

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغنوان:

دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

(دراسة ميدانية في مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج)

تحت إشراف الدكتورة:

نور الهدى بهلولي

من إعداد الطلبة:

- موسى كبير

- إبراهيم الحديدي

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر قسم "أ"

د. عز الدين زبيري

مشرفا

أستاذ محاضر قسم "ب"

د. نور الهدى بهلولي

مناقشا

أستاذ محاضر قسم "أ"

د. سمية فضيلي

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

الإهداء

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار وجعل رضاه من رضى الله ومن علمني العطاء

بدون انتظار أحمل اسمه بكل فخر والدي نور الدين كبير

إلى معنى الحب والحنان، بسمة حياتي وسر وجودي ومن جعل الله الجنة تحت

أقدامها أمي الحبيبة "أم موسى"

إلى أخي الصغير كتفي الأيمن وسندي في كل الأوقات وكل الأحزان والأفراح

يونس صهيب كبير

إلى من معهم سعدت برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والمرّة زملائي في كل

الأماكن

والأوقات تحية لكم دون استثناء

إلى من كان المعلم بمثابة الرسول تحية وإجلال إلى أستاذتي العزيزة

نور الهدى بهلولي

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى

من أناروا دربي وكان رضاهم هو المعنى الحقيقي لحياتي

إلى أبي طه الحديدي الذي لم يبخل علي يوما في كل ما قدمه لإسعادي ونجاحي
ودعمني في كل الأوقات

إلى أمي "أم صلاح" التي أبهح وجودها حياتي ولم تقصر معي يوما بل أفاضتني
من عطفها وحنانها

إلى اخوتي صلاح الدين الذي دعمني طول مسيرتي الدراسية وكان سندي ومحمد
آخر العنقود الذي كان وسيبقى نواة بيتنا مهما كبر

إلى اخواتي الفتيات اللواتي دعمنني دون كلل وملل

ولا أنسى زميلي والذي شاركني المجهود في هذه المذكرة "موسى كبير"

ولا أنسى الدكتورة الأستاذة القديرة نور الهدى بهلولي التي كان لها الفضل الأكبر
في إنجاز هذه الرسالة

شكر وعرافان

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات

قال رسول الله: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

نتوجه بجزيل إلى كل من أعاننا في إنجاز هذه الرسالة وعلى وجه الخصوص

الدكتورة القديرة نور الهدى بهلولي والتي لم تبخل علينا بالنصائح والإرشادات،

والمتابعة المستمرة عموماً والتي كانت حريصة على دقة العمل.

ولا ننسى الزميلة مروى بهلولي والتي أسهمت بشكل كبير في تواصلنا مع الدكتورة

المشرفة.

كما نشكر لجنة المناقشة على الجهد المبذول في دراسة رسالتنا هذه.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وللوصول إلى الأهداف قمنا بدراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على دراسة ملف جبائي تمت المصادقة عليه من طرف محافظ حسابات، من أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مع استخدام أداة دراسة حالة تدعمها أداة المقابلة من خلال زيارة ميدانية تم فيها الإحتكاك المباشر مع أعوان الإدارة الجبائية في مركز الضرائب.

قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التدقيق المحاسبي يعتبر آلية من آليات الرقابة الجبائية، حيث يتم استعمال التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، ويلعب دورا هاما في تدعيم الرقابة الجبائية من خلال استعماله عند فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، المدقق الجبائي، محافظ الحسابات.

Abstract:

This study aimed to show the role of accounting auditing in supporting tax control, and to reach the goals, we conducted a field study in the tax center of the state of Bordj Bou Arreridj, and in our study we relied on a study of a tax file that was approved by the governor of accounts, and for that we relied on the descriptive approach Analytical, with the use of a case study tool supported by the interview tool through a field visit in which there was direct contact with the agents of the tax administration in the tax center.

The study reached several conclusions, the most important of which is that auditing is considered one of the fiscal control mechanisms, where accounting auditing is used within the framework of tax control, and it plays an important role in strengthening tax control through its use when examining the taxpayer's accounting in terms of form and content.

Key words: Accounting audit, Fiscal control, Tax checker, Governor accounts.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرافان
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
05	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
32-06	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
37-33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
39	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
45-40	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
65-46	المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها
66	الخاتمة
69	قائمة المراجع
73	الملاحق
80	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	01
21	الرقابة على الوثائق	02
36	المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية	03
36	المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية	04
53	إستخراج النتائج قبل التحكيم	05
54	تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات قبل التحكيم	06
54	تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة قبل التحكيم	07
55	تسوية الرسم على النشاط المهني قبل التحكيم	08
56	تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% قبل التحكيم	09
56	تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% قبل التحكيم	10
58	إستخراج النتائج بعد التحكيم	11
58	تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بعد التحكيم	12
59	تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الاموال المنقولة بعد التحكيم	13
59	تسوية الرسم على النشاط المهني بعد التحكيم	14
59	تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% بعد التحكيم	15
60	تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% بعد التحكيم	16
62	ملخص للمستحقات والعقوبات قبل التحكيم	17
63	ملخص للمستحقات والعقوبات بعد التحكيم	18

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	هيكلية مركز الضرائب	01

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
74	ميثاق المكلف بالضريبة	01
75	الإشعار بالتحقيق المحاسبي	02
76	الإشعار بالتحقيق المحاسبي - تابع	02-02
77	الإشعار بالتسوية الأولية	03
78	الإشعار بنهاية التحقيق	04
79	الجدول الفردي	05

مقدمة

+ تمهيد:

تعتبر الضرائب أهم مصادر إيرادات الخزينة العمومية، ولهذه الضرائب الدور الأكبر في تطوير الدولة على العديد من الأصعدة بداية من الجانب الاقتصادي الذي ينعكس بدوره على الجانب الاجتماعي والسياسي والتي تضع الدولة على أساسها الأهداف والخطط التنموية للدفع بالعجلة الاقتصادية نحو الإزدهار .

يعد التدقيق المحاسبي من طرف المكلف فحص إنتقادي داخلي يرشده إلى الإغفالات والأخطاء مسبقاً، كما يعد آلية من آليات الرقابة من طرف الإدارة الجبائية والذي يمر بمرحلة التدقيق المحاسبي ثم التحقيق الجبائي، ويلتزم الطرفان بالعديد من الواجبات والحقوق، حيث أقر المشرع النظام الجبائي كنظام تصريحي نسبي يمنح للمكلف حرية التصريح من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات المقدمة سواء كان ذلك عن غير عمد أو عن عمد بهدف التهرب من دفع الضرائب وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي، لذلك يمكننا القول أن الرقابة الجبائية أداة وقائية وردعية في آن واحد، وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في كشف التجاوزات والأخطاء من أجل حفظ الأموال العمومية.

+ إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

كيف يمكن للتدقيق المحاسبي أن يدعم الرقابة الجبائية؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية

التالية:

- ماهي الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة الجبائية؟
- كيف تساهم الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الجبائي؟
- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في التخفيف من الغرامات الناتجة عن الرقابة الجبائية؟

+ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيتين

التاليتين:

- تبدأ عملية الرقابة الجبائي بدءاً من إرسال الإشعار بالتحقيق ووصولاً إلى إصدار الجدول الفردي؛
- تساهم الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي عن طريق فرض الغرامات والعقوبات على المخالفين؛
- التدقيق المحاسبي يدعم الرقابة الجبائية عند فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

+ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في التعرف على دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وذلك بخضوع المكلفين إلى الرقابة الجبائية، والتي يمكن أن ينتج عنه إختلافات والتي تؤدي إلى تجاوزات وأخطاء وغش محاسبي وصولاً إلى رقابة جبائية متكاملة تكفل حقوق الطرفين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

➤ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إظهار الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية عن طريق مطابقة تصريحات المكلفين بالقوانين والقواعد المنظمة والمعمول بها، بهدف محاربة الغش والتدليس والتهرب الضريبي والتخفيف من آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

➤ منهج الدراسة:

في إطار إعداد هذه الدراسة ومن أجل معالجة إشكالية موضوعها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الإعتماد على الأداة البحثية التالية دراسة حالة في معالجة الفصل التطبيقي من خلال الملاحظة الميدانية وكذا فهم سير العمل الميداني من جهة مختصة في هذا المجال والوثائق المقدمة.

➤ حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الحدود الموضوعية، الزمنية والمكانية كما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** من خلال هذه الدراسة قمنا بالربط بين التدقيق المحاسبي كمتغير مستقل والرقابة الجبائية كمتغير تابع؛
- **الحدود الزمنية:** تختص من الفترة القانونية المتمثلة في 4 سنوات من 2017 إلى 2020.
- **الحدود المكانية:** تمت مطابقة الجانب النظري على ما هو مطبق في الواقع في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج وهذا بعد الإطلاع على ملف خاضع للرقابة الجبائية تمت المصادقة عليه من طرف محافظ الحسابات.

➤ أسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب لإختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:
- **أسباب ذاتية:** تتمثل الأسباب الذاتية في رغبتنا في تطوير أنفسنا في المجال المحاسبي بشكل عام والمجال الجبائي بشكل خاص، وهذا ما له من فائدة عامة على الاقتصاد الوطني.
- **أسباب موضوعية:** تتمثل الأسباب الموضوعية في ارتباط تخصصنا في مجال المحاسبة والجبائية المعمقة وكذا إظهار فاعلية التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية.

➤ صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبات الدراسة فيما يلي:

- ضيق الوقت بين جمع ومراجعة المعلومات المطروحة؛
- تم تعطيلنا من طرف المصلحة المعنية في مركز الضرائب نظرا لكثرة طلبات الإستقبال؛
- صعوبة الحصول على المعلومات من إدارة الضرائب بحجة السر المهني.

+ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول الإطار النظري، أما المبحث الثاني الدراسات السابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية دراسة ميدانية في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم نبذة عن مركز الضرائب، أما المبحث الثاني فهو إطار تطبيقي لدور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح إختبار صحة الفرضيات، متبوعة بمجموعة من الإقتراحات المستتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الاطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

منذ نشأة المحاسبة عانت الدول من مشاكل التلاعب بالحسابات ولم تكن هناك آلية واضحة للتدقيق للمحاسبي أو حتى مدقق محاسبي بشكل واضح لدرجة أن هذه المهمة تولها رجال الدين في حقبة من الزمان ومع توسع الأنظمة المحاسبية نشأت آليات التدقيق المحاسبي ومن ثم آليات الرقابة الجبائية. وقد شهد العالم في الحقبة الأخيرة تطورا ملحوظا في مجال التدقيق المحاسبي، والذي يساهم بدوره في كشف الأخطاء المحاسبية ومنه دعم الرقابة الجبائية وضبط التجاوزات بآليات مختلفة، وكان من الطبيعي إزاء هذه التطورات أن تظهر أساليب جديدة للتدقيق المحاسبي، وازداد الاهتمام بها وتطوير أداؤها بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

- المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائي؛

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

يتم تناول في هذا المبحث كل ما يخص التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية والعلاقة بينهما، حيث يتم التطرق فيه إلى تفاصيل تبدأ بماهية التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، وتنتهي بالعلاقة بينهما والدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

عرف التدقيق المحاسبي تطوراً كبيراً عبر التاريخ ومر بعدة محطات وفي هذا الصدد سنذكر أهم التطورات التي عرفها التدقيق المحاسبي عبر العصور.

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من نبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين للتدقيق المحاسبي والتقرير عنها بواسطة الخدم، إلا أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق الخارجي في العصر الحديث (بداية النصف الثاني من القرن العشرين) في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة في استخدام مواردها المتاحة، كما تتضح أبرز ملامح هذا التطور في مفهوم التدقيق الصادر عن لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية¹.

كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audit) التي تعني الاستماع حيث كانت الحسابات في العصور القديمة تقرأ على أصحاب الأعمال أو المسؤولين الحكوميين حتى يطمئنوا إلى صحتها، كما تعرف بكلمة تدقيق في بعض الدول، وأيضاً تعرف بكلمة التدقيق والمعنى ثابت لنفس الكلمة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية (Roxonati)، وكانت تتطلب ست سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت العضوية في هذه الكلية في عام 1669م شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق².

وفي الجدول الموالي سنظهر التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي من الفترة 2000 ق.م إلى ما بعد 1990م:

¹ احمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص30.
² احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص8.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

الفترة	الأمور بالتدقيق	المدقق	اهداف التدقيق
من 2000 ق.م إلى 1700م	الملك/الحكومة/الإمبراطور/ الكنيسة.	رجل الدين الكاتب.	معاينة السارق على إختلاس الأموال/حماية الأموال.
من 1700م إلى 1850م	الحكومة/المحاكم التجارية/المساهمين.	المحاسب.	منع الغش/معاينة فاعليه/حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء/الشهادة مصداقية القوائم المالية.
من 1940م إلى 1970م	الحكومة/البنك/المساهمين.	شخصي مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية.
من 1970م إلى 1990م	الحكومة/هيئات أخرى/المساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوع نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
من بداية 1990م	الحكومة/هيئات أخرى/المساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة لحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر، محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص7-8

يوضح الجدول السابق الأمر بالتدقيق، المدقق وأهداف التدقيق من سنة 2000ق.م حيث كان هدف التدقيق المحاسبي فيها معاينة السارق على إختلاس الأموال الى فترة مابعد 1990م والتي كان هدف التدقيق المحاسبي فيها الشهادة على الصورة للحسابات.

ثانياً: مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق المحاسبي وسنتطرق لأهمها:

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية للتدقيق "على أنه عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقويم هذه الأدلة عن التأكيدات بشأن التصرفات والأحداث الاقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"¹.
- عُرف التدقيق "على أنه فحص انتقادي يسمح بتحديد المعلومة المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظام المقامة التي انتجت تلك المعلومات"².

¹مصطفى خيضر، المراجعة المفاهيم والمعايير والاجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1996، ص4.
²محمد بونين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص11.

- عرّف التدقيق "على أنها التدقيق المحاسبي للمؤسسة ما تشمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعمليات ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها، وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من الأعمال المحاسبية المعمول عنها تدقيق أو مقدمة عنها بشهادة المراجع الصحيحة، وتمثل ماتدل عن العمليات المؤسساتية المالية ونتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلاً صحيحاً بدون أي مبالغة أو تقصير، ويدل هذا التعريف على أن التدقيق قد يكون جزئي أي التدقيق في جزء معين فقط من الأعمال العادية أو الاستثنائية غير المتكررة وإجراء بحث لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو تعريف شامل"¹.

