالمبلغ الظاهر في الميزانية الرصيد المحاسبي بحيث مبدأ الجرد الموصي به من طرف النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، على إظهار الميزانية بنفس الرصيد المستخرج من جرد المادي في نهاية الدورة.

ب/البنك: رصيد هذا الحساب يمثل الرصيد المحاسبي كذلك الظاهرة في الخزينة بتاريخ 2016/12/31 وهو مدعم بكشف بنكي ووظيفة التقارب البنكي 2016/12/31.

1-2 تقريرمحافظ الحسابات حول خصوم المؤسسة.

سنقوم من خلال هذا الجزء بعرض تقرير محافظ الحسابات حول مجمل خصوم المؤسسة.

أ -الخصوم المتداولة:

الجدول رقم 2-7: الخصوم المتداولة:

البيان	2016/12/31	%	2015/12/31	%	التغيير
رأس المال	84.303.195	92.35	24.154.817.64	91.75	+60.148.377.98
الخصوم	69.88342.87	7.65	217.3132.09	8.25	+4.815.210.78
الإجمالي	91.291.538.49	100	26.327.949.73	100	+64.963.588.76

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

الخصوم الإجمالية إرتفعت في 2016 بمبلغ 64.963.588.76 بنسبة قدرها 246.75%

- **رأس المال الخاص:**

رقم الحساب	البيان	2016/12/32	2015/12/31	التغير
101	**الأموال الخاصة**	24.564.000	24.564.000	/
106	/	/	/	/
11	**ترحيل من جديد**	-409.182.36	-1.233.648.28	+824.465.92
12	**نتيجة الدورة**	60.184.377.98		59.323.912.06
12/15	**الإجمالي**	84.303.195.62	24.154.817.64	+60.148.377.98

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

رأس المال مرتفع سنة 2016 مقارنة ب2015 بمبلغ 60.148.377.98 بنسبة 249.01 % يقدر ب 24.564.000 دج

- **الترحيل من جديد:**

يخص رصيد النتائج غير الموزعة والتي لم يأخد بشأنها قرار بتوزيعها في نهاية 2016/12/31.

-الزيادة غير مسجلة في سنة 2016 المقدرة ب824.465.92، تخص توزيع النتيجة الخاصة بالدورة 2015 والتي تم إثباتها في الحسابات الخاصة ب2016.

ب- الخصوم الجارية: مقدمة مفصلة كالتالي:

الجدول رقم2-8 : الخصوم الجارية

رقم الحساب	البيان	2016/12/31	2015/12/31	التغيير
40	**Fournisseur**	584.856.44	1.521.031.69	-1.035.175.25
44	**Impôts**	4.191.962.20	5.500	+4.171.140.2

41à45	**Autres dettes**	2.310.524.23	646.600.00	+1.679.245.833
4	**إجمالي**	6.988.324.87	2.173.132.09	+4.815.210.78

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

إرتفعت في 2016مقارنة ب2015 بقدر 4.815.210.78 أي بمعدل 221.58%

- **الضرائب:**

الجدول رقم 2-9: الضرائب

رقم الحساب	البيان	المبالغ
444100	**IBS**	4.171.140.2
447001	**TAP**	5.950.00
447003	**TFPC/TA**	2.725.00
44	**الإجمالي**	191.962.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات

-IBS الضريبة على أرباح الشركات

رصيد هذا الحساب غير مطابق لرصيد التصفية الظاهر في **G50** الخاص بشهر أفريل ، الذي تم إيداعه على مستوى قباضة الضرائب بولاية عين تموشنت أين تم الأخد بعين الإعتبار أساس التصفية 4.171.140.20دج، حيث ظهر فرق لايمكن تغييره مقدر ب2.700.00دج وهو مماثل بالتقريب لمبلغ القسط الثالث ل **IBS**.

- **الديون الأخرى:**

الجدول رقم 2-10: يوضح الديون الأخرى

رقم الحساب	البيان	2016/12/31
419.000	**تسبيقات الزبائن**	2.253.330.49
428.000	**المستخدمين**	27.935.67
431.000	**الضمان الاجتماعي**	5.248.80
432.000	**Organismes sociaux**	15.163.27
438.000	**Charge à payer**	7.263.27
442.000	**IRG salaire**	1.582.80
41/45	**الإجمالي**	2.310.524.23

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **مستخدمي الأعباء واجبة الدفع:**

رصيد هذا الحساب يتمثل في أعباء واجبات الدفع الخاص بالعطل الواجبة الدفع الخاص بالسداسي الثاني ل 2015 ويتم إلغاء رصيد هذا الحساب بعكس القيد في بداية دورة 2016 كما هو موصي به في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، هنا محافظ الحسابات لم يقم بترصيد الحساب.

ثانيا – تقرير محافظ الحسابات حول جدول حسابات النتائج

انطلاقا من تقارير المالية لمحافظي الحسابات لمؤسسة أبو سفيان للمشروبات الغازية لسنة **2016/2015** وحسب المعطيات المتوفرة لدينا تم إعداد تقرير جدول حساب النتائج.

1- جدول حسابات النتائج TSR

1-1 **الأعباء:** في حين تبين أن أعباء المؤسسة مكونة كالتالي:

الجدول رقم2-11: الاعباء

رقم الحساب	البيان	المبالغ الإجمالية
60	بضاعة مستهلكة	1.158.057.28
61/62	خدمات	389.395.33
63	أعباء المستخدمين	350.005.33
64	ضرائب ورسوم	6.442.400
68	مخصصات الإهتلاك	1.057.400.00
69	الضريبة على النتيجة	4.189.287.20
إجمالي		7.209.069.02

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

الأعباء: إرتفعت في 2016 بمبلغ 917.297.74 مقارنة ب 2017 بنسبة 31.32%

- **الخدمات:**

رقم الحساب	البيان	المبالغ
622.000	اجور الوسطاء و الاتعاب	93.000.00
623.000	الاشهار و النشر	24.110
626	مصاريف البريد	17.020.26
627	الخدمات المصرفية	7.122.98
///	******	141.253.05

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **مستخدمين:**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
631.000	أجور المستخدمين	796.940.04
635.000	الاشتراكات المدفوعة	159.267.01
637.000	الأعباء الاجتماعية	8.488.00
63	أعباء المستخدمين	964.695.05

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **بضاعة مستهلكة:**

حساب 601 كانت بنسبة مواد أولية بقدر 1.158.057.29 في 2016/12/31 .

- **الخدمات:**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
622	اجور الوسطاء	213.000
623	الاشهار و النشر	24.110.00
626	مصاريف البريد	7.107.17
627	خدمات مصرفية	25.666.66
///////	الاجمالي	389.895.53

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

- **خدمات بنكية وما يشابهها:**

سجلت المصاريف البنكية المبلغ بما فيه الضريبة TTC مع عدم وجود إشعار جديد ومفصل في تعبير TVA المحصلة على مدة قابلة للاسترجاع الجبائي.

- **خدمات:**

مقدمة ومفصلة على النحو التالي:

رقم الحساب	البيان	المبلغ
631	أجور المستخدمين	292.090
635	الاشتراكات المدفوعة	57.985.20
63	الاجمالي	350.005.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على تقرير محافظ الحسابات

مخصصات الإهتلاكات: تسجل محاسبيا 1.948.220 وهما يمثل فرق طفيف لمقارنة مع ذلك في جدول الإهتلاكات1.948.951 هذا الفرق غير معتبر وفق النظام المحاسبي المالي لكن يجب البحث في الأسباب التي أدت المعطيات المحاسبية وتلك الموجودة في جدول الإهتلاكات.

- **المنتوجات:**

الجدول رقم 2-12: المنتوجات

رقم الحساب	البيانات	المبلغ
710	المبيعات من المنتجات	2.406.547
708	منتوجات الانشطة	1.410.000
70	المبيعات من البضائع و المنتجات	3.816.547

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

-النتائج:

النتائج وفق TCR في 2016/12/31

الجدول رقم 2-13: جدول النتائج

رقم الحساب	البيان	المبلغ
12	القيمة المضافة للاستغلال	2.268.594.38
12	خارج الاستغلال	1.854.165.18
12	نتيجة العملياتية	64.337.665
12	نتيجة عادية قبل الضريبة	64.337.665
12	النتيجة	60.148.377.98

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على تقرير محافظ الحسابات

-القيمة المضافة للإستغلال: بالنسبة 59.44% إنتاج الدورة 2016 مقارنة 61.02% سنة 2015.

-نتيجة خارج الاستغلال: 48.58 %من إنتاج دورة 2016مقارنة 44.07% لدورة 2015.

-النتيجة العملياتية:

كانت مقدمة ب16.8576% من إنتاج دورة 2016 مقارنة بالنسبة 13.22% في 2015

-النتيجة العادية قبل الضرائب: مقدمة بنسبة 16.8576% من إنتاج دورة 2016 مقارنة بالنسبة 13.22% سنة 2015.

-جدول تغيرات الخزينة :

مستخرج نظام المعلومات مسك للمحاسبة ويظهر تقارب الخزينة مع نتيجة المؤسسة.

-جدول تغيرات رؤوس الأموال :

تم إظهار مع تأشيرة أي لا يوجد تغيير.

-**ملحق:** لا توجد ضرورة لأن لا توجد معلومات يمكن إظهارها في ملحق.

المطلب الثاني : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت

من بين الهياكل الجديدة التي تتوفر عليها إدارة الضرائب لولاية عين تموشنت نجد مركز الضرائب الذم يعد من بين الهياكل الجديدة، و الذي يدخل في إطار الاصلاحات الهيكلية التي قامت وزارة المالية لتتماشى مع التطورات الاقتصادية، وكذلك تقريب الادارة من المكلف وتبسيط الإجراءات الجبائية من خلال جمع كل الانشطة و المهام الادارية في هيكل واحد.