- عرّف التدقيق "أنه فحص لدفاتر الحسابات ووثائق العمل، حيث سيمكن للمدقق أن يتأكد من أن الميزانية العمومية قد تم إعدادها بشكل صحيح، وذلك لإعطاء رؤية حقيقية وعادلة لحالة الأعمال، وما إذا كان حساب الربح والخسارة يعطي صورة حقيقية للفترة المالية وفقاً لأفضل المعلومات والتفسيرات التي قدمها له وكما هو موضح في الدفاتر"².

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أهم النقاط التي يتمحور حولها التدقيق المحاسبي وهي:³

- **المنهجية:** التدقيق المحاسبي إطار متكامل ومنظم من الإجراءات والمراحل المترابطة والمخططة جيداً، والتي يقوم بها المدقق المحاسبي استرشاداً بمجموعة من الفروض والمعايير المبنية؛
- **الفحص:** يقصد به فحص القياس المحاسبي، من قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية، ولا يقتصر الفحص على المعلومات المحاسبية فقط، بل يشمل نظام المعلومات المحاسبية الذي أنتجها نظام الرقابة الداخلية المرتبطة به؛
- **التحقيق:** هو إمكانية الحكم على العدالة والمصادقية للقوائم المالية كتعبير سليم لنتائج المؤسسة الاقتصادية وكدلالة على وضعها المالي؛
- **أدلة الإثبات:** وهي تمثل أي معلومات مقنعة، قد تكون من داخل المؤسسة أو من خارجها، يقوم المدقق المحاسبي بتجميعها، تقييمها وفحصها كتمهيد لإبداء الرأي حول عدالة ومصادقية القوائم المالية، فهي تمثل الأساس الذي يستند عليه التحقيق بعد فحصها؛
- **التقرير:** وهو ختام عملية التدقيق ببلورة نتائج الفحص والتحقيق، يبين فيه مدى عدالة ومصادقية القوائم المالية من عدمها استناداً لأدلة الإثبات التي سبق جمعها وتقييمها، هذا التقرير سوف تستفيد منه أطراف مختلفة ستتخذ قرارات لها علاقة بالمؤسسة محل عملية التدقيق، أهمها: (الملاك، المستثمرين، المقرضين، الأجهزة الحكومية والرأي العام).

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص18.

² The institute of cost accountants of india, **Company accounts & audit (study notes)**, third edition, published by Directorate of Studies (ICAI), 2016, P511

³ عبد الماجد بوركايب، متطلبات تدقيق النظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد12، المجلد1، 2015، ص263.

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج تعريف شامل للتدقيق وهو أن التدقيق المحاسبي هو مجموعة من الخطوات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص تهدف إلى إعطاء رأي محايد فيما يخص صحة القوائم المالية ولا بد من توفر الخبرة عند المدقق بالأمر المتعلقة بالتدقيق حيث يجب عليه الإلمام بجميع ما تطلبه قواعد التدقيق سواء القواعد العامة للتدقيق أو قواعد التدقيق المرتبطة بالعمل الميداني.

ثالثاً: مبادئ التدقيق المحاسبي

وضعت عدة مبادئ للتدقيق المحاسبي وتتمثل فيما يلي:¹

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛
- مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختياري: يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف؛
- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ تعبير عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة؛
- مبدأ كفاية الإتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الإعتبار أن تقارير المدقق المحاسبي تعتبر أداة تنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير؛
- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتوياته تقرير المدقق الخارجي توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والسجلات؛
- مبدأ الإنصاف: نص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون معنويات وعناصر تقرير المدقق الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية؛
- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبني تحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

¹ أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص51-ص52.

رابعاً: أنواع التدقيق المحاسبي

يوجد أنواع متعددة من التدقيق المحاسبي كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق المحاسبي، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصل وجوهر عملية التدقيق المحاسبي، ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

أ- التدقيق من حيث طبيعة المؤسسة

يقسم التدقيق المحاسبي من حيث طبيعة المؤسسة الى نوعين، التدقيق في المؤسسات العمومية والتدقيق في المؤسسات الخاصة، ونذكرهم فيما يلي:¹

- **التدقيق في المؤسسات العمومية:** تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين؛

- **التدقيق في المؤسسات الخاصة:** هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو معطيات ونوادي وسمي بالتدقيق الخاص لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المؤسسات، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الإلتزام، فشركات المساهمة مثلاً ملزمة بتعيين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.

ب- التدقيق من حيث عملية التدقيق

يقسم التدقيق المحاسبي من حيث علمية التدقيق إلى نوعين، التدقيق المحاسبي الكامل والجزئي، ونذكرهم فيما يلي:²

- **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق المحاسبي الكامل، هي عملية التدقيق المحاسبي التي تخول للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون إستثناء ودون قيود أو شروط محددة له، وفي هذا النوع من التدقيق المحاسبي يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق المحاسبي. ومن الناحية النظرية يفترض في التدقيق المحاسبي الكامل قيام المدقق بتدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات والأحداث المالية التي تمت فعلاً، وتدقيق المراكز المالية لجميع الحسابات، أو فحص وتقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية التي يتم إعدادها بمعرفة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق كان

¹ يعقوب يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، (دراسة مقارنة)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص32-33.

² المرجع السابق، ص34.

الفصل الأول:الإطار النظري والدراسات السابقة

مسؤولاً عن إجراء الحسابات كاملة، ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المؤسسات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره.

- **التدقيق الجزئي:** هو تدقيق جزء محدد من عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة.

ج- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

يقسم التدقيق المحاسبي من حيث الوقت إلى نوعين، تدقيق مستمر وتدقيق نهاية العام أو عند الطلب فيما يلي:¹

- **التدقيق المستمر طوال العام:** حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ومن أهم مزاياها أنها تحقق إكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس أولاً بأول وتقديم معلومات دقيقة وسريعة لتساعد في إتخاذ القرارات، وهو تلائم المؤسسات الكبيرة؛

- **التدقيق في نهاية العام أو عند الطلب:** حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، وهو تلائم المؤسسات الصغيرة.

د- من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

ينقسم التدقيق المحاسبي من حيث الهيئة المنفذة إلى التدقيق الداخلي والخارجي، كما يلي:²

- **التدقيق الداخلي:** هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأشكال تحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم؛

- **التدقيق الخارجي:** هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد وينقسم بدوره إلى أربعة أشكال: تدقيق خارجي قانوني، تدقيق خارجي قضائي، تدقيق خارجي حكومي وتدقيق خارجي تعاقدية.

هـ- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

ينقسم التدقيق المحاسبي من حيث الحتمية إلى التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري كما يلي:³

- **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي تلزم به المؤسسات وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة، حيث تلتزم المؤسسة بتعيين المدقق المحاسبي خارجي لتدقيق حساباتها، ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة

¹ رواني بوحفص، مطبوعة محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، السنة الدراسية 2017/2018، ص14.

² المرجع السابق، ص15.

³ يعقوب يورة، مرجع سابق، ص34-ص35.

بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله، وفي ضوء هذه التدقيق فإن المدقق يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المدقق.

- **التدقيق الاختياري:** وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي في التدقيق المحاسبي المؤسسة وإعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس تحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الإنفصال أو إنضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

المطلب الثاني: معايير التدقيق وفروضه، حقوق وواجبات المدقق

للتدقيق المحاسبي عدة معايير منها معايير عامة ومعايير العمل الميداني معايير إعداد التقرير، كما أن التدقيق المحاسبي يحتوي على عدة فروض، وفي ظل تلك المعايير والفروض وليكتمل التدقيق المحاسبي يجب على المدقق الإلتزام بواجباته مقابل التمتع بحقوقه.

أولاً: معايير التدقيق المحاسبي

تتمثل معايير التدقيق المحاسبي في عشرة معايير وتنقسم إلى ثلاثة مجموعات، معايير عامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير:

1- المعايير العامة (الشخصية):

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

1-1- التأهيل العلمي والعملية للمدقق المحاسبي: يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي والخبرة في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب المهنة من المدقق أن يكون ملماً ببعض العلوم المرتبطة بعمله مثل علوم الإدارة والإحصاء وغيرها التي يعتمد عليها في القدرة على التحليل والإستنتاج في إبداء رأيه، حسب قانون كل دولة.

1-2- إستقلال المدقق: لقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود بإستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الإستقلال في مجالين:

- الإستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق؛
- الإستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى إستقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من قبل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم.
- 1-3- بذل العناية المهنية المعقولة:** يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد عنه عن المسائل التي قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، في هذه الحالتين يتعين عليه:
 - بذل قصار جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة. يبدل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية التدقيق، ملتزماً في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، وإتخاذ الحذر المهني عند إختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها؛
 - بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بحيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

¹رزق الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص121-125.

2- معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشتمل هذه المعايير على ثلاث وهي:¹

2-1- التخطيط لعملية التدقيق: يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه؛

2-2- دراسة نظام الرقابة الداخلية: يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المؤسسة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الإعتماد عليه؛

2-3- الحصول على أدلة الإثبات: الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

3- معايير إعداد التقرير:

وهي معايير مرتبطة بكيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتمثل فيما يلي:²

3-1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للتعامل تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة عموما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية؛

3-2- مدى ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود إختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره؛

3-3- مدى كفاية ومناسبة الإفصاح: يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح؛

3-4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب: يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- رأي نظيف، ويبيدي فيه المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات؛
- رأي غير نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق رأيا عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة ومشكوك فيها أو مضللة كلية؛

¹ أحمد نور الدين، مرجع سابق، ص26.
² رزق الشحنة، مرجع سابق، 127-129.

- رأي سلبي، وفيه يتمتع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات.

ثانيا: فروض التدقيق المحاسبي

يمكن أن تعريف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير، يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:¹

1- فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي للمدقق المحاسبي هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقديره لمستخدمي تلك القوائم، وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة القائمين بتجهيز المعلومات المالية، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون ذلك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة الإدارية.

2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم المعلومات على مجموعة من المعايير، مثل:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدمها وتفي باحتياجاتهم، ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها؛

- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة؛

- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة؛

- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن ويتم الوصول على نفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

3- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم الذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال وجود خطأ، مما يجعل المدقق المحاسبي يقوم بعمله إستنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الإعتماد عليها

¹ غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص20-22.

بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على: الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية والضبط الداخلي.

4- فرض إثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:

وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريصا في الفترات المستقبلية.

5- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يقوم المدقق المحاسبي بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم المالية والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات والمعلومات المقدمة له.

6- فرض الصدق في محتويات التدقيق: وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده المدقق المحاسبي بعد الإنتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة عاما؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص؛
- أنه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.

ثالثا: حقوق المدقق المحاسبي

للمدقق المحاسبي عدة حقوق نذكر منها ما يلي:¹

- حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة، سواء منها الإلتزام أو الإختيارية التي تمسكها المؤسسة، وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين، لمراعاة التقيد بنظام المؤسسة الأساسي وما يطلبه قانون المؤسسات، ولتتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد، حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛
- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله، وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها، من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع المؤسسة؛
- حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للإنعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى؛
- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور إجتماعات الهيئة العامة، بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة؛

¹محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 4-6.

- حق تحديد وقت الجرد، حيث يحق للمدقق المحاسبي تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها، حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشراف أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت من دون أن تكون تحت إشرافه.

رابعاً- واجبات المدقق المحاسبي:

تتمثل واجبات المدقق المحاسبي فيما يلي:¹

- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها، بما تحتويه من قيود يومية ودفتر الأستاذ، بغرض التحقق منها، والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة؛

- يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة، بأي طريقة من الطرق المناسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفنية؛

- أن يتأكد من مدى فاعلية وقوة الرقابة الداخلية بتقييمه لها، حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم ويغطي معظم عمليات المؤسسة.

كما تترتب مسؤوليات على المدقق الخارجي، نذكر منها: المسؤولية الأخلاقية، المسؤولية القانونية، المسؤولية المهنية والمسؤولية التأديبية.

¹محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص7-ص8.

المطلب الثالث: ماهية الرقابة الجبائية

بعد أن أصبح التهرب والغش الضريبي ظاهرة مفتشية في المجتمع الاقتصادي وظهرت آثارها على الاقتصاد الوطني وساهم في عرقلة السير الحسن لعجلة التنمية الاقتصادية فكان لابد من التركيز أكثر على الرقابة الجبائية لردع المخالفين في هذا الجانب، ومنه سعت الإدارة الجبائية إلى عدة إصلاحات كزيادة عدد الأعوان والرفع من كفاءاتهم، إستصلاح وإنشاء مراكز ضريبية جديدة، تطوير الرقمنة الجبائية وغيرها من الأساليب التي من شأنها أن تقضي على هذه الظاهرة ومنه زيادة إيرادات الخزينة العمومية والرفع من التنمية الاقتصادية.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كمرحلة أولى والقضاء عليه في المرحلة الثانية، لذا فإنه من الضروري إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها، ولكن قبل الوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

1- تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة بشكلها العام وفي نطاقها الواسع الوسيلة المجدية لمعالجة الإختلال والانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تسهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في إستعمال مواردها مثل الرشوة والسرقة، وقد اختلف في إعطاء تعريف مناسب للرقابة¹.
ومن أهم التعاريف للرقابة نذكر ما يلي:

- **التعريف الأول:** "مصطلح الرقابة بشكله العام من المفاهيم التي لها مكانة هامة في المجال الإداري والسياسي لأية دولة، وتعتبر من أهم الوسائل التي تلجأ إليها الدولة وتمارسها على مختلف هيئاتها ومصالحها لاسيما المحلية منها من أجل ضمان التطبيق السليم للقانون، وتصويب الأخطاء التي قد تقع فيها جهة الإدارة أثناء ممارستها لمهامها وتطبيقها لمختلف القوانين والتنظيمات"²؛
- **التعريف الثاني:** للمفكر الاقتصادي فايول: "الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"³؛
- **التعريف الثالث:** هناك من عرفها أيضا على أنها "مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ما هي إلا مجموعة

¹سهام كرودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، (دراسة حالة عينة من المؤسسات الصيدلانية)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2008، ص89.
²محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 7، العدد 6، الجزائر، 2018، ص149-ص150.
³الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص19.

الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة¹.