الفرع الأول: مفهوم ومهام مركز الضرائب

أولا: تعريف مركز الضرائب

تشمل ولاية عين تموشنت على مركز ضرائب واحد وأربعة مراكز جوارية للضرائب في قيد الانجاز متواجدة في دوائرها التالية :عين تموشنت، بني صاف، العامرية، حمام بوحجر، والهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لعين تموشنت حسب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 06 -327 المؤرخ في 2006/09/12 الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 2009

افتتح مركز الضرائب لولاية عين تموشنت في: 02/ماي/2013 وهو مركز موحد يجمع تحت اشراف رئيس المراكز كل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل حاليا مفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية يدخل في اطار عصرنة النظام المالي الجزائري بصورة عامة.

و بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه و هم:

* المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي و التي رقم أعمالها السنوي يفوق خمسة عشرة مليون دينار جزائري 15.000.000 دج .

* المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات و التي رقم أعمالها السنوي يفوق خمسة عشرة مليون دينار جزائري 15.000.000 دج.

* المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي و التي تختار الخضوع للضريبي حسب النظام الحقيقي.

عدد المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب هو كالأتي:

الأشخاص الطبيعيون : 7855

الأشخاص المعنويون : 485

المجموع:8340

ثانيا: مهام مركز الضرائب لعين تموشنت

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1- في مجال الوعاء

- يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المهنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع

الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

2- في مجال التحصيل

-التكفل بالجداول و سندات الإيرادات وتحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.

بالعمليات المادية للدفع والتحصيل و تقدير الأموال النقدية.

-التكفل بضبط الكتابات و تسجيل مركزة تسليم القيم

3- في مجال الرقابة

-البحث و إستغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات

-إعادة وتحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها

4- في مجال المنازعات

- دراسة و معالجة الشكاوي

- بمتابعة المنازعات الإدار ية و القضائية

- إسترداد قروض الرسوم على القيمة المضافة

5- في مجال الاستقبال و الاعلام

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات

و تعديل قوانينها الأساسية .

-تنظيم و تسيير المواعيد

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

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب عين تموشنت

يضم مركز الضرائب واحد وخمسون 51 (موظف) (من عامل مهني إلى مفتش قسم) موزعين على تلات 03 مصالح رئيسية و قباضة ومصلحتين :

1- **المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف ب :**

تتكون المصلحة الرئيسية للتسيير من عدة مصالح و تعمل على تسييرها و هي:

* المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

* المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .

* المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

* المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

* المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة

و من مهام المصلحة الرئيسية للتسيير نذكر:

– التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛

– المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقد يمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

– اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة؛

– إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2– المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث: تتكون المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث من عدة مصالح و تعمل على تسييرها و هي:

* **مصلحة البطاقيات والمقارنات:** وتكلف بـ:

– تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛

–مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ،وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛

– التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

* **مصلحة البحث عن المادة الضريبية** : التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

– إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛

– اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

* **مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق**؛ وتكلف بـ:

*برمجة و انجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها؛

* اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

* **مصلحة المراقبة**: التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

* إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛

* إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

*اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

المصلحة الرئيسية للمنازعات:

من بين المهام الرئيسة للمصلحة الرئيسية للمنازعات نجد:

– دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

– متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تتكون المصلحة الرئيسية للمنازعات من ثلاث (03 (مصالح و هي:

مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

– دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

– دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

– دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

– معالجة منازعات التحصيل

مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: وتكلف بـ:

– دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛

– المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: وتكلف بـ:

– تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية؛

– الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛

– إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

القباضة، وتكلف بـ:

– التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أوالجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

– تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

– مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

هي:

كما تعمل على تسيير ثلاث (03 مصالح و التي تعمل على تحصيل الضريبة.

-مصلحة الصندوق

-مصلحة المحاسبة و التي تعمل على مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة.

– مصلحة المتابعات تنظم هذه المصلحة في شكل فرق و تعمل على متابعة وضعية المكلفين في مجال التحصيل

مصلحة الاستقبال والإعلام:

– تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف ب:

* تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

* نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

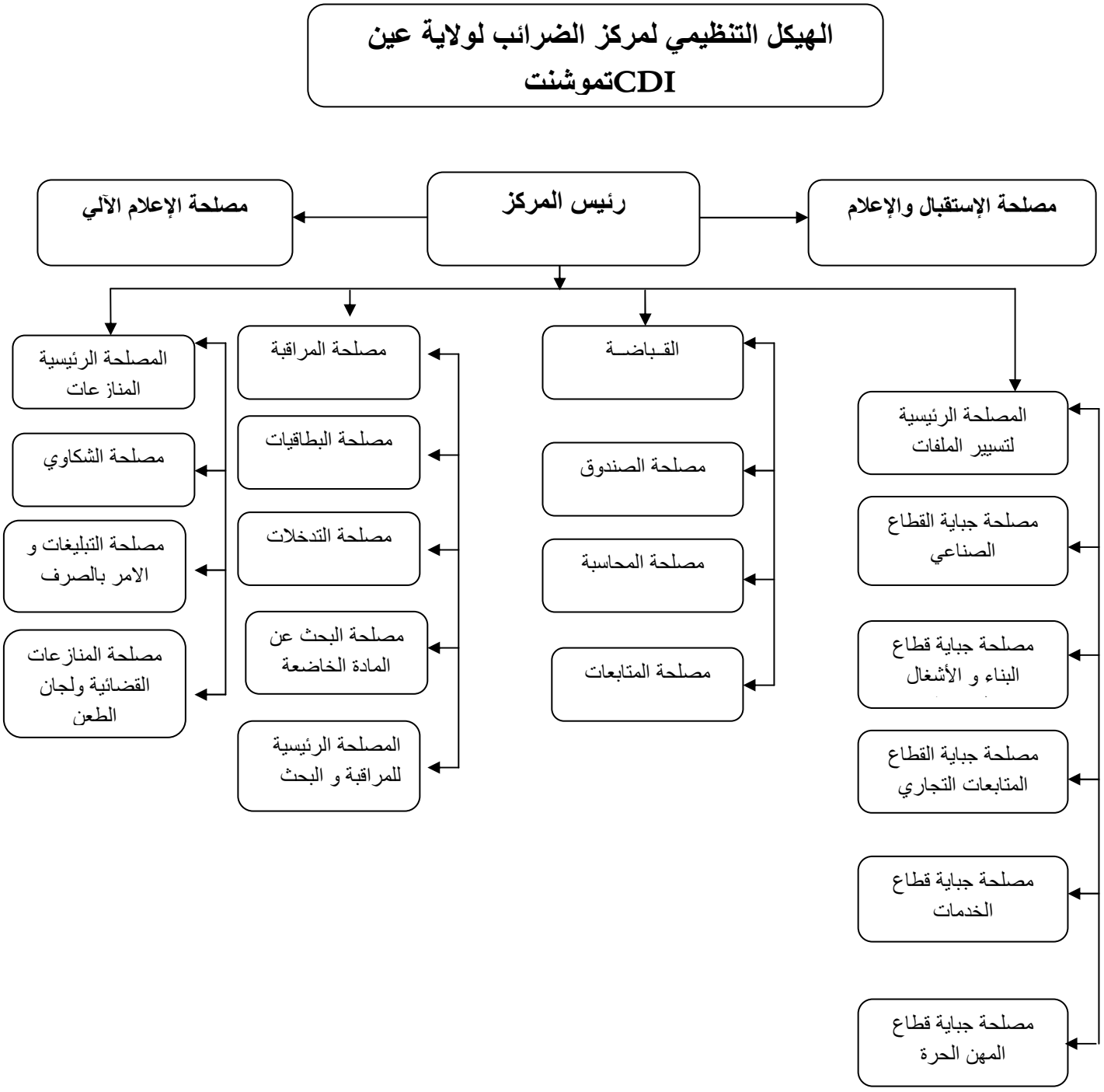
مصلحة الإعلام الآلي والوسائل وتكلف بـ:

*استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها؛

*إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

*الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات

الشكل رقم 4-2: يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت



المصدر: المديرية العامة للضرائب

ثالثا: التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية:

1- تعريف مصلحة المراجعات الجبائية:

هي احدى مصالح المديرية الفرعية لمراقبة الجبائية و تم استحداثها بموجب المادة 77 فقرة 1 من احكام المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في2006/09/12 الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 2009 ،ويشرف على هذا المكتب رئيس المكتب ويليه رئيس فرقة التحقيق، هذا الاخير يشرف مهام ثلاث فرق للتحقيق. ان المهام المسندة الى مصلحة المراجعة الجبائية بكل مكاتبها عموما يتولى المعاون التقني ترجمتها قي شكل وثائق ادارية المعمول بها وفق التنظيم الداخلي للادارة.

2- مهامها:

يتولى الاشراف بمهام مصلحة المراجعات الجبائية رئيس مكتب بحث يتولى المهام التالية:

- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

-متابعة تنفيد برامج المراقبة و المراجعة.

- اعداد الوضعيات الاحصائيات و التقارير الدورية التقييمية.

3- الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات :

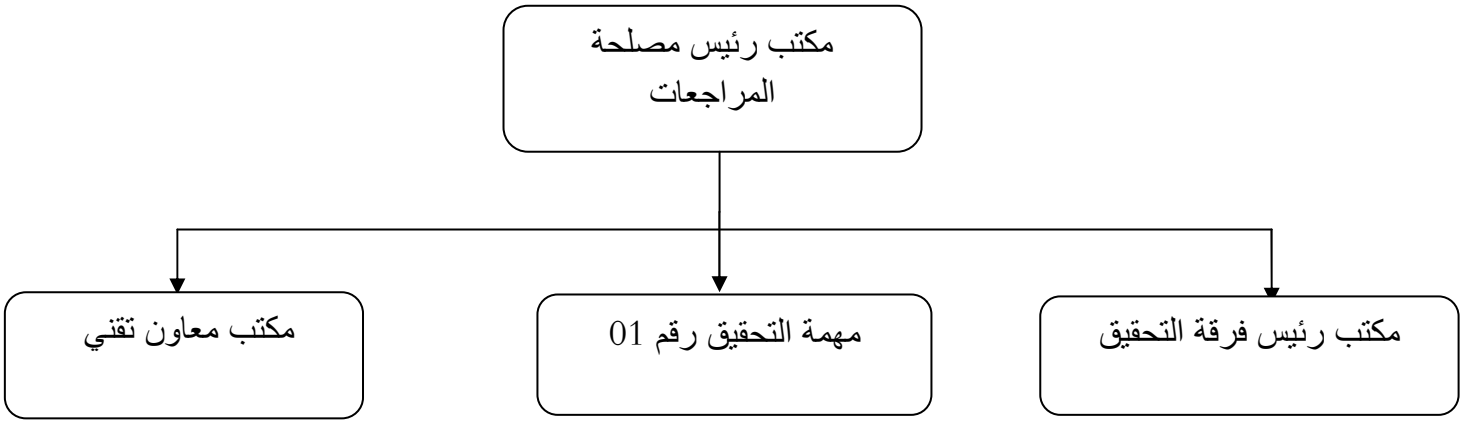
- مكتب المراجعات الجبائية

– مكتب رئيس فرقة التحقيق .

- مكتب معاون تقني.

- مكتب مهمة التحقيق رقم 01 .

الشكل رقم 5-2 : يمثل الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات



المصدر:المديرية العامة للضرائب لولاية عين تموشنت

الفرع الثالث :مهام كل من رئيس مصلحة المراقبة الجبائية و رئيس فرق التحقيق:

من بين المهام الموكلة لرئيس مصلحة المراقبة الجبائية ورئيس فرق التحقيق نذكر:

1- مهام رئيس مصلحة المراقبة الجبائية

- يتولى رئيس مكتب المراقبة الجبائية المهام التالية متابعة تنفيذ برامج المراجعة.

- إعداد التقارير الدورية التقييمية .

- إعداد قائمة المكلفين بالضريبة وبرمجتهم للخضوع لعملية المراقبة.

2 - مهام رئيس فرقة التحقيق:

يشرف رئيس فرقة التحقيق على توجيه أعضاء فرق التحقيق خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسليم برنامج الأعمال إلى غاية نهايتها.

وإن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:

- وضع خطة عمل للبرنامج السنوي المسطر.

- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة .
- متابعة و مراقبة سير العمل.
- توجيه و تصحيح الأعمال المنجزة.
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهمات التحقيق.
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان .
- استقبال المكلفين بالضريبة والأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظاتهم والاهتمام بها.
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي والمتعلق بنتيجة التحقيق.
- إعداد الإشعار بالتقويم الأولي والنهائي.
- إعداد تقارير التحقيق من طرف أعوان التحقيق.
- كما يتم حفظ ملفات المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق لدى رئيس فرقة التحقيق .
- التأكد من صحة إعداد الوارد « Role individuel.
- العمل على تسجيل الوارد لدى مفتشيات الضرائب.

المبحث الثاني : دراسة مقارنة بين مهمة المحقق الجبائي في المحاسبة و محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى دراسة حالة ميدانية ،وفق التحقيق المحاسبي، وقد ارتأينا انها تساهم في الكشف عن التلاعبات و التجاوزات في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وبالتالي ايجاد اوجه التشابه و الاختلاف ، إذ تمت معالجة هذه الحالة على مستوى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

المطلب الاول : دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المحاسبي

تقوم عملية التحقيق المحاسبي على عدة مراحل والمتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية التحقيق ويليها التحقيق المحاسبي وفي نهاية الأعمال لحماية التحقيق والإجراءات الختامية، حيث سنتطرق بالتفصيل لهذه المراحل من خلال دراستنا المؤسسة Y التي خضعت لعملية التحقيق المحاسبي.

سيتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبية من حيث الشكل للتأكد إن كانت القائمة حسب المبادئ المحاسبية كما سيتم التحقيق فيها من حيث المضمون وذلك للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

الفرع الأول: سير عملية التحقيق

أولا: إرسال الإشعارات والإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

حددت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية مراحل المراقبة كما يلي:

1- إدراج الشركة ضمن البرنامج السنوي: لقد تم إدراج المؤسسة Yضمن البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي و الجبائي لسنة 2014، ويخص هذا الأخير دورات 2010، 2011، 2012،2013.

2- إرسال إشعار بالتحقيق:

لقد تم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقا بالميثاق الخاضع للضريبة للمؤسسة (y) من طرف فرقة البحث والتحقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت بتاريخ 02 جوان 2014 عن طريق البريد المضمون يدا بيد، بحيث طلب من المؤسسة تحضير المحاسبة المتعلقة بالدورات محل التحقيق وجميع الوثائق الملحقة بالمحاسبة حسب الفقرة 03 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، في مدة لا تتجاوز 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار، وكذا تحديد تاريخ و ساعة انطلاق أعمال التحقيق بيوم 20 جوان 2014 على الساعة العاشرة صباحا.

3- الإجراءات التمهيدية:

بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسن لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتجسدت هذه الإجراءات فيما يلي:

أ- **سحب ودراسة الملف الجبائي:** تم إحضار الملف الجبائي من قاعة حفظ الملفات على مستوى المركز بتاريخ 26 ماي 2013.

ب- **فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي:** ومن خلالها يرتكز المحقق على مواعيد الاكتتاب للتصاريح السنوية المعنية بعملية التحقيق.

ج- **تحضير استمارات التحقيق:** استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة قام المفتش المحقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأس مال الشركة وتطوراته، و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، ويتمثلان في:

- **إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات:** تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول والخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة.
- **اعداد كشف المحاسبة** : وقد قام المحقق بملأ هده الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للادارة الجبائية لمدة سنتين الماضية، و التي سوف تكون محل المراقبة .

جدول رقم 2-14: حساب الزبون لسنة 2010

سنة 2010	الزبائن / المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الاعمال	الضرائب الاخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن
المجموع	14917 742,72	2.536.016,26	12.330,53	11.418.539,62	13.380.328,09

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-15: حساب الزبون لسنة 2011

سنة 2011	الزبائن / المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الاعمال	الضرائب الاخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن	الزبائن الدائنون/زبائن
المجموع	19.754.969	3.358.344,73	1800,00	181694,5	18.662.544,16	7.138.977,40

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2–16: حساب الزبون لسنة 2012

سنة 2012	الزبائن / المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الاعمال	الضرائب الاخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن	الممتلكات	الزبائن الدائنون/زبائن
المجموع	18.285639,56	3.108.557,03	-----	21.881,4	22.357.033,10	1.130.255,4	1279848,68

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2–17: حساب الزبون لسنة 2013

سنة 2013	الزبائن / المبيعات من البضائع	الرسوم على رقم الاعمال	الضرائب الاخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	الصندوق / الزبائن	البنك / الزبائن	الزبائن الدائنون/زبائن
المجموع	38.453.433,62	6.537.083,72	-------	22.980.517,8	17.661.852,4	528524,10

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2–18: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2010

سنة 2010	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع	/	566.334,06	1.530.044,00	985.122,00	8.179.500,06	1.350.073,00

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2–19: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2010

سنة 2010	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع	*******	/	2.815.778,00	478.682,26	3.294.460,26

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-20: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2011

سنة 2011	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع	/	9.321.853,80	2.495.689,00	1.148.320,83	12.965.863,63	2.172.859,15

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-21: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2011

سنة 2011	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع	******	/	9.082.689,90	1.544.057,28	10.626.747,2

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-22: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2012

سنة 2012	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع		12.895.096,90	3.386.651,00	1.588.096,54	17.869.844,44	3.002.273,70

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-23: يوضح وضعية المشتريات المستوردة لسنة 2013

سنة 2013	رقم D3	القيمة المصرح بها	حقوق الجمارك	مصاريف العبور	تكلفة المشتريات	الرسم على القيمة المضافة
المجموع	/	14.994.270,35	3.391.340,00	1.731.235,49	20.656.845,84	3.486.146,10

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-24: يوضح وضعية المشتريات المحلية لسنة 2013

سنة 2013	رقم الفاتورة	المورد	خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة	القيمة بالرسم
المجموع	********	*********	12.386.590,83	2.105.720,44	14.492.311,3

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ، فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم2-25 :يوضح الدراسة المالية للمداخيل

	2010	**2011**	**2012**	**2013**
مداخيل البنك BNA	31.582.118	11.799.458	10.047557	24.173.509
مداخيل بنك NATIXIS	7.263.550	19.040.282	25.999.393	27.415.945
مداخيل الصندوق	11.418.539	4.581.694	621.881	/
المجموع	**50.264.207**	**35.421.434**	**36.668.831**	**51589454**
الفارق	**576**	/	/	**2506**

المصدر:مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ،فرع الرقابة الجبائية

3- المعاينة الميدانية لعملية التحقيق

في يوم 14 جوان 2014 انطلقت أعمال المعاينة الميدانية من طرف فرقة البحث والتحقيق المحاسبي والجبائي وحضر مفتشين ورئيس فرقة الراقية والمكلف بين الشركة و الحاسب الخاص بالشركة، تمت الملاحظة العينية للشركة والتأكد من وجودها

و عنوان مقرها، وقد قدمت لهم جميع التسهيلات لمباشرة العمل.

ويتم رقابة السجلات المحاسبية الإجبارية بناءا على المادة 09،10 من القانون التجاري، إذ يتم مراقبة سجل اليومية و دفتر الجرد و مدى مطابقتهما لأحكام النظام الحاسب المالي.