وفي المجال الجبائي فإن الرقابة لها حيز خاص وتمارسها هيئة محددة وهي إدارة الضرائب التي منح لها قانون الإجراءات الجبائية حق الرقابة، ولهذا النمط من الرقابة عدة تعاريف تختلف بين خبراء القانون وخبراء المالية والمحاسبة من جهة أخرى؛ وتختلف حتى التسمية المستعملة لأن خبراء المالية والمحاسبة يستعملون مصطلح التدقيق أما أصحاب القانون فيستعملون مصطلح الرقابة إستنادا إلى قانون الإجراءات الجبائية². وتعتبر الرقابة الوظيفية الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية هي تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الإنحرافات قبل وقوعها.

2- تعريف الرقابة الجبائية:

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي، ولها عدة مفاهيم تذكر أهمها³:

- **التعريف الأول:** "عرفتها المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق العدالة بين المؤسسات؛"

- **التعريف الثاني:** يرى أنها "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية؛"

- **التعريف الثالث:** "يرى أن الرقابة الجبائية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي (Claude Laurent) تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".

ومنه يمكن القول أن الرقابة الجبائية "هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني"⁴.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، ط2، الجزائر، 2012، ص19.

² محمد قلي وفهيمية بلول، مرجع سابق، ص19-ص20.

³ الياس فلاب ذبيح، مرجع سابق، ص19.

⁴ Michel Bouvier et Marie Charistine, *l'administration fiscale en france*, presses universitaires de France, France, 1988, P48.

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية

تقوم الرقابة الجبائية على مبادئ ولها أسباب دفعت المشرع لإعتمادها ولها وأجهزة تقوم بها، لذلك لا تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها إلا بتوافر مبادئ أساسية تتمثل في:

1- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:

- تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب؛

- تحقيق العدالة الضريبية، أي أن تكون المعاملة الضريبية متساوية بين المكلفين بالضريبة.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي، مالم يرفق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه إلا أن اليد العاملة لا تقي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال.

ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنويع مخطط عملها ونشاطها، وتأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها، تأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

1- الرقابة الداخلية:

وهي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق، وهذا دور المفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة، وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق:¹

1-1- الرقابة الشكلية: تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى.

وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تبدأ منذ إستلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح الشكلي للعناصر المصرح به.

إذا الرقابة الشكلية الغرض منها هو ضمان أن التصريحات المقدمة تمت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، مما سبق

¹ عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كإداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، (دراسة حالة ولاية باتنة)، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تحت إشراف علي رحال، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2004/2003، ص57.

الفصل الأول:الإطار النظري والدراسات السابقة

نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة فهي تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات وتهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

1-2- الرقابة على الوثائق: تكون عكس الرقابة الشكلية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق، حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة ويكون على مجمل التصريحات، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتقرن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف، بمعنى آخر هي فحص للتصريحات الجبائية المكتتبه وتجانسها مع المداخل المصرح بها بالإضافة إلى الوثائق والمعلومات التي هي في حوزة المصلحة، أما في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.

وفي الجدول الموالي يتبين حجم الإيرادات الناتجة عن عملية الرقابة على الوثائق من سنة 2007 إلى سنة 2011 كمية الوثائق التي خضعت للرقابة كالآتي:

الجدول رقم (02): الرقابة على الوثائق

السنة	2007م	2008م	2009م	2010م	2011م
عدد الوثائق المراقبة	30894	32795	30365	30029	27291
قيمة الإيراد	33.162.154.643	30.015.195.068	28.246.714.392	32.293.982.830	26.224.016.076

المصدر، رسالة المديرية العامة للضرائب، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012، عدد64.

الجدول أعلاه يبين الرقابة الجبائية للسنوات 2007-2008-2009-2010-2011م على المستوى الوطني.

ينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق، على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبديرات، فيكون طلب المعلومات عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة إلى المكلف بالضريبة، سواء كان شغوياً أو كتابياً من أجل تقديم معلومات إضافية بهدف إزالة الغموض في التصريحات المقدمة من المكلف، ولتقديم إضافات في ما يخص النقاط والمسائل التي تم تحديدها من طرف إدارة الضرائب، وعندها تلجأ هذه الأخيرة إلى مراسلته من أجل تقديم تبريراته وفقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية. أما في ما يخص طلب التوضيحات والتبديرات، فيتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة وطلب توضيحات وتبديرات منه في كل المسائل التي يشوبها غموض أو إبهام، وللمكلف بالضريبة لأجل لا يقل عن 30 يوماً من أجل تقديم رده وفي حالة إنقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/06/15¹.

¹ سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط اثباتها، ورقة عمل مقدمة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 29/28 أكتوبر 2015، ص11.

2- الرقابة الخارجية (الرقابة المعمقة):

بعد قيامها بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق تخرج إدارة الضرائب عن إطارها الضيق، بحيث ينتقل أعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الأقل رتبة مراقب إلى مكان مزاولة المكلف بالضريبة لنشاطه من أجل إجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، يقوم المحققون في هذه الحالة بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف غيره والمتعلقة بنشاطه، وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من الشكلين السابقين لما تحققه من معاينة واقعية ويتضح جليا أن الرقابة الخارجية تهدف إلى التأكد من التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمصادر الخارجية وتكتسي في شكلين، الفحص المحاسبي والفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.¹ وهو ما أدى بالمشروع إلى تكريسها في آيتين يتمثلان في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، وقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2004/11/23 بأن الرقابة بعين المكان تخضع لأجل محددة بستة أشهر.²

رابعا: أهداف الرقابة الجبائية

تنقسم أهداف الرقابة الجبائية إلى إثنين منها المحددة ومنها العامة:³

1- الأهداف المحددة للرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتيجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالإقتطاعات الضريبية، وتطبيقها يمثل أحد الإهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

2- الأهداف العامة للرقابة الجبائية

لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية في أنها تهدف أساسا الى التحذير من أي محاولة غش أو تدليس أو ممارسة عمل سواء كان مقصود أو غير مقصود من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الواجبات المفروضة عليه والإلتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين والغشاشين في الواقع، وأن عملية الغش والتدليس ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة للدولة، ولكن تؤدي أيضا إلى فشل كل السياسات التي ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية.

¹ عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص58.

² سامية العايب، مرجع سابق، ص12.

³ ميلود عبود وبرباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المركز الجامعي تندوف، الجزائر، جوان 2018، ص3.

خامسا: حقوق الإدارة الجبائية

للإدارة الجبائية مجموعة من الحقوق والإجراءات التي تعتمد عليها في حماية أموال الخزينة العمومية التي تعتمد عليها أساسا في النفقة بعد الجباية البترولية، وتستعمل هذه الحقوق للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وتتمثل هذه الحقوق في:

1- حق الرقابة:¹

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات والوثائق التي بحوزة المكلف بالضريبة والتي تخص كل ضريبة أو رسم أو إتاوة، يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على تلك المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، ويتم ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات خلال ساعات ممارستها لنشاطها العادي، ويمكن لمفتش الضرائب أن يراقب التصريحات ويطلب التبريرات والتوضيحات كتابيا كما يمكن أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، حيث يسارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان المسند المستعمل لحفظ المعلومات والبيانات، إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة برامج الإعلام الآلي فيمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

2- حق المعاينة:

عندما يتم إيجاد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل الوثائق أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي بحوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص مايلي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستنتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

¹المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2021، المواد 18-34-35، ص6-ص13-ص14.

3- حق الإطلاع:

لقد منح المشرع الجبائي وسيلة قانونية لأعوان الإدارة الجبائية تعطيهم الحق في الإطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة، وذلك بجمع المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، المؤسسات العمومية، والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، وهذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وينقسم حق الإطلاع الى:¹

3-1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

3-2- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: بمقتضى المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يجب على المؤسسات أو المؤسسات والقائمين أعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو المؤسسات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيروها مؤسساتهم بالجزائر، كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

3-3- حق الإطلاع لدى الغير: يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو بيعها محلات تجارية أو تشتري بصفة عادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة أن تنقيد بها، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع.

4- حق التقادم:

بمقتضى المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن إستدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، كما حدد قانون الإجراءات الجبائية الأجل المسموح للإدارة بأربع (4) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

¹المرجع السابق، المواد 18-46-51-58-105-106-107، ص6-ص20-ص21-ص23-ص35.

سادسا: التزامات الإدارة الجبائية

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العمومية الأخرى في الدولة تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة، وهذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، ومن هذه الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية عدم التعسف في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها وأن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقوانين إحترام مبدأ الشرعية.

وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها فإنه يقر عليها التزامات في هذا المجال، وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية والحقيقة أن القوانين الضريبية لا تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص بذلك مثل نصها على التزامات المكلفين، وإنما يتم الاستدلال على مثل هذه الالتزامات من خلال ثنايا النصوص الضريبية، ومن أهم الالتزامات الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية في علاقتها مع المكلفين بالضريبة تذكر الإلتزام بإعلام وتوعية المكلفين بالضريبة، الحفاظ على السر المهني إضافة إلى تحصيل الضرائب.

1- الواجب الإعلامي لإدارة الضرائب:

رغم كون اقتطاع الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة، إلا أن الإدارة الجبائية تحرص في مجال فرض الضريبة أن تضفي على مهمتها طابعا توافيقيا وأن تجعل سلوك المكلف بالضريبة ضمن مقاربة في غاية التمدن، علاوة على ذلك تسعى لأن تجعل من هذا الأخير شريكا كاملا لإنجاز هذه المهمة المتمثلة في تمويل ميزانية الدولة عن طريق الضريبة إذ تمثل هذه الشراكة هدفا إستراتيجيا بالنسبة للإدارة الضريبية.

لأشك أن فرص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما إزدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، واقتناعهم بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ برامج الحكومة التي تعود بالنفع على المجتمع ككل، وبالعكس كلما إنخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلبا على التحصيل، لذلك يسعى المشرع إلى إعلام المكلفين بإعطائه نظرة إيجابية اتجاه النظام الضريبي وسلبية اتجاه التهرب الضريبي.

ومن أجل فعالية أكبر في الإعلام يجب استعمال كل الوسائل الإعلامية المتاحة، ويتعين ممارسة واجب الإعلام ضمن إطار إحترام قواعد كتمان السر المهني لذا يجب على الموظف التعامل مع مستعملي المرفق العام بلباقة ودون ملاحظة، ففي هذا المجال تسهر الإدارة الجبائية على أن يتصف أعوانها بسلوك مثالي عند ممارسة مهامهم الخاصة بإستقبال وإعلام الجمهور، وهو ما يتجسد من خلال الإصلاحات العميقة التي قامت بها على مستوى جميع هياكلها سواء على المستوى المركزي أو المحلي والتي أوكلت لها مهمة إستقبال المكلفين وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم، ويكون ذلك كما يلي:¹

1-1- الهيئات المكلفة بالاتصال:

- مديرية العلاقات العمومية والإتصال؛
- على المستوى المحلي.

¹ فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011/2012، ص102.

1-2- نشاطات الإدارة العمومية في مجال الاتصال:

- تعزيز اللقاءات بالجمعيات والإتحادات المهنية؛
- العلاقات مع وسائل الإعلام التي تعتبر وسيطا أساسيا بين الإدارة الجبائية والجمهور؛
- ترقية وسائل الإتصال الحديثة.

سابعا: التزامات المكلف بالضريبة

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون وجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التصريحات الجبائية:¹

1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف:

إن المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة، ومقنعة حسب الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، وبالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري بمسك السجلات المحاسبية كسجل اليومية العامة وسجل الجرد.

سجل اليومية العامة وسجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش، ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة.

على المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة عشر سنوات.

2- الإلتزامات الجبائية للمكلف:

على المكلفين أن يكتتبوا في الأجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

1-2- التصريح بالوجود: أن المكلفين بالضريبة مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، إبتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح المؤسسات أو الضريبة الجزافية الوحيدة.

2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم: ألزم القانون المكلفين أن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا، أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين 20 الموالية للشهر، أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

2-3- التصريح السنوي: ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض

¹منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص101-104.

الفصل الأول:الإطار النظري والدراسات السابقة

الضريبة أو التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجاناً من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو المهن غير التجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب أجل عشرة 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة؛

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

ثامناً: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لابد أن يشعر المكلف بالراحة عند القيام بعمله لذلك أقر المشرع الجبائي عدة ضمانات وحقوق تمكن المكلف من حماية نفسه من تعسف الإدارة الجبائية، وعلى أعوان الإدارة الجبائية إحترام هذه الحقوق وعدم تخطيها والذي يؤدي إلى بطلان التحقيق، ونذكر أهم تلك الضمانات:

إن الضمانات الممنوحة للمكلف والمتعلقة بممارسة حقوق الإدارة من تحقيق تدقيق تضمن له حقوقه ضمن الإطار التشريعي والمتمثل في التالي:

1- ضمانات متعلقة بممارسة حق التحقيق والتدقيق

بالنسبة للضمانات المتعلقة بممارسة حق التحقيق والتدقيق نذكرها كالاتي:

1-1- إرسال إشعار التحقيق مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته:

قبل الشروع في إجراء تحقيق معمق للوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة يتعين على الإدارة الجبائية الإبلاغ بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إفادة بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق صراحة ما يلي:

- فيما يتعلق بالوضعية الجبائية الشاملة: الأجل الأدنى للتحضير المقدر بخمسة عشرة (15) يوماً، ابتداء من تاريخ إستلام إشعار بالتحقيق؛

- فيما يتعلق بالتحقيق في المحاسبة: الأجل الأدنى للتحضير المقدر بخمسة عشرة (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام إشعار بالتحقيق، إشعار بالتحقيق، تاريخ وساعة أو تدخل، مدة إجراء التحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والآتوى المعنية والوثائق الواجب الإطلاع عليها.

1-2- الإستعانة بمستشار: كما يمكن الإستعانة بمستشار من إختياركم أثناء إجراء عملية التحقيق المعمق في

الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة (يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة إلى هذا الحق).

1-3- تحديد مدة إجراء التحقيق: يجب ألا تتعدى مدة إجراء التحقيق في المحاسبة إعتباراً من تاريخ إستلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق أربعة أشهر فيما يتعلق بمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مبلغ 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، وكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محققة، ستة أشهر فيما يتعلق بالمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها:

- يزيد عن 1.000.000 دج ويقل أو يساوي 5.000.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات؛
 - يزيد عن 2.000.000 دج ويقل أو يساوي 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.
- عام واحد في جميع الحالات الأخرى.