3-1 من حيث الشكل: بعد القيام بهذا الإجراء تبين :

- وجود دفتر اليومية موقع من طرف رئيس محكمة عين تموشنت.
- وجود دفتر الجرد موقع من طرق رئيس محكمة عين تموشنت .
- وجود التصريحات الشهرية وهي مودعة في آجالها القانونية .
- وجود التصريحات السنوية وهي مودعة في آجالها القانونية .

- وجود اليوميات المساعدة للمشتريات والمبيعات، الصندوق و البنك وحساب الزبائن و القانون التأسيسي للشركة.

- فواتير الشراء والبيع.

- وجود الميزانيات الجبائية الخاصة بالسنوات محل التحقيق مودعة في آجالها القانونية.

- وجود دفتر الأجور.

2-3 من حيث المضمون :

فحص هذه الوثائق من حيث المضمون وهذا ما تحتويه من مسجلات، تبين أن المحاسبة كانت صحيحة ولكن هناك بعض النقائص ولكن ليس لها تأثير على المحاسبة، وبعد إعداد دراسة مالية للمداخيل حددت فوارق بين ما هو مصرح به وما تم تقويمه.

الفرع الثاني :النقائص التي تحتويها محاسبة المكلف

1- حساب المشتريات

الجدول رقم 2-26 : يوضح حساب المشتريات للسنوات 2013/2012/2011/2010

	2010	2011	2012	2013
المشتريات المصرح بها في الميزانية	10.157.589	22.268.511	18.057.766	33.152.364
فاتورة المشتريات	9.995.278	22.038.553	17.869.844	33.043.419
الفرق	162.311	229.958	187.922	5108

المصدر مركز الضرائب لولاية عين تموشنت فرع الرقابة الجبائية

في هذا الحساب تبين وجود فرق بين المشتريات المصرح بها في الميزانية والفاتورات وD3 المقدمة، حيث أنه قام بخصم ثمن التكلفة من الوسيط بدل أن يقوم بخصمها من الرسم على القيمة المضافة.

2-حساب الأعباء

في هذا الحساب وجدث عدة أخطاء و هي:

أ- **نفقات الكراء:** تم كراء غرفة للإيجار، عقد الإيجار موثق في الجزائر العاصمة بتاريخ 4 جوان 2012 بلمي شهري يقدر ب 20.000 دج، ما يعادل 240.000 دج سنويا الذي تم تقسيمه إلى فترتين، وسوف

يتم إعداد هذه النفقات إلى الأرباح للفترتين 2012 و 2013 وذلك لأنه لم يتم التصريح بها مع الأرباح.

ب- **تكاليف السكن:** عدم التصريح بفاتورة فندق تقدر ب 7266 دج سنة 2011 تخص شركة ذات مسؤولية محدودة (Sarl CAT

ج- الأجور :من خلال الفحص المحاسبي تبين أنه لا يوجد تصريح لأي راتب مدفوع فكان لا بد من دفع راتب وتم تقييمه ب 40000 دج شهريا ما يعادل 480.000 دج سنويا للسنوات الأربعة وتخضع للضريبة على الأجور بنسبة 20%.

لم يكن هناك تفاهم حول النقاش الذي تم بين مدير الشركة و لم يقدم أي وثائق مبررة و بالتالي كان لا بد من تسوية مختلف العصر الضرائب.

- **وضعية رقم الأعمال:**

من خلال فحصى فاتورات البيع والشراء والتصريحات الحالية للشركة و 50 والرسم على القيمة الطاقة و الرسم على النشاط المهني لوحظ أنه لا يوجد أي تقصي في النصرحات.

1- استخراج الضريبة على الأجور:

طبقا للمادة 134-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الحقوق تشمل شروط جزائية بنسبة 25%، ويتم ذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم 2-27:حساب الحقوق والغرامات الخاص بالضريبة على الأجور

	2010	**2011**	**2012**	
الراتب المحدد للمسير	480.000	480.000	480.000	
الراتب المصرح به	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الفارق	480.000	480.000	480.000	
المعامل	20%	20%	%20	
قيمة الحقوق المتحصل عليها	96.000	96.000	96.000	96.000
الغرامات 25%	24.000	24.000	24.000	24.000
المجموع المسترجع	**12.000**	**12.000**	**12.000**	

المصدر مركز الضرائب لولاية عين تموشنت فرع الرقابة الجبائية

2- تحديد الربح :

تبين ان الارباح التي تم الادلاء بها تحتوي على عدة اختلافات فيما يخص الشراء و الكراء و تكاليف السكن المصرح بها خلال كل فترة.

* **حقوق الضريبة على ارباح الشركات** : الغرامات تضاف على حسب ما تنص عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

جدول رقم 2-28: حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على أرباح الشركات

	2010	2011	2012	2013
الارباح المصرح بها:	466.615	758.264	735.555	3.646.855
-الاختلاف في الشراء				
- نفقات الكراء	162.311	229.958	187.922	108.945
- تكاليف السكن	/	120.000	120.000	/
	70.266	/	/	/
الربح المقوم	636.192	1.108.222	1.043.477	3.755.800
الربح المصرح به	466.615	758.264	735.555	3.646.855
الفرق في الربح	169.577	349.958	307.922	108.945
نسبة الضريبة على الارباح	%25	25%	25%	25%
قيمة الحقوق المتحصل عليها	42.394	87.489	76.980	27.236
غرامات التأخير				
	4.239	13.123	11.547	2.723
إجمالي الدفع	46.633	100.612	88527	29.959

المصدر مركز الضرائب لولاية عين تموشنت فرع الرقابة الجبائية

- حقوق الضريبة على الدخل الاجمالي:

تنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 05 من القانون المالي لسنة 2008 ان الاختلاف في هده الارباح قد تم توزيعها على المشاركين بنسبة 10%

ودلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات .

جدول رقم 2-29 : حساب الحقوق و الغرامات الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

	2010	2011	2012	2013
الفرق في الارباح	169.577	349.958	307.822	108.945
الحقوق المسترجعة للضريبة على ارباح الشركات	42.394	87.489	76.980	27.236
الفرق في المدخول معامل IR	127.183 10%	262.469 10%	230.942 10%	81.709 10%
الحقوق	12718	26.246	23.094	8170
غرامات التأخير	1271	2624	2309	817
المجموع	13989	28870	25403	8937

المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ،فرع الرقابة الجبائية

جدول رقم 2-30: الجدول العام للتحقيق و الغرامات حسب التبليغ الاولي

	الحقوق	الغرامات	المجموع
الضريبة على المرتبات و الاجور	384000	96000	48000
الضريبة على ارباح الشركات	234099	31632	265731
الضريبة على الدخل الاجمالي	70228	7021	77249
المجموع	688327	134653	822980

المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ،فرع الرقابة الجبائية

الفرع الثاني: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد نهاية عملية التحقيق المحاسبي و تحرير محضر النقائص والأخطاء وتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف يجب:

1- إرسال محضر للأخطاء والنقائص والنتائج المتوصل إليها إلى المؤسسة المعنية :

- **التبليغ الأولي:**

اتباعا لهذه الدراسة تم إعداد إشعار أولي تبعا للمراقبة المحاسبية بتاريخ 23/09/2015

وتم استلامها من طرف مسير الشركة بتاريخ 28/09/2015 ، وخلص هذا الإشعار إلى تقويم على الضرائب التالية:

- الضريبة على أرباح الشركات.

- الضريبة على الدخل الإجمالي للشريك.

- الضريبة على المرتبات والأجور.

وتم منح مدة 40 يوم للمكلف بالضريبة بالرد على الضرائب الموجودة في الاشعار.

- **ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي:**

قام المكلف بالضريبة بالرد على الإشعار بتاريخ 04/11/2014 وقام بإحضار توضيحات التي لم تكن في الأصل كافية على التقويمات الموجودة في الإشعار .

قام المكلف بالضريبة بإيداع طلب التحكيم بينه و بين المفتشين المكلفين بالتحقيق على مستوى رئيس مركز الضرائب بتاريخ 10 نوفمبر 2014 وتم تحديد تاريخ 16 نوفمبر 2014 على الساعة العاشرة صباحا من طرف رئيس المركز وتمت عملية التحكيم.

- **التبليغ النهائي:**

إرسال إشعار نهائي تم بموجبه إلغاء الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال لأن المكلف بالتسير هو شريك و مسير في شركة أخرى يقوم بالتزاماته بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي للعمال.

وتم تحرير الورد الإضافي تم إرساله إلى مصلحة التسيير لتسجيله وإرساله إلى قباضة مركز الضرائب لمتابعته وتحصيله وتم ملأ الوثائق المرفقة لعملية المراقبة.

وتعطي مدة شهرين لدفع الحقوق والغرامات وفي حالة عدم التسديد يصبح المكلف متابع من طرف قابض الضرائب وقد تصل إلى القضاء في حالة عدم الدفع.

جدول رقم 2-31 : الجدول العام للحقوق و الغرامات

	الحقوق	الغرامات	المجموع
الضريبةعلى ارباح الشركات	234099	31632	265731
الضريبةعلى الدخل الاجمالي	70228	7021	77249
المجموع	304327	38653	342980

المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت ،فرع الرقابة الجبائية

المطب الثاني : أوجه الاختلاف و التشابه

من خلال ما تم تقديمه في الجانب التطبيقي تبين لنا انه يوجد اوجه التشابه و الاختلاف من ناحية المهمة لكل من المحقق المحاسبي و محافظ الحسابات و غيرها من الأمور و بالتالي يمكن استخلاص هدا الفرق بين المهمتين من خلال عرضنا لهدا المطلب .

الفرع الأول: أوجه الاختلاف

المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية تختلفان فيما يلي:

1-من حيث الطرف المنفذ للعملية:

- **بالنسبة للرقابة الجبائية** فإن إدارة الضرائب هي الطرف التي يخول لها القانون القيام بعملية الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها.
- **في حين ان المراجعة الجبائية** هي التي تنفذ إما من طرف موظف كفء تابع للمؤسسة أو مهني متخصص مستقل عن المؤسسة بموجب عقد يربط الطرفين.