1-4- إستحالة إجراء تحقيق جديد: عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في خاص بفترة ما، وبالنسبة للضرائب والرسوم المعنية لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة.

2- الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم:

وتتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم كالتالي:

2-1- التبليغ بإعادة التقييم:

- يتعين على الإدارة الجبائية الإبلاغ بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، بواسطة إشعار بإعادة التقييم، وذلك حتى في غياب إعادة التقييم أو في حالة رفض المحاسبة؛
- يجب الإبلاغ بالإشعار المتعلق بإعادة التقييم مفصلاً بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام؛
- كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً ومبرراً بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.

2-2- حق الرد: يتمتع المكلف بالضريبة بأجل مدته أربعين يوماً لإبداء ملاحظاته أو قبوله، قبل إنقضاء أجل الرد يمكنكم طلب توضيحات شفوية حول مضمون الإشعار أو التبليغ، وبعد إنقضاء هذا الأجل يمكنه أيضاً طلب الحصول على توضيحات إضافية، ويوجد حالتين رئيسيتين:

- **في حالة إبداء الموافقة:** يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه، وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة؛

- **في حالة تقديم ملاحظات:** هناك ثلاث حالات يمكن أخذها بعين الاعتبار:

- إذا اعتبرت الإدارة الجبائية أن ملاحظاتكم مؤسسة قانونياً ومقبولة، كلياً أو جزئياً فأنها تترجع عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله؛
- إذا تم رفض ملاحظاتكم يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغكم بذلك بواسطة رد مبرر؛
- إذا تدرعت هذه الأخيرة بسبب جديد لإعادة التقييم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول، فإنه يمنح للمكلف أجلاً قانونياً إضافياً مقداره أربعين يوماً من أجل تقديم ملاحظاته.

المطلب الثالث: مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية لكونها الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي، فهي تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتتخذ هذه الرقابة عدة أشكال ذكرنا منها التحقيق المحاسبي.

أولاً: قدرة التحكم في أدوات التحقيق على دعم الرقابة الجبائية:

تسند الإدارة الجبائية مهمة التحقيق في محاسبة المكلفين لأعوان ذوي خبرات ومهارات عالية جبائياً ومحاسبياً، حيث يمنحهم القانون الجبائي حقوق والتزامات شأنهم شأن المكلفين، وهذا تسهيلاً ودعمًا للرقابة الجبائية وضمان نجاحها وإثمارها بالنتائج المرجوة.

1- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، و نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية الممثلة في كل مراحل عملية التحقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد إسترجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية¹.

2- مساهمة تحديث القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية:

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلم النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمنشورات الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية و القيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهم حقوق الخزينة العمومية التي يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، و عليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية².

مما سبق يمكن القول أن تحديث وتحيين القوانين الجبائية ومواكبة المدقق لمختلف هذه التغيرات وقدرته على التحكم فيها بشكل جيد يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص56.

² المرجع السابق، ص68.

3- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة والمتعلقة بالمفاهيم والمبادئ والفروض، إن من بين أدوات التحقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها أن تكون لديه القدرة على التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في فهم المبادئ المحاسبية، وهذا بهدف كشف التجاوزات التي يمكن أن يرتكبها المكلف، وعليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في المبادئ تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

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

إن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في فحص وثائقه الختامية والإثباتية، لذلك نجد:

1- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي الزمها القانون التجاري الجزائري والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد¹ والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، ترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد"².

2- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والمعبرة عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، وعلى العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج لسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الإستثمارات، المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى³.

3- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الإعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة

¹ خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص68.

² -الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، 2007، المادة 11، ص4، عبر الرابط التالي:

<http://www.joradp.dz/TRV/ACom.pdf>

³ إدريس اشتوي، المراجعة معايير الإجراءات، ط5، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان، بنغازي، ليبيا، 1993، ص60.

لوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات لملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الإستفادة من شيء ما¹.

ولكن يشهد العون المدقق على صحة وصدق شكل تلك الدفاتر والوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني وهو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد من:²

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانوناً؛
- محاسبة مقلعة أي أن الدفاتر والوثائق المحاسبية المذكورة سلفاً يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية، ويمكن صياغة الفرضية التالية: الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

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

تنقسم قدرة فحص رقم أعمال المكلف إلى رقم أعمال تجاري وكذا صناعي وخدمي، ويتم شرحها كالتالي:

1- قدرة رقم الأعمال التجاري على الرقابة الجبائية:

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، وعليه فإن العون المدقق يجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا بجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف.

2- قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية:

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

وعليه فإن لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعقد عمليات

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص81.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص81.

الإنتاج بمختلف مراحلها، وعليه يمكن القول إن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية¹.

3- قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية:

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

- تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن؛
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا بإستخدام الحساب المالي؛
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة.
- كما للعون المدقق بجوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون.
- كما يمكننا القول إن للعون المدقق كامل السلطة في إختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا.
- ومن المناقشة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، ويتضح أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في اليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجم على ذلك خلل في عملية التحقيق ويصبح عمله قابل للبطلان².

¹صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص74-82.

²صديقي مسعود ومحمد التهامي طواهر، المرجع السابق، ص82.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع مذكرة أو كانت لها علاقة بها، بالإضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هذه الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والإختلاف فيما بينها وكيفية الإستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى الدراسات الجامعية التي تناولت التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وكذلك دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة وكذلك التحصيل الضريبي كما يلي:

أولاً: دراسة أيوب بودرواز وأسامة شريقي

بعنوان "الرقابة الجبائية ودورها في تفعيل التحصيل الضريبي"، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، السنة الدراسية 2021/2020.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء إطار تصوري ومفاهيمي قانوني في تنظيم الرقابة الجبائية وإعطاء حلول لتفعيل عملية الرقابة الجبائية مما يحسن عملية التحصيل الضريبي، وأسباب إجراء الرقابة الجبائية في ظل صعوبات التحصيل الضريبي وقدرتها على إدارة عملية الرقابة بعدل ومساواة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الجزائر وفي ظل اعتمادها على الجبائية البترولية وبعد تراجع اسعار البترول عالميا سعت إلى تغطية العجز عن طريق الجبائية العادية وذلك بتدعيم القطاعات الغير بترولية، وسعت إلى مكافحة المتهربين ضريبيا مما استوجب الزيادة والحزم في الرقابة الجبائية واستحداث آليات معاصرة تكافح الغش والتهرب الضريبي لكشف التجاوزات.

ثانياً: دراسة موسى بوربيع وطارق عيروج

بعنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر، تخصص: محاسبة وجبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، السنة الدراسية 2020/2019.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مفهوم الرقابة الجبائية وكيفية تنفيذ إطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني، كيفية التأكد من مدى صحة صدق التصريحات المحاسبية المقدمة من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة، التعرف على مكونات التدقيق المحاسبي ومدى دعمها للرقابة الجبائية، ودور العون المدقق في الحد من الأخطاء والتجاوزات التي تتضمنها القوائم المالية المقدمة، كما ركزت على معرفة ضمان حقوق الإدارة الجبائية والمكلف.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها بداية في عملية التدقيق المحاسبي يجب على المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية ليحدد الشكل القانوني للمكلف، وكذا الضرائب والرسوم التي تتماشى مع نوع النشاط، وكذلك يجب على العون المدقق الإطلاع الدائم والمستمر على القوانين الجبائية وكل جديد، كما يجب القيام بالأبحاث ومن ثم المراسلات التي لها علاقة مع المكلف للتدخل لكشف الأخطاء، ويتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق مؤشرين؛

- المؤشر الأول رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره؛
- المؤشر الثاني عن طريق هامش الربح الوسطي ويحدد وفق الإدارة الضريبية.

ثالثا: دراسة يعقوب يورة

بعنوان "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"، أطروحة دكتوراه، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، السنة الدراسية 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية لمهنة المدقق المحاسبي والتعرف على كيفية القيام بعملية التدقيق التي يمكن أن تنتقل لاحقا إلى الرقابة الجبائية في الجزائر، إضافة إلى معرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق وكيفية تجنبها عبر اختيار الطرق المنهجية المثلى.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن عملية تدقيق الحسابات عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها، وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وتهدف قواعد السلوك المهني إلى الرفع من مستوى مهنة التدقيق وتنمية روح التعاون بين المدققين وتدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات.

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى المقالات العلمية التي تناولت الرقابة الجبائية، كما يلي:

أولاً: دراسة ميلود عبود وكمال برباوي

بعنوان "الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل"، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الضريبة التي تستخدمها الدولة لتمويل خزينتها عن طريق الإيرادات المتحصلة عليها من المكلفين، ومن أجل تحقيق ذلك تعترض الدولة عدة مشاكل منها التهرب الضريبي والتجاوزات وبالتالي أصبح بمرور الوقت مشكل يهدد تحصيلها الضريبي وأكبر عائق للتنمية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الرقابة وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي ولذلك لجأت الدولة لتطوير الأراضية الرقمية المستحدثة، حتى يكون للرقابة دور فعال لا بد أن تمارس حقوقها المتمثلة في "حق الرقابة، حق الإطلاع، حق التفتيش، حق إستدراك الخطأ" إلا أن المكلفين دائماً ما تكون لديهم إعتراضات التي تؤدي إلى نزاعات مع الإدارة الضريبية والتي قد يسببها تارة المكلف وتارة أخرى العون الضريبي. إن التحقيق المحاسبي والتحقيق في مجمل الوضعية الضريبية يعد شكل من أشكال الرقابة لكشف أي حالة تهرب ضريبي.

ثانياً: دراسة محمد قلي وفهيمة بلول

بعنوان "الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 06، المجلد 07، جانفي 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح الإمتيازات بهدف ضمان فرض تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم، وكذلك الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، وكذلك التصدي إلى كل من يسعى لاستعمال الحيل والمناورات للتهرب عن دفع ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الرقابة الجبائية أداة مهمة في يد الإدارة الضريبية تستعملها للتأكد من مدى إلتزام المكلفين وتعمل لصالح الخزينة العمومية، فقد وسع المشرع منح السلطة والإمتيازات للإدارة الضريبية أثناء القيام بمهامها، وبالمقابل من أجل تطبيق العدالة وضمان حقوق الإدارة الضريبية والمكلف منح المشرع العديد من الحقوق والضمانات والتي عبرها تلتزم الإدارة بعدم التعسف في عملها. ولكن رغم ذلك ما ذكر إلا أن هناك عدة مشاكل مازالت قائمة من بينها غموض بعض النصوص القانونية الخاصة بالرقابة والتي تؤدي إلى التهرب الضريبي، كما أن هناك نقص في الإمكانيات المادية والبشرية لدى مختلف مديريات الضرائب لاسيما على المستوى المحلي، بالإضافة نقص كفاءة بعض أعوان الإدارة الضريبية تؤدي إلى التحقيق القضائي تبين وقوع أحد الطرفين في الأخطاء الضريبية.

ثالثاً: دراسة الهادي خضراوي ومحمد السعيد سعيداني

بعنوان "الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تستخدم من طرف المؤسسات لتقليل العبء الضريبي سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي)، وتقابل هذه الظاهرة عدة آليات لمكافحة التهرب والغش الضريبي والتي تستخدمها الدولة لتحصيل حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل في إخضاع المكلفين للرقابة الجبائية والتي ينتج عنها تحصيل أموال الضرائب، وكذا فرض عقوبات وغرامات على المكلفين ومنه يتم تمويل الخزينة عن طريق الإيرادات المتحصل عليها من المكلفين بهدف تحقيق النمو الإقتصادي.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن جل الدول أصبحت لديها إهتمام متزايد في تطوير آليات مكافحة التهرب الضريبي بصفقتها ممارسات تقلل وتنقص من الموارد المالية الهامة للدولة والتي تعتمد عليها في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل مختلف الإستثمارات والدفع بالعجلة الاقتصادية نحو الأمام، وليكون للرقابة الجبائية دور فعال لا بد للإدارة الجبائية أن تعرف أسباب لجوء المكلفين لهذه الظاهرة لمحاولة إرساء التعديلات اللازمة عليها وتفعيل دور التواصل المستمر بين الطرفين، وذلك حتى لا تكون هناك صورة مشوهة تجاه إدارة الضرائب من طرف المكلفين.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف

يتم التطرق في هذا المطلب إلى أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا وكذلك الرسائل الجامعية والمقالات العلمية على النحو التالي:

أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية

فيما يخص أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والرسائل الجامعية فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات:

الجدول رقم (3): المقارنة بين الدراسة الحالية والرسائل الجامعية

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
أيوب بودرواز واسامة شريقي 2021/2020	- الإطار النظري لماهية الرقابة - حقوق ووظائف الادارة الجبائية - دور الرقابة في محاربة التهريب	- التركيز على الإطار القانوني - التركيز على طرق التحصيل - عدم التعمق في التدقيق المحاسبي	الإستفادة من منهجية البحث والتسلسل في ترتيب المعلومات
موسى بوربيع وطارق عيروج 2020/2019	- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي - الإطار العام للرقابة الجبائية	- مكان إجراء الدراسة الميدانية	تمثل الدراسة امتدادا لدراستنا
يعقوب يورة 2015/2014	- أنواع التدقيق المحاسبي - مبادئ التدقيق المحاسبي	- تم التركيز على تدقيق فقط - غياب جانب الرقابة الجبائية	إثراء الدراسة بالمعلومات

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثانياً: المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية

فيما يخص أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والمقالات العلمية فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه المقالات العلمية.

الجدول رقم (04): المقارنة بين الدراسة الحالية والمقالات العلمية

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة منها
ميلود عبود وكمال برباوي 2018	- مكافحة التهريب الضريبي - تعزيز من قدرة الرقابة الجبائية	- فروض ومعايير التدقيق - مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة	- أهداف الرقابة الجبائية - حقوق الإدارة الضريبية
محمد قلي وفهيمه بلول 2018	- مكافحة التهريب الضريبي - التعزيز من قدرة الرقابة الجبائية	- فروض ومعايير التدقيق المحاسبي - التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	- تعريف الرقابة الجبائية
عبد الهادي خضراوي و محمد السعيد سعيداني 2015	- أهداف الرقابة الجبائية - أشكال الرقابة الجبائية	- أنواع الضريبة - مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير مباشرة	- الإطلاع على دور الرقابة في مكافحة التهريب الضريبي

المصدر: من إعداد الطالبين.