2- من حيث الإلزامية

* **بالنسبة للرقابة الجبائية** فهي إلزامية بقوة القانون فكل التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة تمر على الرقابة الجبائية في مكاتب إدارة الضرائب كما يمكن أن تتدخل على مستوى المؤسسة اذا تمت برمجتها للتحقيق المحاسبي

* **أما فيما يخص المراجعة الجبائية** فهي تتم بمحض إرادة المؤسسة وهذا لتمكين المالكين من مراقبة المسيرين والحرص على حسن تنفيذ مختلف الالتزامات الجبائية نظرا للعواقب التي يمكن أن تتكبدها في حالة الإخلال بالتزاماتها.

3- من حيث قواعد التنظيم

* **إن الرقابة الجبائية** تتم وفق إطار قانوني يحدد طريقة وكيفية التنفيذ (قانون الإجراءات الجبائية) وأي إخلال بتلك القواعد يبطل العملية بأكملها.

* **أما بالنسبة للمراجعة الجبائية** فتضبطها قواعد مهنية مستوحاة من معايير المراجعة فيما يخص التحضير لعملية المراجعة.

4- من حيث الهدف

إن الهدف الأساسي من وضع **الرقابة الجبائية** هو حماية حقوق الخزينة العمومية إتجاه المكلفين بالضريبة وتعظيم التحصيل الجبائي الذي يعتبر مورد أساسي لميزانية الدولة.

أما المراجعة الجبائية فتهدف أساسا إلى تخفيض التكاليف الجبائية من خلال تحسين التسيير الجبائي واكتشاف أي مخاطر متعلقة بالجباية لتفادي التكاليف الزائدة كالعقوبات والغرامات نتيجة الإخلال بالقواعد القانونية كما يهدف الى الحفاظ على أموال المؤسسة.

- يقوم محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،في حين ان الإدارة الجبائية لا تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثاني: أوجه التشابه

تكمن أوجه التشابه بين المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية فيما يلي:

1-من حيث مكان التدخل

إن المراجعة الجبائية تتم دائما على مستوى المؤسسة للتحقق من سلامة الجانب المحاسبي و الجانب الإجرائي لتنفيذ الالتزامات الجبائية أما الرقابة الجبائية يمكن أن تتم على مستوى المؤسسة في حالة التحقيق المحاسبي.

2-من حيث طريقة التحقيق الجبائي

إن كلا من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية تشتركان في التقنيات المستعملة في التحقيق الجبائي، حيث استمدت المراجعة الجبائية هذه التقنيات من الرقابة الجبائية لأن الإدارة الضريبية تعتبر أكثر إلماما بهذه التقنيات.

3-من حيث التأثير على المكلفين بالضريبة

إذا كان تحسين التسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية هو الهدف الرئيسي للمراجعة الجبائية لكن الرقابة الجبائية تهدف عكس ذلك تماما لكن يمكن للمكلفين بالضريبة أن يستفيدوا من تدخل الإدارة الضريبية سواء بالأسئلة أو ملاحظات المراقبين الجبائيين وهذا لتدارك النقائص الموجودة في التسيير الجبائي الخاص بها.

4-من حيث الوثائق المستعملة

إن كلا من المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية يعتمد على محاسبة المكلفين بالضريبة للتحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية حيث تعتبر المرجع الأساسي في عملية المراجعة والرقابة

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التي قمنا بها بمكتب محافظ الحسابات و المعلومات التي تحصلنا عليها من مركز الضرائب لولاية عين تموشنت و التي تم من خلالها تسليط الضوء على آلية الرقابة الجبائية و مختلف المراحل التي تمر بها ، حيت قمنا بالتركيز على التحقيق المحاسبي ، حيت ويسمح هذا التحقيق باكتشاف مواطن الأخطاء والتجاوزات كما رأينا في المثال السابق. ولأن هذا التحقيق في المحاسبة يعتبر تحقيقا لأربع سنوات معمقا قد يأخذ وقت أطول وجهد أكثر، و من أجل كذلك المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، كما أن لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في توفير وإضفاء الشفافية في القوائم المالية وذلك من خلال الإدلاء بحكم و انتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية، و إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة .

خاتمة

تعد المحاسبة وليدة الجباية بحيث في القديم كانت الممارسات المحاسبية تخدم التوجهات الجبائية وتعنى بتحديد النتيجة بغرض فرض الضريبة، وهذا يعني بأن المحاسبة قد وجدت لخدمة الأغراض الجبائية، لذا فالعلاقة بين المحاسبة والجباية في القديم كانت تكاملية وقوية، في حين أصبحت الممارسات المحاسبية في الوقت الراهن تهدف إلى تلبية احتياجات مستعملي القوائم المالية.

ان مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية.

كما أن للرقابة الجبائية دور لا يقل أهمية عن محافظ الحسابات بمختلف أنواعها،حيت تشمل جميع عمليات التحقيق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلف و مراقبة الوثائق المحاسبية للمؤسسات ومطابقتها مع الوثائق الموجودة لدى الإدارة الضريبية وكشف الأخطاء والمخالفات وفرض الغرامات والعقوبات التي ينص عليها القانون

كما تم منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع واستدراك الخطأ وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق للتحقيق والاستعانة بمستشار من اختيارهم.

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعة والإجراءات المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية إلا أنه غير كفيل بتحقيق الفعالية المطلقة في أداء المهام الموكلة إليه ، باعتبار أن

الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

1–النتائج وإختبار فرضيات الدراسة:

أ–نتائج الدراسة:

*لابد على محافظ الحسابات من إتباع منهجية تمكنه من الالمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها حيث يتطلب وجود خطة محكمة والحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لابداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية.

*يقوم محافظ الحسابات باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه إلى الإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

*الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة الجبائية لضمان السير الحسن لعمليات المؤسسات والتحكم أكثر في وظائف المؤسسة وضان استقرارها.

*تهدف الرقابة الجبائية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على صحة الأداء وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي.

*الرقابة الداخلية هي مجوعة من الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان سير عملياتها المالية والإدارية والتحكم أكثر في وظائف المؤسسة.

ب– إختبار فرضيات الدراسة:

– **بالنسبة للفرضية الأولى**: المتمثلة في "تساهم الصعوبات و المشاكل التي يواجهها أعوان الرقابة الجبائية إلى الحد من مردودية الرقابة الجبائية" ،فهده الفرضية صحيحة لأنه في ظل الإمكانيات و الوسائل غير المتوفرة و عدم وجود دورات تكوينية ونقص التحفيزات تساهم في الحد من مردودية الأعوان و بالتالي الحد من تفعيل دور الرقابة الجبائية .

– **بالنسبة للفرضية الثانية**: المتمثلة في " يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة."

التحقق من مصداقية المعلومة المحاسبية وصحة الحسابات ومصداقية وصحة السجلات القانونية له دور هام في تعزيز مصداقية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، حيث موثوقية المعلومات المقدمة هي العامل الفعال في نجاح المهمة الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية سواء الخارجيين أو الداخليين.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية من خلال أنه يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبق وتحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة.

- **بالنسبة للفرضية الثالثة:** " يساهم محافظ الحسابات في المؤسسة في تعزيز الإفصاح والشفافية وإضفاء المصداقية والشرعية للقوائم المالية ولقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني وذلك من خلال مثال لمحافظ الحسابات على مراقبة القوائم المالية للمؤسسة، وعرض قوائمها وتقاريرها المالية، والإفصاح عن جميع المعلومات المالية وجميع عناصر الأصول والخصوم، وبنود عناصر الإيرادات والنفقات، وتقييم درجة إفصاحها وتحليل دور تقرير محافظ الحسابات في تحقيق جودة القوائم المالية، وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية لنظام الرقابة.

2- توصيات الدراسة:

بناءا على النتائج المتوصل إليها نقترح مجموعة من التوصيات والتي تهدف الى:

*تفعيل القوانين والتشريعات التي تتعلق بواجبات وحقوق محافظي الحسابات والتشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على كل من يخالفها سواء محافظي الحسابات أو المؤسسات.

*التحديد الواضح للدور التي تقوم به المنظمات والهيئات المهنية التي تلعبه في تدعيم واستقلال محافظي الحسابات.

*توظيف مدققين داخليين يكون بشكل إجباري وهدا ما يساعد محافظ الحسابات على أداه جيدا.

*ضرورة إقامة نظام رقابة داخلية في كل المؤسسات الاقتصادية والعمل على الالتزام الصارم بإجراءات هدا النظام الرقابي.

-آفاق الدراسة:

لقد تطرقنا من دراستنا الى الدراسة حول تدقيق الحسابات من طرف محافظي الحسابات والتدقيق الجبائي من طرف الإدارة الجبائية، وهذه بعض النقاط التي قد تكون دراسات مستقبلية للباحثين وهي:

*أثر إلتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق على المراجعة.

*دور الرقابة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر.

*أثر نزاهة المراجع الخارجي على تحسين الأداء الداخلي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

اولا: الكتب

1. ابراهيم علي عشماوي اساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية طرفي مصر للطباعة مصر بدون سنة
2. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار الهومة، الجزائر، د.ط، د.س 1
3. سرايا محمد السيد, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, المكتب الجامعي الحديث, الاسكندرية 2007
4. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمود ناجي درويش, أصول المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2000
5. عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، ط2، السنة2011 .
6. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009 (مطبعة مزوار بالجزائر،سنة 2009
7. محمد التهامي طواهر ومسعود صدقي, المراجعة الداخلية وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) المطبعة الثالثة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2006 .
8. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الاولى، دار قرطبة ، لنشر 2004
9. أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، 1997
1. د. بن عمارة منصور انواع و اجراءات الرقابة الجبائية الطبعة الثانية دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر 2016.
2. -د.غسان فلاح المطارئة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 .
3. محمد قاسم قزوين ، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993

ثانيا: المذكرات و الاطروحات

4. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003/2004

5. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجيستر ، معهد العلوم االقتصادية والتجارية وعلوم التسير، المركز الجامعي المدية الجزائر 2009

6. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2011

7. محمد فيصل كامل، طارق ربح الله، استخدام التحقيق المحاسبي في تعديل الاسس الخاضعة للضرائب والرسوم، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تبسة 2014،2011 مدكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية،تخصص مالية و نقود كلية العلوم الاقتصادية، الغلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة العربي التبسي،الجزائر،2015-2016

8. زرقوق سعاد ،علاقة مهنة محافظ الحسابات بالمراجعة الخارجية دراسة بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم المالية والمحاسبة، التخصص :تدقيق ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2017.

9. د.ميلودي كريمة، "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي – دراسة حالة : مركز الضرائب لولاية بسكرة للفترة من 2016-2020 "، مذكرة لنيل شهادة ماست، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر. ولاية بسكرة ،2020/2016

10. د.بن عيسى زين ود، أحمد قايد نور الدين،" مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية"، دراسة تحليلية لأراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، جامعة محمد خيضر،ولاية بسكرة.2017/2016

11. د. بلخيري محمد سعد الدين ود. مصمودي أنيس. "آليات الرقابة الجبائية الحديثة ودورها في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية " كلية إدارة الأعمال" جامعة 20أوت 1955 بسكيكدة .ولاية سكيكدة سنة 2020

12. د. قرموني سراج زكرياء،"دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي"، دراسة حالة في شركة نفطال وحدة سيدي بلعباس،كلية العلوم الاقاصادية والتسيير والتجارة، جامعة جيلالي اليابس، ولاية سيدي بلعباس، 2018/2017

13. د. هامل عبد المالك،" واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر".أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، المدرسة العليا للتجارة(القليعة)، ولاية الجزائر العاصمة.2018

14. د.بن عثمان عائشة،" تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، مخبر الإسترتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة محمد بوضياف، ولاية المسيلة،من سنة 2015 إلى سنة2020

15. د. عبايبة أسماء ود،بشوندة رفيق،" الخدمات الإستشارية وإستقلالية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، ولاية مستغانم، (2021/2020)

16. اساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البويرة، 2015

17. خرف الله محمد ارسم، دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة، دارسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاق والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، فحص محاسبي، 2013-2014

18. خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر2013

19. د. أحمد بساس ود.محمد دوة، "إستعراض لأهم آليات الرقابة الجبائية بالنظام الضريبي الجزائري" ،أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة عمار ثليجي الأغواط (الجزائر)، ولاية الأغواط ،06سبتمبر 12020

20. الضرائب لولاية تبسة 2011، 2014، – مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2015- 2016 كلية

ثالثا :المجلات

21. اين يونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مواجع الحسابات مجلة رؤى الإقتصادية ، جامعة الوادي ، العدد السادس ، جوان 2014،

22. د. بن عيسى خيرة،" دور قواعد عمل محافظ الحسابات في تعزيز مبدأ الإفصاح لحوكمةو الشفافية لحوكمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة"، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد 03، جامعة معسكر، ديسمبر 2018

23. د. حجاج زينب،" مهنة محافظة الحسابات كألية لمحاربة المخالفات"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 02، ولاية الجزائر العاصمة

24. د. خديري صابرينة ود.جنينة عمر،"الرقابة الجبائية في الجزائر بين مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية" ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة العربي تبسي ،ولاية تبسة (الجزائر). سنة 2019

25. د. لجناف عبد الرزاق."دور الرقابة الجبائية في تحسيين النظام الجبائي الجزائري، دراسة حالة: نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة". مجلة العدد 03 .جامعة الجزائر1 ولاية الجزائر. سنة 2019

26. صلاح ربيعه ، زعدار أحمد ، المشاكل المعاصرة لمهنة المراجعة والمراجع الخارجي ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، جامعة الوادي ،المجلد الأول ، العدد السابع

27. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور في مجلة دفاتر السياسة والقانون، مجلة جامعية بمحكمة في الحقوق و العلوم السياسية رقم 9808-1112، العدد 9 بتاريخ جوان 2013

28. فاتح سردوك، دراسة تحليلية لفجوة التوقعات ببيئة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه خيضره الوادي، الجزائر، العدد 9، ديسمبر 2015.

29. محاضرات في التدقيق المالي،مطبوعة بيداغوجية، للاستاد جعفري عمر، السنة الجامعية،2016-2017، جامعة عين تموشنت

رابعا القوانين و التشريعات

30. الجريدة الرّسميّة للجمهور للجمهوريّة الجزائريّة /العدد 42 قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ص،ص13-14

31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/ 10 / 25 ، من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها، الوزارة المالية، المؤرخ في 1998/ 07 / 12

32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ،المرسوم التنفيدي رقم98-228، العدد 51 ،السنة 1998

33. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01،المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو ، العدد 42، ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، سنة 2010

34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27جانفي 2011 العدد 07 المواد من 03الى 15

35. الجمهورية الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008،

36. الجريدة الرسمية ، للجمهورية الجزائرية قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

37. الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009،

38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017

39. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية ، 2017.

40. حسب الأمر رقم 15 - 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق ل 17 يوليو 1995 بتعلق بمجلس المحاسبة

المراجع بالغة الاجنبية

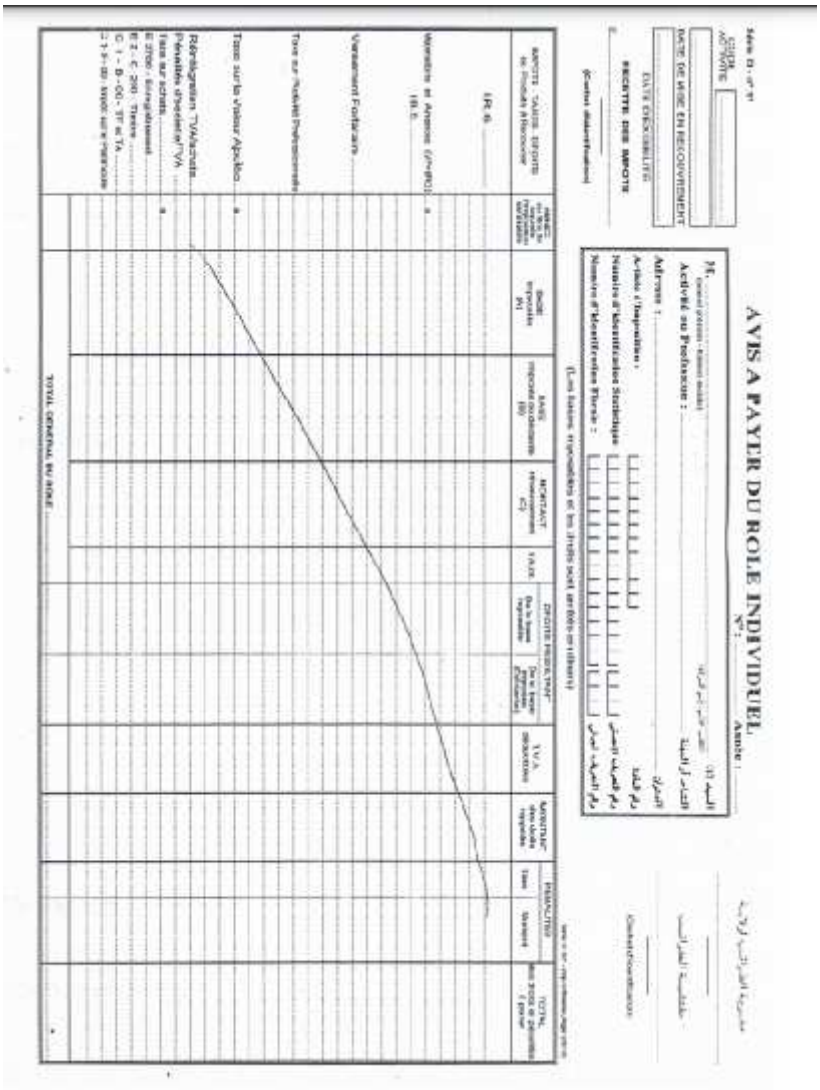
41. -A. Beetschen et Ph. Bozzachi, L'intégration fiscale, conférence avril 1988, université Toulouse 1.

42. Ministre des Finances, direction générale des impôts direction de recherche et vérification guide du vérificateur de comptabilité, édition 2001.

43. Ministère des Finances, Circulaire N001 du 28 Février 2016 relative à l exercice des professions d Expert comptable, Commissaire aux comptes et Comptable agrée, Alger

44. J.f. Gavanou, et autres, Controlor Auditor, Dunod, Paris, 2006

الملحق



AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

Année :

N° :

Activité ou Profession :

Adresse :