لقد حاولنا في دراستنا هذه التطرق إلى موضوع التدقيق المحاسبي، وكذلك الرقابة الجبائية والربط بينهما بطريقة مميزة عن الدراسات السابقة بدون إنكار أننا إستعملنا الدراسات السابقة كموجه لنا في بحثنا هذا.

خلاصة:

تبين لنا من خلال المعلومات السابقة التي ذكرها في الفصل الأول، والذي تطرقنا فيه إلى أن التدقيق المحاسبي أحد أدوات الرقابة الجبائية التي تعمل بها الإدارة الضريبية في مواجهة ومكافحة المكلفين المتهربين ضريبيا، وذلك بعد التأكد من المعلومات الشكلية والضمنية والتصريحات المقدمة من طرفهم، واكتشاف كافة الأخطاء والتجاوزات المتعمدة وغير المتعمدة، كذلك يجب على الأعوان المدققين أن يتحكموا في جميع الأدوات من أجل الوصول إلى الفهم السليم لوضعية المكلفين.

الرقابة الجبائية هي من أهم الإجراءات التي تفرضها الإدارة الضريبية من أجل التحقق من صحة المعلومات والمستندات المقدمة من طرف المكلفين، وتسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم والعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها، وقد شرع المشرع الجبائي الجزائري جملة من اللوائح القانونية بهدف إرجاع الحق العام المتهرب منه لخزينة الدولة بهدف إرساء العدل والمساواة بغية تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وكذلك السياسية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة في مركز الضرائب

برج بوعريج

تمهيد:

بعدها تناولنا في الفصل الأول بما تناولنا من مصطلحات مفاهيمية حول التحقق المحاسبي والرقابة الجبائية، نصل في هذا الفصل إلى عرض شامل لمختلف الهيئات الضريبية في الجزائر منذ النشأة إلى يومنا هذا، وبالتحديد مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، وفي هذا الفصل سنتطرق إلى المهام المختلفة لمركز الضرائب، ومن خلال دراسة حالة لمؤسسة خضعت للرقابة الجبائية بالإعتماد على التحقق المحاسبي لنصل من هذا الباب إلى النتائج المترتبة عن الرقابة الجبائية للمؤسسة.

وللوصول إلى النتائج المرجوة في دراستنا هذه قمنا بدراسة ميدانية في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، والتي درسنا فيها ملف جبائي لمؤسسة لتحديد الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، من خلال تناولنا للمبحثين التاليين:

- المبحث الأول: نبذة عن مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج؛
- المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لدور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: نبذة عن مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

تحاول الإدارة الجبائية تحسين الخدمة المقدمة قصد إنشاء مرونة لتقديم وتعزيز الوعاء الجبائي وتطوير العلاقة بين الإدارة والمكلف، وتم إنشاء طرق جديدة للتسهيل على المكلف تتمثل في مراكز الضرائب على مستوى الوطن التي توفر مسؤولية أكبر وتسهل على المكلفين القيام بتصريحاتهم وكذا تسديد ضرائبهم.

المطلب الأول: نشأة مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

لدى مركز الضريبة وزن هام لدى مديرية الضرائب وذلك لمسؤوليتها عن الآف الملفات ذات حجم تحصيل كبير ويشمل ذلك كل الولايات.

أولاً: نشأة مركز الضرائب

يعد مركز الضرائب من الهياكل المستحدثة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يتكفل بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين لمجال إختصاصه والتي تتمثل في:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والغير تابعة لمجال إختصاص مديرية كبريات الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 د.ج؛
- المكلفين أصحاب المهن الحرة؛
- الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

وتتقسم مراكز الضرائب الى 3 أصناف وذلك تبعا لعدة ملفات مسيرة من قبل المركز نفسه كالتالي:

الصنف الأول: عدد الملفات من 8001 الى 12000 ملف؛

الصنف الثاني: عدد الملفات من 4001 الى 8000 ملف؛

الصنف الثالث: عدد الملفات اقل من 4001 ملف.

ثانياً: نشأة مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

فيما يخص نشأة مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج فقد بدأ العمل بتاريخ 2012/12/02 ويضم حاليا 115 عامل موزعين على مختلف مصالح المركز، ويعالج المركز ما يقارب 6500 ملف جبائي وذلك حتى تاريخ 2023/03/28 حسب ما صرح به لنا رئيس مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.

المطلب الثاني: المهام المختلفة لدى مركز الضرائب

إن لمركز الضرائب العديد من المهام وتمر بعدة مراحل بداية من مرحلة الإعلام والإستقبال ووصولاً إلى مرحلة التحصيل، ولهذا تم توزيع المهام حسب مختلف المجالات، ونذكرها فيما يلي:

أولاً: في مجال الوعاء الضريبي

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- يمسك ويسير الملفات الجبائية التابعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التحصيل مع معاينتها والمصادقة عليها.

ثانياً: في مجال التحصيل

- التكفل بالجداول والسندات والإيرادات والرسوم والإتاوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- ضبط الكتابات المتمركزة في تسليم القيم.

ثالثاً: في مجال الرقابة

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها لإستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وتحقيق البرامج والتدخلات والمراقبة لدى المكلفين الخاضعين للضريبة وتقييم النتائج.

رابعاً: في مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوي؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- سداد القروض والرسوم على القيمة المضافة.

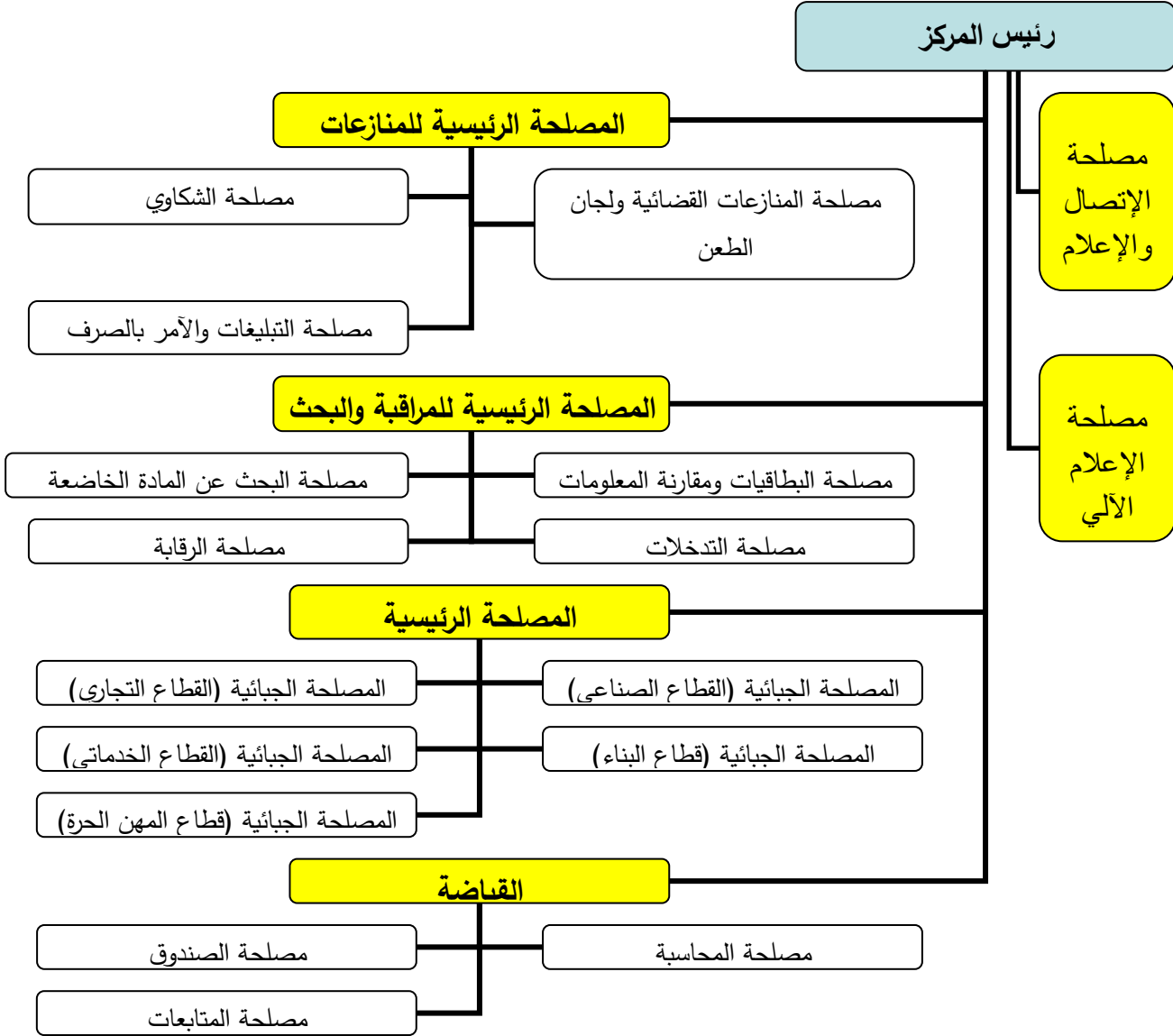
خامساً: في مجال الإستقبال والإعلام

- ضمان مهمة الإستقبال ومهمة إعلام المكلفين بالضريبة؛
- التكفل بالإجراءات الإدارية بالوعاء لاسيما المتعلقة بإنشاء مؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛
- تنظيم وتسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين للمركز.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج

ينقسم مركز الضرائب سواء لولاية برج بوعرييج أو أي ولاية أخرى إلى ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة ومصطلحتين تحت سلطة رئيس المركز، ويمكن تلخيص هيكله مركز الضرائب في المخطط الموالي:

الشكل رقم (01): هيكله مركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 327/06 يحدد تنظيم المصالح الجبائية الخارجية للإدارة الجبائية ومصالحها، الجريدة الرسمية، العدد 59، 2006، ص 6-

.13

وينقسم مركز الضرائب كما يلي:

أولاً: المصالح الرئيسية

تنقسم المصالح الرئيسية إلى ثلاثة مصالح:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

المصلحة الرئيسية للتسيير مكلفة بالقيام بالوظائف التالية:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتياجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا عن المدير الولائي للضرائب؛
- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق أو الرقابة المحاسبية؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى والحرص على إنسجامها.

وتضم المصلحة الرئيسية للتسيير خمسة مصالح فرعية وهي:

- أ- المصلحة المكلفة بالجباية لقطاع الصناعة؛
- ب- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ج- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- د- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- هـ- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تقوم المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث بالأدوار التالية:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل إستغلالها؛
- إقتراح عملية المراقبة وإنجازها بعنوان الرقابة في عين المكان والمراقبة على أساس الوثائق لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين للمركز مع إعداد جداول إحصائية.
- وتضم المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث أربعة مصالح فرعية، وهي:
 - أ- مصلحة البطاقات والمقارنات: هذه المصلحة مكلفة بالمهام التالية:
 - تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
 - التركيز على المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل إستغلالها؛
 - التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
 - ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية: وتكون على شكل فرق وتتحصر مهام هذه المصلحة في:
 - إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية؛
 - إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس الوثائق في عين المكان إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المتحصل عليها.
 - ج- مصلحة التدخلات: تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وهي مكلفة بالأدوار التالية:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة، وكذا تنجز في عين المكان لكل المعاينات الضريبية لوعاء الضريبة ومراقبة تحصيلها؛
- إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو المراقبة على أساس الوثائق إنطلاقاً من المعلومات المتحصل عليها.
- د- **مصلحة الرقابة:** تعمل هذه المصلحة في شكل فرق وتتنحصر مهامها في كالاتي:
 - إنجاز برنامج المراقبة على أساس الوثائق في عين المكان؛
 - إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3- **المصلحة الرئيسية للمنازعات:**

تقوم المصلحة الرئيسية للمنازعات بالأدوار التالية:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب والنتائج عن فرض زيادات وغرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات إسترجاع وإقتطاع الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا والنزاعات المقدمة إلى الجهة القضائية.
- تنقسم المصلحة الرئيسية للمنازعات إلى مصالح فرعية وهي:

أ- **مصلحة الإحتجاجات:** تتكفل مصلحة الإحتجاجات بالقيام بالمهام التالية:

- دراسة الطعون المقدمة بهدف إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها؛
- إسترجاع الضرائب والرسم والحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعة تلقائياً أو المقطوعة من المصدر؛
- دراسة الطلبات المتعلقة بإرجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المقدمة التي تهدف إلى إحتجاج على الأعمال المتعلقة بالإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

ب- **مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية:** تتكفل هذه المصلحة بالمهام التالية:

- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛
- متابعة قضايا الطعون بالإتصال مع المصلحة المعنية على مستوى المديرية الولائية للضرائب فيما يخص الطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

ج- **مصلحة التبليغ والأمر بالدفع:** ويكمن دورها في المهام التالية:

- تبليغ مختلف القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بالصرف لإلغاء التخفيضات المقررة مع إعداد شهادات متعلقة بها؛
- إعداد منتجات الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

ثانيا: المصالح التابعة لرئيس المركز

يندرج ضمن مصالح الرئيس لمركز الضرائب مصلحتين:

1- مصلحة الإعلام والإستقبال:

تسند إليها مهمة:

- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

2- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:

وتتكفل بما يلي:

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

ثالثا: القبضة:

وتتكفل بما يلي:

- 1- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم والجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
 - 2- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
 - 3- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة وتضم القبضة ثلاث مصالح تتمثل في مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات.
- ويمكن تلخيص هيكله مركز الضرائب في المخطط الموالي:

المبحث ثاني: الإطار التطبيقي لدور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى دراسة حالة لمؤسسة X والمتعلقة بالرقابة الجبائية، وذلك في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج بإعتبار أن هذا الملف الجبائي خضع للرقابة الجبائية والتي تهدف إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمكلف، فاخترنا ملف جبائي مصادق عليه من طرف محافظ الحسابات، ونظرا للسرية المهنية وسرية المعلومات الخاصة بالمكلف محل الدراسة تم التشطيب على المعلومات الخاصة به من رقم التعريف الجبائي، مسير المؤسسة، اسم المؤسسة، عنوانها وختمها مع إبقاء جميع المعلومات الخاصة بها كما هي على أرض الواقع، وكذلك عدم إظهار المعلومات الخاصة بفرقة التحقيق.

وقد تمت دراسة الملف المحقق فيه كونه قدم للإدارة الجبائي تصريحات مشكوك فيها، وقد إعتدنا في دراسة هذا الملف على عدة أدوات منها: مقابلة عون مفتش عن طريق الأسئلة والتحاور، الوثائق وتحليلها، وكذا الإعتدال على أدوات العرض لبرنامج "اكسل".