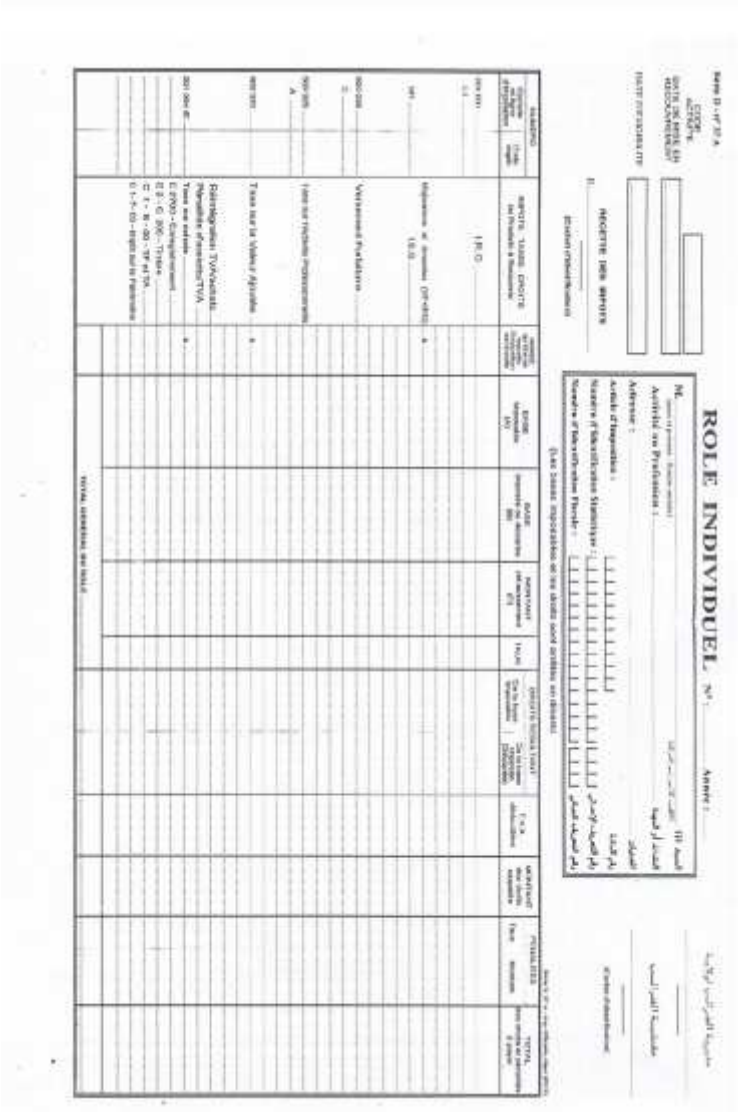
Article d'Imposition :

Numéro d'Identification Statistique

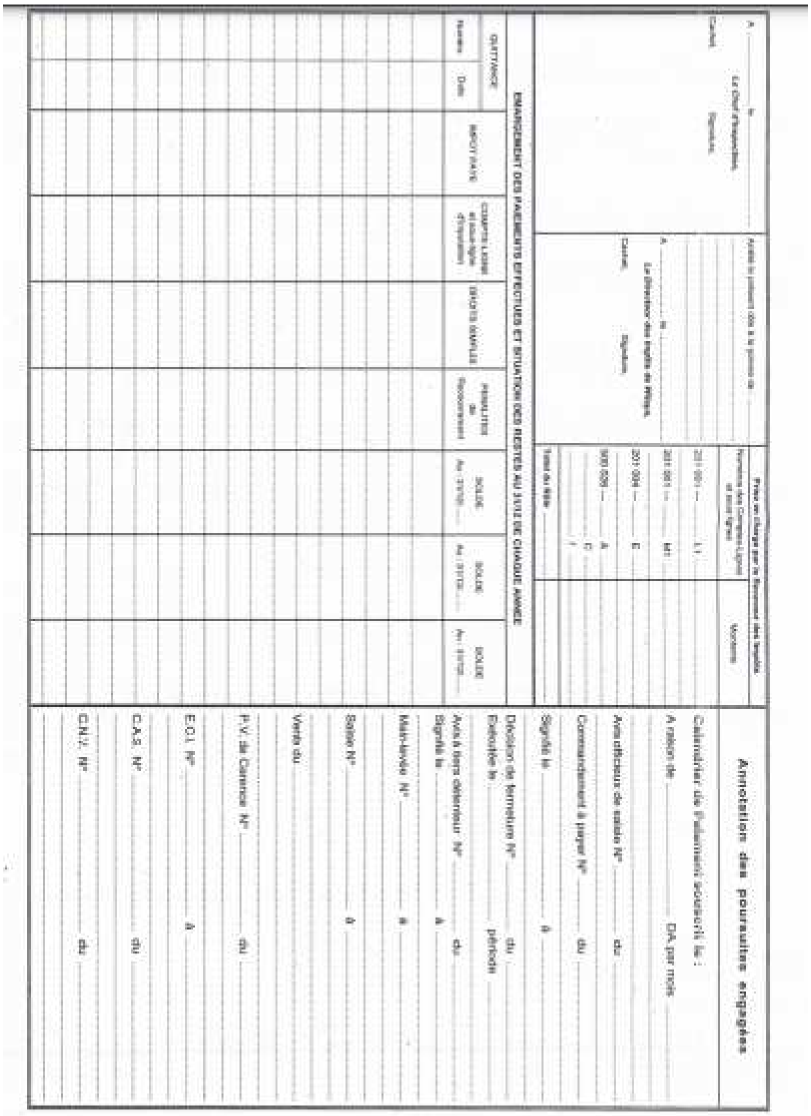
Numéro d'Identification Fiscale :

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

ARTICLES - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	RUBRIC. ou N° de la Taxe ou Nature du Droit	BASE Imposable (A)	BASES IMPOSABLES (B)	MONTANT Imposable (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	De la base Forfaitaire (Colonne)	T.V.A. déductible	MONTANT des Taxes exigibles	PENALITES Taxes	Majorations	TOTAL Droits et Taxes exigibles
I.R. G												
Majorations et Amendes (I.R.G/BIC)	a											
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	a											
Retenues d'Impôt et TVA	a											
TOTAL GENERAL DU ROLE												



ROLE INDIVIDUEL



A .... le ....
Le Chef d'Inspection,
Cachet, Signature,

Arrêté le présent rôle à la somme de ....
A .... le ....
Le Directeur des Impôts de Wilaya,
Cachet, Signature,

Prise en Charge par le Receveur des Impôts	
Numéros des Comptes-Lignes et sous-lignes	Montants
201 001 — L1	
201 001 — M1	
201 004 — .... E	
500 026 — .... A	
.... C	
.... I	
Total du Rôle	

EMARGEMENT DES PAIEMENTS EFFECTUES ET SITUATION DES RESTES AU 31/12 DE CHAQUE ANNEE

QUITTANCE		IMPOT PAYE	COMPTE LIGNE et sous-ligne d'imputation	DROITS SIMPLES	PENALITES de Recouvrement	SOLDE Au : 31/12/....	SOLDE Au : 31/12/....	SOLDE Au : 31/12/....
Numéro	Date							

Annotation des poursuites engagées

Calendrier de Paiement souscrit le :
A raison de .... DA par mois ....
Avis officieux de saisie N° .... du ....
Commandement à payer N° .... du ....
Signifié le .... à ....
Décision de fermeture N° .... du ....
Exécutée le .... période ....
Avis à tiers détenteur N° .... du ....
Signifié le .... à ....
Main-levée N° .... à ....
Saisie N° .... à ....
Vente du ....
P.V. de Carence N° .... du ....
E.C.I. N° .... à ....
C.A.S. N° .... du ....
C.N.V. N° .... du ....

MINISTÈRE DES FINANCES

Direction Générale Des Impôts

Fiche De Renseignements

sur la solvabilité du redevable vérifié

Désignation du redevable (nom , prénom , date et lieu de naissance ou forme et raison sociale):

Adresse:

N° de l'identifiant fiscal:

Activité du redevable:

Noms et Adresse des gérants (majoritaires ou minoritaires)(1):

Noms et Adresse du propriétaire du fonds de Commerce (2) :

I-1 Biens Immobilières (terrains ,maisons d'habitations ,Appartements,...) Appartenant à la personne morale contrôlée

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création	Prix d'achat ou cout de revient	Montant des Amortissements pratiqués(3)	Valeur nette comptable

I-2 Terrains , Constructions Apprtenant aux associés

Nom du propriétaire (4)	Nature (appartement, maison individuelle)	Adresse	Année d'acquisition (5)	Prix d'achat

(1)Dispotions de l'article 379 du C.I.D

(2) Cas ou l'exploitant n'est pas le propriétaire (Cf dispositions de l'article 374 du C.I.D)

(3)Pour les biens amortissables

(4)A inclure les biens acquis à titre onéreux par le conjoint et les enfant mineurs (Cf dispositions des articles 6 et 377 alinéas 1 et 2 du C.I.D)

(5) Pour le conjoint, ne prendre en considération que les biens acquis après la date du mariage(présomption simple instituée par les dispositions de l'article377alinéa 1 du C.I.D.

V-2 Marchés de l'opérateur public.

Administrations ou organisme public	Comptable assignataire et/ou mandataire	Numéro et date du marché(1)	Montant total	Montant des règlements partiels	N° CCP ou Compte Bancaire

V-3 Autres débiteurs(2)

Nom et Adresse	Nature de la créance	Montant

VI-1 Comptes bancaires et postaux ; comptes d'épargne de la personne morale contrôlée

Numéro et nature du compte	Centre de CCP ,banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations

VI-2 Comptes bancaires et postaux ,comptes d'épargne des associés

Numéro et nature du compte	Centre de CCP ,banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations

(1)Il y'a lieu de vérifier également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.
(2)Notamment d'autres entreprises ou le redevable détient un compte courant.
(3) Le comptable assignataire est celui qui responsable du remboursement (imputation définitive au niveau de ses écritures Comptables .
(4) Le comptable mandataire est celui qui exécuté le paiement (remboursement) pour le compte du comptable assignataire.

VII-1 Valeurs Mobilières et Participations de la Personne Morale Contrôlée

Nature	Identification	Taux	Montant	Observations
Parts Sociales -Action -Titres Participatifs -Obligations -Obligations Convertibles en Actions				

VII-2 Valeurs Mobilières et Participations des Associés -Dans La Société Contrôlée

Nom et Prénom	Domicile Fiscal	Nombre de parts Sociales ou d'Action	Qualité de l'Associé(1)	Montant	Observations

VII-3 Valeurs Mobilières et Participations des Associés -Dans d'Autres Sociétés-

Nom et Prénom	Domicile Fiscal	Nombre et Nature de la Participation					Identification(2)	Montant Global	Observations
		Actions	Parts Sociales	Obligations	Obligations Convertibles en Actions	Autres			

(1) Pour les S.A.R.L à Préciser s'ils 'agit de Gérant Majoritaire ou Minoritaire ou bien d'associé non gérant
(2) Préciser la dénomination ,l'adresse et la forme juridique de la société.