المطلب الأول: مراحل الرقابة الجبائية

نتعرف في هذا المطلب على المؤسسة التي خضعت للرقابة الجبائي للسنوات 2017-2018-2019-2020، حيث أن المؤسسة هي مؤسسة ذات أسهم (SPA) والتي تنشط في مجال الأشغال العمومية والبناء، وقد خضعت للرقابة الجبائية في العام 2021، بعد أن قسم رئيس الفرقة المهام على الأعاون المختصين في الرقابة، تبدأ عملية التحقيق في الملف الجبائي الخاص بالمكلف كما يلي:

أولا: إعداد خريطة الطريق

يتم من خلال المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي وبالأخص الميزانيات الجبائية لسنوات موضوع التحقيق إضافة أي معلومات خارجية واردة، حيث يتم معرفة وإستخلاص النقاط الهامة التي تستوجب التركيز أثناء عملية التحقيق، ويتم إرسال المراسلات إلى مختلف الموردين والعملاء لمعرفة المبالغ المتعامل بها والبنوك لمعرفة الحسابات غير المصرح بها إن وجدت.

ثانيا: إرسال الإشعار بالتحقيق المحاسبي

حسب الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن إجراء التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل الإشعار بالوصول أو الإستلام مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة (انظر إلى الملحق رقم 01) الذي يبين حقوقه وواجباته إتجاه إدارة الضرائب التي يجب أن تذكر صراحة في هذا الإشعار.

وقد تم تقديم الإشعار بالتحقيق المحاسبي رقم (XX/CDI/2021) (انظر إلى الملحق رقم 02) يدا بيد بتاريخ 2021/06/11 وبعد استلام الإشعار قدم للمكلف مهلة 10 ايام لتحضير محاسبته، ويتكون الإشعار بالتحقيق من المعلومات التالية: اسم الشركة، النشاط، العنوان، رقم الوارد، رقم الإشعار بالإستلام، تاريخ الإرسال، سنوات التحقيق، الضرائب المعنية بالتحقيق، اسم ولقب رتبة رئيس الفرقة واسم ولقب رتبة المحققين.

تتكون المحاسبة بالأساس من السجلات القانونية، سجل مركزي، دفتر الجرد إضافة إلى اليومية المساعدة (يومية المشتريات، يومية المبيعات، يومية البنك، يومية الصندوق ويومية العمليات الأخرى)، كذلك مختلف فواتير الشراء والأعباء، فواتير البيع، وضعيات الأشغال، كشوفات الحساب البنكي، جدول الإهلاكات... الخ حسب الحالة والنشاط.

ويخص هذا الإشعار المؤسسة والتي تنشط في مجال الأشغال العمومية والبناء والكائن مقرها في برج بوعريبرج كما يلي:

- السنوات المراد التحقيق فيها 2017-2018-2019-2020؛
- أنواع الضرائب والرسوم المعاينة في عملية الرقابة: (الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، حقوق الطابع وأخرى)؛
- طلب تحضير الوثائق والمستندات المحاسبية الخاصة بالسنوات المعنية في فترة لا تتجاوز 10 أيام؛
- إمكانية الإستعانة بمستشار يتم إختياره من طرف المكلف والذي يمكن أن يكون بجانبه أثناء عملية التحقيق أو حتى أن ينوب عنه؛
- في ظهر ورقة الإشعار بالتحقيق يجد المكلف مختلف المواد القانونية التي تنظم عملية الرقابة.

ثالثا: تحديد مكان التحقيق في محاسبة المكلف

بعد إستلام الإشعار بالتحقيق المحاسبي يدا بيد لم يطلب المعني بالتحقيق إجراء التحقيق خارج المؤسسة، لذا تقرر إجراءه في عين المكان أي داخل المؤسسة، وذلك لتوفر الجو الملائم لإجراء عملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

لقد تمت معاينة محاسبة المكلف بتاريخ 2021/06/21 وقد تم تحرير محضر لذلك، وكذلك تم معاينة مختلف الإستثمارات التي بحوزة الشركة، وتم تحرير محضر بذلك، وقد تم استعمال إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية كما يلي:

أولاً: بداية عملية التحقيق المحاسبي في إطار عملية الرقابة الجبائية.

في هذه المرحلة يتم الإهتمام بالأشغال التمهيدية والنظر الى التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون.

1- الأشغال التمهيدية للتدقيق المحاسبي:

بعد ما تقرر إجراء التحقيق في عين المكان، قام المعني بالتحقيق بتسليم الوثائق الإثباتية والمحاسبة المتمثلة في فواتير البيع والشراء، أعباء، كشوف بنكية وبريدية، دفتر الأستاذ، وكذا اليومية وكل ما طلبته المصلحة الرقابة في الإدارة الجبائية.

قام الأعوان المحققون باستغلال المعلومات المقدمة لهم من طرف المؤسسة المتمثلة في الكشوفات والتصريحات الجبائية المقدمة لهم وذلك لتسوية الوضعيته الجبائية كالاتي:

- يتم التحقيق في الفواتير من حيث الشكل والمضمون وطريقة الدفع وارتباط المواد المشتراة مع طبيعة النشاط مع مقارنتها بالتسجيلات المحاسبية، بحيث يجب أن تكون مسجلة مسبقا في المحاسبة وإجراء مقارنات مع بطاقة جرد المخزون ومخزون أول المدة، مشتريات الفترة، مخزون آخر المدة، الإستهلاكات واستخلاص الفروقات.

- يومية البنك: يجب تسجيل كل العمليات التي حدثت في كشوفات الحسابات البنكية محاسبيا يوما بيوم، ومن خلال الكشوفات يمكن إستخراج الفوارق في رقم الأعمال المقبوض، ويمكن إستخراج الفواتير المسددة وغير المسجلة محاسبيا، ويمكن إستخراج الإيرادات المالية ومقارنتها مع التسجيلات المحاسبية، بحيث يجب أن تكون العمليات مسجلة تسجيلا صحيحا.

- يومية الصندوق: مراقبة مختلف التحركات التي تحدث في أموال الصندوق من مدخلات ومخرجات مع التركيز على أن يكون رصيد الصندوق موجب، حيث إذا ما كان رصيد الصندوق السابق سالبا وبصفة متكررة يعطي صورة سيئة وينتج عنها تسوية جبائية.

- في هذا الملف الجبائي وباعتباره ينشط في مجال الأشغال العمومية والبناء يتم تبويب وضعية الأشغال بطريقة متسلسلة، وإجراء مقارنة مع كشف الحساب البنكي ومع رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية ومنه إستخراج الفواتير.

- كشف حساب الميزانية والذي يظهر التغيرات في الأصول والخصوم خلال الأربع سنوات غير المتقدمة المعنية بالتحقيق؛
- كشف المحاسبة والذي يظهر التغيرات في رقم الأعمال والأعباء، وكذا الربح الخام الصافي خلال الأربع سنوات غير المتقدمة المعنية بالتحقيق؛
- التصريحات الشهرية والفصلية والتي من خلالها يتم معرفة رقم الأعمال المصرح به وإجراء مقارنة مع المقبوضات حسب المقبوضات في كشف الحساب البنكي والصندوق والتي تبين الوعاء الضريبي واستخراج الفوارق، وإجراء تدقيق على الرسم على القيمة المضافة المحسوم وذلك من أجل مقارنتها مع النتائج.

وقام المحققون بإعداد محضر غياب بعض الوثائق المحاسبية (مصاريف الرعاية، مشتريات، فوائض القيمة ونواتج القيمة)، وبعد دراسة ملف المؤسسة تبين لنا وجود إغفالات وفروقات وأخطاء في المحاسبة.

2- التحقيق المحاسبي من حيث الشكل والمضمون

بعد التحقيق في محاسبة المكلف والتي شملت السنوات من 2017 الى 2020 وعملا بالنصوص والمواد القانونية لاسيما المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، ومنه انتهت عملية التحقيق.

وبالتالي تم إعداد محضر نهاية التحقيق في عين المكان الممضي من طرف مالك المؤسسة والمحققين ورئيسهم، بعد الإنتهاء من هذه العملية يتم إعداد الإشعار بالتسوية الأولي (انظر إلى الملحق رقم 03)، كما يلي:

أ- الوضعية الجبائية:

إنطلاقا من نشاط المكلف المتمثل في مقاوله الأشغال والبناء، وبالتالي فهو يخضع بالنسبة لرقم الأعمال للرسم على القيمة المضافة لمجمل رقم الأعمال طبقا للمواد 14 و 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فهو يخضع للرسم على النشاط المهني لمجمل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 الى 219 من قانون الضرائب المباشرة، وبصفته صاحب العمل فهو يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف المرتبات والأجور على الأجور المدفوعة للمستخدمين المواد (1-75، 1-129 و 134-2) من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

ومن جهة أخرى فهو يخضع بالنسبة للأرباح المحققة للضريبة على أرباح الشركات إستنادا للمواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة، وكذا للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة على الأرباح الموزعة طبقا للمواد 54-104 من نفس القانون.

ب- قيمة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون:

كان مسك الوثائق المحاسبية للمكلف عموما مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري إلا أنه من ناحية المضمون تم لفت إنتباهه لبعض الملاحظات حسب كل سنة كالآتي:

سنة 2017:

- مشتريات غير مصرح بها حسب كشف المعلومات مع المورد (EURL A) بمبلغ خارج الرسم 2.541.100 دج.

- وجود مقبوضات غير مصرح بها (تطبيق المادة 14) من قانون الإجراءات الجبائية:

• مقبوضات حساب الكشف البنكي = 165.512.790 دج.

• رقم الأعمال حسب التصريح G50 = 135.215.800 دج.

• الفرق = 3.029.690 دج.

- حساب إهلاك غير مبرر بمبلغ = 3.540.000 دج إستثمار مهتك.

- حساب إهلاك غير مبرر بمبلغ = 1.000.800 دج إستثمار مهتك.

- حساب مصاريف الرعاية غير المبررة (حساب 6238) بمبلغ = 2.135.000 دج (عدم تقديم إثباتات).

- استهلاكات (خارج الاستغلال مقارنة بين مشتريات و وضعيات الأشغال والمخزون):

• فاتورة رقم (××) (SARL ZA) بمبلغ خارج الرسم = 1.754.000 دج، الرسم على القيمة

المضافة = 333.260 دج في التصريح G50 2017/11.

• فاتورة رقم (××) (SARL FF) بمبلغ خارج الرسم = 2.500.000 دج، الرسم على القيمة

المضافة = 475.000 دج في التصريح G50 2017/10.

- عدم التصريح بوضعية الأشغال رقم 12 الخاصة بمشروع 100 سكن إجتماعي بمبلغ خارج الرسم = 7.383.034 دج.

سنة 2018:

- مشتريات غير مصرح بها حسب كشف المعلومات مع المورد (SARL B) بمبلغ خارج الرسم = 3.000.000 دج.

- وجود مقبوضات غير مصرح بها (تطبيق المادة 14) من قانون الإجراءات الجبائية:

• مقبوضات حساب الكشف البنكي = 685.599.850 دج.

• رقم الأعمال حسب التصريح G50 = 685.244.500 دج.

• الفرق = 355.350 دج.

- حساب مشتريات سنوات سابقة في تحديد النتيجة:

• فاتورة رقم (××) (SARL BT) بمبلغ خارج الرسم = 4.500.000 دج.

• فاتورة رقم (××) (SARL BL) بمبلغ خارج الرسم = 5.000.000 دج.

• حساب الغرامات والعقوبات في تحديد النتيجة بمبلغ = 3.215.000 دج.

- حساب إهلاك غير مبرر بمبلغ = 1.455.000 دج استثمار مهتك.

- حساب إهلاك غير مبرر بمبلغ = 279.800 دج استثمار مهتك.

سنة 2019:

- نواتج غير مصرح بها حسب كشف الحساب البنكي (تعويضات شركة تأمين) بمبلغ = 867.000 دج.

- وجود فارق في حساب 681 بمبلغ = 1.627.450 دج (أعباء الإهلاكات).

- إستخراج الرسم على القيمة المضافة للمشتريات غير المسجلة محاسبيا بمبلغ = 2.308.150 دج.

- إعتبار إستثمارات كأعباء فاتورة رقم (××) (SARL INV) بمبلغ = 938.000 دج.

- حسم الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للحسم بمبلغ = 835.550 دج (مصاريف فندقية).

- حسم الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للحسم بمبلغ = 840.750 دج وتخص حافلة نقل العمال طبقا للمادة 41-2 من القانون على رقم الأعمال (يستثنى من حق الخصم على القيمة المضافة للسيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية في استغلال نشاط المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة) فاتورة رقم (××) بتاريخ 2019/04/03 (SARL VH).

سنة 2020:

- عدم التصريح بالتنازل عن الإستثمارات والتي نتج عنها فائض قيمة بمبلغ = 1.650.000 دج.
- خطأ في الحسم في الرسم على القيمة المضافة (مشتريات سنة 2018) بمبلغ = 2.622.160 دج.
- وجود رصيد دائن للصندوق لشهر أفريل 2020 بمبلغ = 3.545.000 دج.

ثانيا: نتائج التحقيق المحاسبي بعد التسوية الأولية للتحقيق

بعد تقديم إنتباهات للمكلف حول الأخطاء التي تم اكتشافها، وبعد الإنتهاء من عملية التحقيق تم طلب التصحيحات التالية:

- إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة لفواتير الشراء والأعباء غير المتعلقة بالنشاط الرئيسي والمحسومة بصفة مزدوجة والمسددة نقدا.
 - إعادة إدماج الأعباء غير القابلة للحسم (حساب أعباء السنوات السابقة والأعباء خارج الإستغلال والإهلاكات) إلى النتيجة.
 - إعادة تأسيس رقم الأعمال للسنة بالإضافة إلى هامش الربح 15% للمشتريات غير المسجلة محاسبيا وإخضاعها لجميع الضرائب والرسوم.
 - إخضاع فوارق في المقبوضات حسب كشوف الحسابات البنكية والتصريحات الشهرية للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.
- بتاريخ 2021/10/25 قدم المكلف بالضريبة وفي المدة القانونية رده حول التسوية الأولية قبل التحكيم:

2017: حيث قدم اثبات مصاريف الخاص SPONSORING وتم تسديده نقدا (وتم تقديم وصل الدفع)؛

2018: مشتريات غير مصرح بها للمورد SARL B بمبلغ خارج الرسم 3.000.000 دج وتم تقديم الفاتورة؛

الفصل الثاني:دراسة ميدانية بمركز الضرائب

2019: بالنسبة لفارق الإهلاكات (أعباء إهلاك) بمبلغ 1.627.450 دج وتتمثل في إهلاك شاحنة مسجلة محاسبيا مقتناة بتاريخ 2019/01/14 وتم تسجيل الإهلاك محاسبيا إلا أنه لم يتم تقييده في جدول الإهلاكات، أما بالنسبة للإستثمارات المسجلة كأعباء تتمثل في أربع محركات تخص رافعات؛

2020: بالنسبة للرصيد الدائن للصندوق بمبلغ 3.545.000 دج فإن الصندوق بعد حسابه تبين أنه دائن بـ 2.850.000 دج.