Envoyer par messagerie

Imprimés fiscaux
Série G n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Monsieur A

Référence N° 275/DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R N° 002750

AIN TEMOUCHENT Le 11 juin 2017

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le 28 juin 2017 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 - 2014 - 2015 - 2016 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés TAP,TVA, IRG, IBS Droits de Timbre et autres impots et Taxes

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

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

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

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

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

(1) A cocher en cas de contrôle inopiné.

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

Direction générale des impôts

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :

Activité :

Adresse :

Brigade de vérification n°

Agents vérificateurs :.....

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 206DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R. N°

Monsieur Le Gérant de SARL A

AIN TEMOUCHENT Le 28/04/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 300 du 19 oct. 20 ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2016 , 2017 , 2018 , 2019 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP , TVA IBS et IRG

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

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

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

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

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

La présente notification comporte 04 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

Inspécteur Central des Impots

Inspecteur Central des Impôts

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 31

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 493DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R.
N°

A
Monsieur le directeur de la banque SOCIETE GENERALE
AIN TEMOUCHENT

AIN TEMOUCHENT Le 17/11/2020

O B J E T/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant : M

*

veuillez nous communiquer les relevés de tous comptes ouverts auprès de votre établissement au titres des années 2016,2017,2018 et 2019

Veuillez croire, Mr Le Directeur en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

B

PJ : Extrait du code des procédures fiscales

Série O n° 15

B/ **CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE**

(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....

Serie O n 19

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE .....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF)
[ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

N° d'Article
[ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ][ ]

INSPECTION DES IMPOTS
DE .....

CODE INSPECTION.....

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE ..... (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002

L'an.....
et le ..... à ..... (2)
nous soussignés (3).....
.....
.....
.....
dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4).....
.....
.....
Représenté (5).....

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit .....
.....
.....
.....
.....

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M .....
..... à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6)
et a déclaré ce qui suit .....
.....
.....
.....

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents, *Signature de l'intéressé,*

(1) L'objet du constat matériel;
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres;
(3) Nom, prénom et grade de l'agent;
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable;
(5) Nom, prénom et qualité du représentant
(6) Barrer la mention inutile

EPLAG - ULC Alger

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = _____ 325.620 DA)

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر
(مثال : 325.626 = 325.620 د ج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ – رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (دج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Bien, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA				7%	
E 3 B 12	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA				,,	
E 3 B 13	Opérations Immobiliérs visées par l'article 23 du C.TCA				,,	
E 3 B 14	Actes médicaux				,,	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				,,	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				,,	
E 3 B 21	Productions : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : bien produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				,,	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				,,	
E 3 B 24	Professions libérales				,,	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				,,	
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de télex				,,	
E 3 B 28	Autres préstations de services				,,	
E 3 B 31	Débits de boissons				,,	
E 3 B 32	Productions : bien produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				,,	
E 3 B 33	Revente en l'état : bien, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA				,,	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				,,	
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA				,,	
E 3 B 36	Autres préstations de services visées à l'article 21 du C.TCA				,,	
E 3 B 37	Consommations sur place				,,	
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

B / Déductions à opérer ب – الحسومات المجراة :

	Nature des déductions	Montant
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)	
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata(déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA)	
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art.18 C.TCA)	
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ....)	
	NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA	
	مجموع الحسومات المجراة Total des déductions à opérer (B)	

C / TVA à payer ت – ر.ق.م. الواجب دفعه

C	- Total des droits dus.	
E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	
E 3 B 98	- Renversement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)	
	TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات	
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	
E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C - B) (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne10)	6
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B - C)	

كيفية تسديد الضريبة

يستحسن على كل مكلف بالضريبة تسديد ضرائبه بواسطة صك بنكي، مما يسمح له بأداء التزاماته المبانية دون التنقل إلى قباضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليميا مرفوقا بالصك.

كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوبا بصك الدفع البريدي.

إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حسابا بنكيا أو بريديا، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال حوالة خزينة بعنوان قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقا بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد.

إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائما أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقدا لدى قابض الضرائب المختص عند إيداع التصريح.

Mode de paiement de l'Impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par **chèque bancaire** qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par **virement postal** en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas ou il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par **Mandat carte Trésor**, libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas ou les modes de paiement cités ci -dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.

تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة

1- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعفيين بدفع الضرائب و الرسوم فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، ايداع هذا التصريح لدى قباضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحقت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه جسم الإقتطاعات من المصدر.

(المواد 110، 121، 129 - 1، 159 - 1، 358 - 2 و359 - 1 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة و المواد 76، 28 و 88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

2- إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين الف دينار (50.000 دج) فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح و يدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني.

(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

3- تطبيق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح.

ترفع هذه العقوبة الى 25% بعد إخطار المعني بصورة وضعيته خلال شهر واحد.

إن الامتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكورة أعلاه (25%).

4- يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10%

و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إرتدادية نسبتها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء من شهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25% .

Rappel des obligations des Contribuables

1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxe payables au comptant ou par voie de retenue à la source,sont tenus de déposer, auprès de receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement,dans les **vingt (20) premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer sumultanément les montants correspondants.
(Articles : 110, 121, 129 -1, 159 -1, 358-2 et 359 -1 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées.)
(Articles : 28, 76, et 88 du Code des taxes sur le Chiffre d'Affaires.)

2/ Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars **(50.000 DA)**, le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'aquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.
(Articles : 371 du Code des Impôts Directs et taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires).

3/ Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.

Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25% citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.

4/ Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10% .

En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10% citée ci-dessus avec un maximum de 25 %.

كيفية ملء التصريح بالضريبة

إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فوريا، أو عن طريق الإقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي و النظام العام للرسم على القيمة المضافة و أصحاب المهن الحرة يعوض هذا التصريح ابتداءا من أول جانفي 1995 كل من :

- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر) .
- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض) .
- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي و ض.ر.د. إعلى الأجور (لون أزرق) .
- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية .
- التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك .
- التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي .
- التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف .
- التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة .

خانة رقم 2 : تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من اشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003) .

خانة رقم 4 : هذه الخانة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تسديد رسم الدمغة على الكشوف .

أمثلة : - المهن الحرة : الخانة 1 و 3 .
- تجار التجزئة : الخانة 1 و 3 .
- تجار الجملة : الخانة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) .
- المنتجون 1 ، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الإقتضاء ، الخانة 5 (الرسم الداخلي على الإستهلاك)..

عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال ، فإن هذه الأخيرة تدرج ضمن الخانة رقم 2.

ملاحظة : تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجا مبسطا من التصريح المذكور

(Série G n° 50 A)

Comment servir la déclaration

. La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et de régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace a compter du 1er janviers 1995 :
- le bordereau avis de versement de la TAP (Jaune) ;
- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc) ;
- le bordereau avis de versement du VF et IBG salaires (bleu) ;
- les bordereau avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l'IBS ;
- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.
- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;
- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle ;
- la déclaration relative au droit de timbre sur état.
- la déclaration de la TVA.

Cadre N° 2 : Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôts sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)

Cadre N° 4 : Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'aquitter du droit de timbre sur état.

Exemple :

Professions libérales : Cadre 1 et 3.
Commerçants détaillants : Cadre 1et 3.
Commerçants grossistes : Cadre 1,3 et 6 (TVA).
Producteurs : Cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2

N. B / Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G - n° 50 A).

Droit de timbre sur état حـــق الطـابـــع

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
4	TOTAL			

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الـرسـوم الـغـيـر واردة أعـــلاه

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
5	TOTAL			

RECAPITULATION (EN DA) تـلـخـيـص بـ (دج)			Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
1 - TAP.	C/500 026/A		يشهد بصحة وصدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	**Reçu-** ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro :	Déclaration enregistrée le :
2 - AP / IBS.	C/201 001/M1		Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	**Payée -** par chéque bancaire N° :	
3. 1 - IRG Salaires.	C/201 001/100			du :	Observation éventuelles :
3. 2 - IRG/ Autres ret. sources.	C/201 001/101/A/B/C		A ..... le	tiré sur l'Agence :	
3. 3 - IBS/ Ret. à la source.	C/201 001/M2 et 3		Cachet, signature,	- par chèque postal N° :	
- TIC.	C/201 003/303/A/B			- en numéraire :	
4 - Droits de timbre.	C/201 002/201			prise en recette par quittance N° :	
5 - Autres.	C/			de ce jour.	
6 - TVA .	C/500 020/A			A ..... le	
				Le receveur des impôts	
MONTANT TOTAL A PAYER				Cachet, signature,	

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
مديرية .....
DIRECTION .....
مفتشية الضرائب لـ .....
INSPECTION DES IMPOTS DE .....
قباضة الضرائب لـ .....
RECETTE DES IMPOTS DE .....
بلدية .....
COMMUNE DE .....

NIS : | | | | | | | | | | | | | | | | | |
NIF : | | | | | | | | | | | | | | | | | |
Article d'imposition : | | | | | | | | | |

20 ..... الثلاثي
20 ..... الفصل
Mois de 20
Trimestre 20

للتذكير اجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

F. J. | |

الضرائب والرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد

IMPOTS ET TAXE PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

M ..... السيد (ة)
(nom et prénom - raison sociale) (الإسم اللقب أو تسمية الشركة)
Activité / Profession : ..... النشاط أو المهنة
Adresse : ..... العنوان

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يقدم الى قباضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.**

رمز النشاط
CODE ACTIVITE | | | |

Série G. n°50 – Imp. Officielle, Alger (2017)

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaire imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			
1	**Préciser autres taux de réfaction le cas échéant**	**TOTAL**		

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
2		TOTAL	

IRG salaires et autres retenues à la source IRG/ IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر ر. ض. د. إ/ض. أ. ش.

Code	Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10 %	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15 %	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50 %	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source			
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24 %	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source			
3	**(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.**	**TOTAL**		