1- إستخراج النتائج قبل التحكيم

بعد أن قدم المحققون الانتبهات والملاحظات للمكلف رد عليهم هذا الأخير بإثباتات حول ما تقدموا به من دواعي التعديل، تم إستخراج نتائج التسوية الأولية كما يلي:

الجدول رقم (05): إستخراج النتائج قبل التحكيم

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	187 995 032	672 722 327	585 120 526	353 818 352
رقم الأعمال المصرح به	178 070 898	669 272 327	585 120 526	353 818 352
فارق رقم الأعمال	9 924 134	3 450 000	-	-
أعباء مدمجة	10 929 800	14 449 800	2 565 450	995 672
نواتج غير مصرح بها	-	-	867 000	5 195 000
الزيادة الإجمالية	20 853 934	17 899 800	3 432 450	6 190 672
الربح المصرح به	14 803 075	23 229 974	10 228 725	22 570 999
الربح المستخرج	35 657 009	41 129 774	13 661 175	28 761 671
الفارق الصافي	20 853 934	17 899 900	3 432 450	6 190 672

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف في سنة 2017 قد لم يسجل الربح الجبائي الناتج عن الأعمال نفس السنة بقيمة صافية 20.853.934,00 دج، وذلك بعد حساب الربح الجبائي، وفي سنة 2018 وجد الربح الجبائي الغير مسجل 17.899.900,00 دج، وتليه السنتين الموالتين على التوالي بربح جبائي غير مسجل بقيمة 3.432.450,00 و 6.190.672,00 دج.

2- تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات قبل التحكيم

الجدول الموالي يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات قبل التحكيم للسنوات من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (06): تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات قبل التحكيم

التعيين	2017	2018	2019	2020
الربح المستخرج	35 657 009	41 129 774	13 661 175	28 761 671
الربح المصرح به والمسدد	14 803 075	23 229 974	10 228 725	22 570 999
الفارق الصافي	20 853 934	17 899 800	3 432 450	6 190 672
الحقوق	4 796 405	4 116 954	789 464	1 423 855
العقوبة	1 199 101	617 543	197 366	355 964

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف كانت عقوبته في سنة 2017 أكبر من سنة 2018 ويرجع ذلك إلى أن الفارق الصافي بين الربح المستخرج و الربح المصرح به والمسدد لسنة 2017 أكبر من العام 2018، وينطبق ذلك على السنتين الموائيتين 2019 و 2020 حيث كلما تقلص الفارق الصافي تقلصت العقوبة.

3- تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة قبل التحكيم

الجدول الموالي يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة قبل التحكيم للسنوات من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (07): تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة قبل التحكيم

التعيين	2017	2018	2019	2020
أساس الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	12 561 113	9 790 550	2 642 987	715 023
الحقوق	1 884 167	1 468 583	396 448	107 254

الفصل الثاني:دراسة ميدانية بمركز الضرائب

العقوبة	471 042	367 146	99 112	26 814
---------	---------	---------	--------	--------

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف كانت عقوبته في سنة 2017 اكبر من سنة 2018 ويرجع ذلك إلى أن الفارق الصافي بين الربح المستخرج و الربح المصرح به والمسدد لسنة 2017 أكبر من العام 2018، وينطبق ذلك على السنتين الموائيتين 2019 و 2020 حيث كلما تقلص الفارق الصافي تقلصت العقوبة.

4- تسوية الرسم على النشاط المهني قبل التحكيم

الجدول الموالي يتم تسوية الرسم على النشاط المهني قبل التحكيم قبل التحكيم للسنوات من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (08): تسوية الرسم على النشاط المهني قبل التحكيم

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	175 436 924	689 049 850	486 135 665	304 946 974
رقم الأعمال المصرح به G50	135 215 800	685 244 500	486 135 665	304 946 974
الفارق	40 221 124	3 805 350	-	-
الحقوق	804 422	38 054	-	-
العقوبة	201 106	3 805	-	-

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف كانت عقوبته في سنة 2017 اكبر من سنة 2018 ويرجع ذلك إلى أن الفارق الصافي بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به في التصريح الشهري لسنة 2017 أكبر من العام 2018، أما بالنسبة للسنتين الموائيتين 2019 و 2020 كانت تصريحات المكلف صحيحة وتتماشى مع رقم الأعمال المستخرج.

5- تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% قبل التحكيم

الجدول الموالي يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% قبل التحكيم للسنوات من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (09): تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% قبل التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
304 946 974	486 135 665	685 599 850	165 512 790	رقم الأعمال المستخرج
304 945 974	486 136 665	685 244 500	135 215 800	رقم الأعمال المصرح به G50
-	-	355 350	30 296 990	الفارق
-	-	31 982	2 726 929	الحقوق
-	-	3 198	681 682	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف كانت عقوبته في سنة 2017 أكبر من سنة 2018 ويرجع ذلك إلى أن الفارق بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به في التصريح الشهري لسنة 2017 أكبر من العام 2018 وإختلاف نسبة العقوبة ترجع إلى إختلاف قيمة الحقوق، أما بالنسبة للسنتين الموالتين 2019 و 2020 كانت تصريحات المكلف صحيحة وتتماشى مع رقم الأعمال المستخرج.

6- تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% قبل التحكيم

الجدول الموالي يتم تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% قبل التحكيم للسنوات من 2017 إلى 2020 كما يلي:

الجدول رقم (10): تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% قبل التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
-	-	3 450 000	2 541 100	رقم الأعمال المستخرج
-	-	-	-	رقم الأعمال المصرح به G50
-	-	3 450 000	2 541 100	الفارق
-	-	655 500	482 809	الحقوق
-	-	163 875	120 702	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المكلف كانت عقوبته في سنة 2017 اكبر من سنة 2018 ويرجع ذلك إلى أن الفارق بين رقم الأعمال المستخرج و رقم الأعمال المصرح به في التصريح الشهري لسنة 2017 أكبر من العام 2018، وحيث لم يصرح بأي مبلغ خاص بالرسم على القيمة المضافة، أما بالنسبة للسنتين الموالتين 2019 و 2020 كانت تصريحات المكلف صحيحة وتتماشى مع رقم الأعمال المستخرج، حيث لم يستخدم النسبة 19% خلال أعماله.

ثالثا: نهاية عملية التحقيق المحاسبي في إطار عملية الرقابة الجبائي

بعد ما خضع المكلف للرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي في إطار عملية الرقابة الجبائي للسنوات 2017-2020:

1- النتائج بعد جلسة التحكيم:

بعد التسوية الأولية لعملية التحقيق طلب المكلف التحكيم وتم إستلام الرد من طرف المحققين، وتم برمجة لجنة التحكيم بتاريخ 2021/11/15 وتم إبلاغ المكلف بجلسة التحكيم عن طريق إرسالية.

أثناء جلسة التحكيم تم حضور كل من المكلف بالضريبة والمستشار المحاسبي والجبائي، رئيس مركز الضرائب ورئيس المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، رئيس فرقة التحقيق والمحققين، وبعد إجراء المداولات تم قبول نقاط ورفض أخرى، وبالنسبة للنقاط المقبولة:

- تم قبول فارق الإهلاك لسنة 2019 بمبلغ = 1.627.450 دج

- بالنسبة للرصيد الدائن لسنة 2020 شهر أفريل تبين فعلا هو 2.850.000 دج (إثبات المبلغ الفارق 695.000 دج) والباقي تم رفضه وتم تدوين ذلك في محضر التحكيم.

2- التبليغ بالتسوية النهائية للتحقيق:

بتاريخ 2021/11/16 بعد نهاية التحقيق وانقضاء أجل الرد على التحقيق والمحدد بـ40 يوما مع رد المكلف بالضريبة على التسوية الأولية للتحقيق تم قبول الملاحظات المعطاة وقاموا بإرسال الإشعار النهائي بالتقويم (انظر الى الملحق رقم 04) مع الإبقاء على الأسس الأولية حيث تم إعادة النظر في التسوية كما هو موضح في الجداول الموالية:

الجدول رقم (11): إستخراج النتائج بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
353 818 352	585 120 526	672 722 327	187 995 032	رقم الأعمال المستخرج
353 818 352	585 120 526	669 272 327	178 070 898	رقم الأعمال المصرح به
-	-	3 450 000	9 924 134	فارق رقم الأعمال
995 672	938 000	14 449 800	10 929 800	أعباء مدمجة
4 500 000	867 000	-	-	نواتج غير مصرح بها
5 495 672	1 805 000	17 899 800	20 853 934	الزيادة الإجمالية
22 570 999	10 228 725	23 229 974	14 803 075	الربح المصرح به
28 066 671	12 033 725	41 129 774	35 657 009	الربح المستخرج
5 495 672	1 805 000	17 899 800	20 853 934	الفارق الصافي

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (12): تحديد الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
28 066 671	12 033 725	41 129 774	35 657 009	الربح المستخرج
22 570 999	10 228 725	23 229 974	14 803 075	الربح المصرح به والمسدد
5 495 672	1 805 000	17 899 800	20 853 934	الفارق الصافي
1 264 005	415 150	4 116 954	4 796 405	الحقوق
316 001	103 788	617 543	1 199 101	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (13): تحديد الأساس الخاضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
634 750	1 389 850	9 790 550	12 561 113	أساس الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة
95 213	208 478	1 468 583	1 884 167	الحقوق
23 804	52 119	367 146	471 042	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (14): تسوية الرسم على النشاط المهني بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
304 946 974	486 135 665	689 049 850	175 436 924	رقم الأعمال المستخرج
304 946 974	486 135 665	685 244 500	135 215 800	رقم الأعمال المصرح به G50
-	-	3 805 350	40 221 124	الفارق
-	-	38 054	804 422	الحقوق
-	-	3 805	201 106	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (15): تسوية الرسم على القيمة المضافة 9% بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
304 946 974	486 135 665	685 599 850	165 512 790	رقم الأعمال المستخرج
304 945 974	486 136 665	685 244 500	135 215 800	رقم الأعمال المصرح به G50
-	-	355 350	30 296 990	الفارق
-	-	31 982	2 726 929	الحقوق
-	-	3 198	681 682	العقوبة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (16): تسوية الرسم على القيمة المضافة 19% بعد التحكيم

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المستخرج	2 541 100	3 450 000	-	-
رقم الأعمال المصرح به G50	-	-	-	-
الفارق	2 541 100	3 450 000	-	-
الحقوق	482 809	655 500	-	-
العقوبة	120 702	163 875	-	-

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

بالنسبة لتغير بعض المعطيات للجدول أعلاه نجد ما يلي:

1- سنة 2017-2018: لم يتغير أي من النتائج لجميع الضرائب والرسوم، وذلك لعدم تقديم أي تبريرات على المبالغ المعنية بالضرائب والرسوم.

2- سنة 2019: بالنسبة للإختلاف في النتيجة الخاصة بالسنة 2019 فهي متعلقة بفارق الإهلاك الخاص بشاحنة والذي لم يسجل محاسبيا، والإستثمارات المسجلة كأعباء والمتعلقة بأربع محركات تخص رافعات والمتمثلة في المبلغ الإجمالي 1.627.450,00دج، ولوحظ في جدول إستخراج النتائج خصم المبلغ المذكور، وبالتالي تأثيره على الضريبة على أرباح الشركات، ومنه قد أثر على الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة.

3- سنة 2020: بالنسبة للأختلاف في النتيجة الخاصة بالسنة 2020 فهي متعلقة بالرصيد الدائن للصندوق الدائن بمبلغ 3.545.000,00دج، والذي بعد إعادة حسابه تبين أنه دائن بمبلغ 2.850.000,00دج، فتم تقليص الفارق وهو المبلغ 695.000,00دج.

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي للمؤسسة ودوره في دعم الرقابة الجبائية

بعد تقديم الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة لحالة تطبيقية لمكلف خضع للتحقيق الجبائي والتي توصلنا من خلالها إلى أهم النتائج التي سنقدمها وفقا للفرضية التي تبنيها حسب الدراسة التطبيقية.

أولاً: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية

بعد إنتهاء المدة القانونية بإرسال الإشعار بالتحقيق تم فحص المحاسبة من حيث الشكل من طرف المحققين، حيث وجدوها مطابقة للشروط المنصوص عليها في المواد 9 و10 من القانون التجاري، وعليه تم التوصل إلى قبول محاسبة المكلف شكلاً.

قام المدققون في الدراسة الميدانية التي أجريت في المصلحة بطلب من المكلف بفحص الوثائق الختامية في الميزانية المحاسبية، وكذلك التصريحات المقدمة والتي على أساسها تم تحديد عدة التجاوزات والمخالفات التي تم إكتشافها عن طريق المقارنة بين السنوات المحقق فيها.

وقد تبين بعد الفحص المحاسبي أن محاسبة المكلف تفتقر إلى بعض الوثائق الثبوتية والتي عليه ألزم العون بإرسال مصادقات من طرف الزبائن والموردين للتأكد من صحة الفواتير، والتي على أساسها تم بناء رقم الأعمال المسجل خلال السنوات المعنية بالتحقيق، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

ثانياً: فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية

بالنسبة للمكلف المعني تم التحقيق المحاسبي لديه من طرف محافظ الحسابات أولاً ثم مصالح الضرائب ثانياً، وقد أسفرت نتائج التحقيق عن إستخراج ملاحظات تمثلت فيما يلي:

1- سنة 2017:

- مشتريات غير مصرح بها؛
- وجود مقبوضات غير مصرح بها؛
- وجود فرق في رقم الأعمال حسب التصريحات الشهرية؛
- وجود إهلاك غير مبرر من إستثمار مهتك؛
- وجود مصاريف غير مبررة؛
- وجود إستهلاكات خارج النشاط الرئيسي للمؤسسة؛
- عدم التصريح بوضعية أشغال.

2- سنة 2018:

- مشتريات غير مصرح بها؛
- وجود مقبوضات غير مصرح بها؛
- وجود فرق في رقم الأعمال حسب التصريحات الشهرية؛
- خطأ في حساب مشتريات لسنوات سابقة؛
- وجود إهلاك غير مبرر من استثمار مهتك.

3- سنة 2019:

- نواتج غير مصرح بها حسب كشوفات الحساب البنكي؛
- وجود فارق أعباء الإهلاكات؛
- وجود حسم للرسم على القيمة المضافة غير مسجل محاسبيا؛
- إعتبار الإستثمارات كأعباء؛
- حسم للرسم على القيمة المضافة وهو غير قابل للحسم.

4- سنة 2020:

- وجود فائض قيمة غير مصرح به؛
- خطأ في حسم الرسم على القيمة المضافة؛
- وجود رصيد دائن في الصندوق.

والجدولان المواليان يقدمان ملخص للعقوبات قبل وبعد التحكيم

الجدول رقم (17): ملخص للمستحقات والعقوبات قبل التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
1 423 855	789 464	4 116 954	4 796 405	الضريبة على أرباح الشركات
355 964	197 366	617 543	1 199 101	العقوبة

الفصل الثاني:دراسة ميدانية بمركز الضرائب

107 254	396 448	1 468 583	1 884 167	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة
26 814	99 112	367 146	471 042	العقوبة
-	-	38 054	804 422	الرسم على النشاط المهني
-	-	3 805	201 106	العقوبة
-	-	687 482	3 209 538	الرسم على القيمة المضافة
-	-	167 073	802 385	العقوبة
3 872 160	3 984 450	-	805 260	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة
968 040	996 113	-	681 682	العقوبة
6 754 087	6 462 952	7 466 639	14 858 108	المجموع
35 541 786				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

الجدول رقم (18): ملخص للمستحقات والعقوبات بعد التحكيم

2020	2019	2018	2017	التعيين
1 264 005	415 150	4 116 954	4 796 405	الضريبة على أرباح الشركات
316 001	103 788	617 543	1 199 101	العقوبة
95 213	208 478	1 468 583	1 884 167	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة
23 804	52 119	367 146	471 042	العقوبة
-	-	38 054	804 422	الرسم على النشاط المهني
-	-	3 805	201 106	العقوبة
-	-	687 482	3 209 538	الرسم على القيمة المضافة
-	-	167 073	802 385	العقوبة
3 872 160	3 984 450	-	805 260	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة
968 040	996 113	-	681 682	العقوبة

الفصل الثاني:دراسة ميدانية بمركز الضرائب

6 539 223	5 760 097	7 466 639	14 858 108	المجموع
34 624 067				المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة الرقابة

نستنتج من المقارنة بين الجدولين أن المكلف XX تم التحقيق في حساباته من طرف محافظ الحسابات وكذا أعوان الإدارة الجبائية، وسجلت عليه مجموعة من العقوبات، وقدرت في مجموعها بالنسبة للسنوات الأربع محل التحقيق الجبائي قبل التحكيم 35.541.786,00 دج، أما بعد عملية التحكيم التي طلبها المكلف تم قبول بعضها مما أدى إلى تخفيض المجموع الكلي إلى 34.624.067,00 دج، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

ويرجع الفارق بين الجدولين السابقين في المجموع الكلي الذي يبينان ملخص المستحقات والعقوبات للمكلف الخاضع للضريبة إلى قبول بعض التبريرات التي قدمها المكلف إلى المحققين، وذلك بمقارنة النتائج قبل جلسة التحكيم وبعدها.

ثالثا: إصدار الجدول الفردي

بعد إنتهاء التحقيق قام المحققون بإصدار النتائج النهائية وذلك بإعداد الجدول الفردي (انظر إلى الملحق رقم 05) والذي يحتوي على النتائج النهائية للتحقيق، والتي لا يمكن إعادة النظر فيه مع رئيس فرقة التحقيق وأعوانه، لذلك فإن للمكلف بالضريبة حق في اللجوء الى المصلحة الرئيسية للمنازعات في مركز الضرائب ذاته في تقديم طعنه بما يخص كافة الرسوم والضرائب المتضمنة في عملية التحقيق الجبائي في إطار عملية الرقابة الجبائية، وإن لم يقتنع المكلف بالرضيعة بالنتائج التي وصل إليها بعد الإنتهاء من دراسة ملفه في مصلحة المنازعات والمتمثلة في لجنة الطعن التابعة لها، يمكنه اللجوء الى المحكمة لتقديم شكوى تدرس ويعين خبير لإعادة دراسة الملف بالمجمل وإصدار حكم قضائي فيه، ويمكن للمكلف بالضريبة تجاوز لجنة الطعن والدخول في نزاع قضائي بشكل مباشر ليصدر القرار في قضيته، وان لم يقتنع المكلف بالضريبة بالنتائج يمكنه اللجوء إلى المحكمة العليا ضمن شروط معينة لتبت المحكمة العليا بالقرار النهائي الذي لا يمكن الطعن فيه.

الخلاصة

من خلال دراستنا التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج والتي تطرقنا فيها لدراسة حالة مؤسسة خضعت للتدقيق المحاسبي، والتي شملت كل أنواع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة، وكذا البيانات المتعلقة بالسنوات الأربعة غير المتقدمة وغير الخاضعة للتقادم، حيث كان ذلك لمراقبة بعض الفواتير التي لا تتوافق مع الأشغال التي قام بها المكلف وبعض التجاوزات الأخرى، وكذا بما يتعلق بممتلكات المؤسسة المتنازل عليها.

توصلنا أن التحقيق المحاسبي يساهم في تصويب الوضعية الجبائية للمكلفين ودعم الرقابة الجبائية والذي بدوره يساهم في إيصال المؤسسة لمعالجة الإنحرافات الضريبية مما يساهم في انتظامها مع الإدارة الجبائية ومنه الحد من الخضوع لعملية الرقابة الجبائية، كما أن التحقيق المحاسبي يسهل مأمورية أعوان الإدارة الجبائية ويساعدهم في ربح الوقت لمراقبة المكلفين، فنتحقق العدالة الضريبية.

الْخَاتَمَةُ

الخاتمة:

حاولنا من خلال دراسة موضوع دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية الإجابة على الإشكالية المطروحة "ما هو دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" وهذا ما دفعنا إلى تناول التدقيق المحاسبي لحساب المؤسسة في المبحث ضمن الفصل الأول، حيث يعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة في إطار بحثها عن الخيارات والإمكانيات الجبائية من أجل الاستفادة من مزايا التشريع الجبائي، وكذلك العمل على تخفيض أعبائها الضريبية مع إحترام الأحكام القانونية والجبائية.

كما تم التطرق إلى الرقابة الجبائية في نفس الفصل لحساب إدارة الضرائب، أي الرقابة الجبائية المطبقة قانونا على المؤسسات للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل الإدارة الجبائية لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين لكونها أسلوب ردعي، وتتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات وآليات مختلفة، لكنها تهدف من خلال استخدام آلياتها المختلفة إلى الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية، وتؤدي دورا هاما في تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة.

وتدعينا للدراسة النظرية قمنا بإجراء دراسة ملف جبائي تم المصادقة عليه من طرف محافظ الحسابات وهذا بالإستعانة بأعوان مركز الضرائب لولاية برج بوعريج المؤسسة المستقبلية لإجراء البحث، وبعد دراسة مختلف النتائج تم تأكيد الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة المذكرة.

أولا: نتائج الدراسة

من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- يقوم المدقق المحاسبي بفحص صحة الحسابات السنوية؛
- يعتبر التدقيق المحاسبي الذي تقوم به المؤسسة لذاتها أداة فعالة؛
- يقوم المدقق المحاسبي للمؤسسة بتقديم تقرير يوضح فيه النتائج التي تم التوصل إليها ليظهر النقائص التي قد تشكل خطر مستقبلي على المؤسسة، بالإضافة للتطرق إلى التوصيات ذات الطابع العلاجي والوقائي للمؤسسة من المخاطر الجبائية؛
- التدقيق المحاسبي يمكن المؤسسة من معرفة تأثير وضعيتها الجبائية على الوضعية المالية لها، وكذا معرفة كيفية إدراج العامل الجبائي في إتخاذ قراراتها التسييرية؛
- للتدقيق المحاسبي دور كبير في تسهيل عملية الرقابة الجبائية وجعلها ذات فعالية أكثر فهو يمددها بمعلومات محاسبية مطابقة للمعايير ومحترمة للقوانين الشكلية والموضوعية فتريح بذلك الإدارة الوقت وجهد؛
- التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية يهدفان إلى تحقيق الإنتظام الضريبي وكذلك الفعالية الجبائية.

من خلال الدراسة التطبيقية التي وضعنا يدنا فيها على ملف جبائي خاص بمؤسسة تنشط في مجال البناء والأشغال العمومية مصادق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات، حيث خضعت للرقابة الجبائية للفترة 2017-2020 تم التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

تم التأكد من صحة الفرضية الأولى والتي مفادها أن التدقيق المحاسبي يدعم الرقابة الجبائية عند فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل؛

تم التأكد من صحة الفرضية الثانية والتي مفادها أن التدقيق المحاسبي يدعم الرقابة الجبائية عند فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون.

ثانيا: الإقتراحات

هناك بعض الإقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال الاختصاص:

- على المكلفين بالضريبة استغلال الثغرات القانونية والإمتيازات بالطريقة المثلى؛
- على المؤسسات تقبل الرقابة واستغلال ذلك في الإستفسار من الأعوان المراقبين على أي إنشغال؛
- وجب على المؤسسة القيام بالتدقيق المستمر لتفادي الوقوع في الرقابة أو تقليص العبء الضريبي عليها؛
- على المؤسسات تقديم صورة صادقة لإدارة الضرائب لتحسين العلاقة معها وبالتالي تفادي الرقابة الجبائية والأعباء المترتبة عنها؛
- على الإدارة الجبائية توصية أعوانها الحرص على الجانب الانساني بشكل أكبر، وضبط مشاكل التعسف لدى الأعوان؛

ثالثا: آفاق الدراسة

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذه الدراسة، فإنها لا تخلوا من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن تكون هذه الدراسة جسرا يربط بين بحوث سابقة ودراسات مستقبلية، وفي هذا الإطار يمكن إقتراح إشكاليات لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دور التدقيق المحاسبي في تقليل الخطر الجبائي؛
- أثر الوضعية الجبائية على الوضعية المالية؛
- طرق تحديد آليات الرقابة الجبائية.

قائمة المرجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحدي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- أحمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000.
- رزق الشحنة، تدقيق الحسابات (مدخل معاصر لمعايير التدقيق الدولية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الجزائر، 2012.
- غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- مصطفى خيضر، المراجعة المفاهيم والمعايير والاجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1996.
- منصور بن عمارة، الضريبة على أرباح الشركات، هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.
- إدريس اشتيوي، المراجعة معايير الإجراءات، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، الطبعة الخامسة، بنغازي، 1990.

ثانيا: الرسائل الجامعية

- الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010.
- سهام كرودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الصيدلانية)، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2008.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة ولاية باتنة)، رسالة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2004/2003.
- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة لنيل شهادة الماجستير، شعبة الحقوق الأساسية والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2011.
- يعقوب يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2015/2014.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

- سامية العايب، الإطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط اثباتها، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليو بوليس، قالمة، الجزائر، 29/28 أكتوبر 2015، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2016/2015.
- عبد الماجد بوركايب، متطلبات دقيق النظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 1، 2015.
- محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات الاقتصادية والقانونية، المجلد 7، العدد 6، الجزائر، 2018.
- ميلود عبود وبرباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المركز الجامعي تندوف، تندوف، الجزائر، جوان 2018.

رابعاً: المطبوعات

- رواني بوحفص، مطبوعة محاضرات في مقياس التدقيق المالي والمحاسبي، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، السنة الدراسية 2018/2017.

خامساً: التشريعات القانونية

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية.
- وزارة المالية، ميثاق المكلف بالضريبة.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 24/09/2006 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، 2006.

المراجع باللغة الأجنبية

- The institute of cost accountants of india, **Company accounts & audit (study notes)**, third edition, published by Directorate of Studies (ICAI), 2016.
- Michel Bouvier et Marie Christine, **l'administration fiscale en france**, presses universitaires de France, France, 1988.

الملاحق

ملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب



ميثاق

المكلف بالضريبة

ملحق رقم 02

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

C D I D E B B A

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°/2021

Lettre avec
A.R
N°

A

B B A

Le 07/6/2021

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ^{ETABLISSEMENTE} le à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017 , 2018 , 2019 , 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP - TVA - IBS -IRCM- DROITS DE TIMBRE ET AUTRES

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

A

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

A

B

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

تابع للملحق رقم 02

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

En cas de changement des vérificateurs, le contribuable est tenu informé.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de contrôle.

L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue du délai de préparation précité.

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

Ce délai est porté à six (6) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser neuf (9) mois.

La fin des travaux de vérification sur place doit être constatée par un procès-verbal, que le contribuable vérifié est invité à contresigner. Mention est faite éventuellement sur le procès-verbal en cas de refus de signature par ce dernier.

La durée de vérification sur place est prorogée du délai accordé au contribuable vérifié, en vertu des dispositions de l'article 20 ter du code des procédures fiscales, pour répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification lorsqu'il ya transferts indirects de bénéfices au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr
CHEF DE SERVICE PRINCIPAL DE CONTROLE ET DE RECHERCHE

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
CHEF DE CENTRE

Tél n°

035692520

ملحق رقم 03

Envoyer par message

Imprimer le formulaire
Série O n° 21

الاستعمار الوطني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CDI BBA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

...../2021

Lettre avec
A.R.
N°SPA ALPHA BETA
ETP
BORDJ BOU ARRERIDJ

A

A BBA

Le

19/09/2021

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du 07/06/21, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP TVA IBS IRCM ET AUTRES IMPOTS ET TAXES

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 disposez, 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 wilaya, 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 05 feuillets y compris celui-ci.

Veillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

A

B

C

ملحق رقم 04

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexes

السلخ السلي السور
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

CENTRE DES IMPOTS DE B B A

Référence N°:

/2021

SPA ALPHA BETA
ETP
BORDJ BOU ARRERIDJ

A

Lettre avec
A.R.
N°

BBA

Le 16/11/2021

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur, SPA ALPHA BETA

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 25/10/2021 et du en réponse à la notification de redressement N° du 19/09/2021 et la notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 03 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

A

**Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs**

B

C

Série D - n° 37

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : Année :

مديرية الضرائب الولائية

M. (Nom et prénom - Raison sociale)

السيد (1) (اللقب، الاسم، اسم الترتيب)

Activité ou Profession : النشاط أو المهنة

Adresse : العنوان

Article d'imposition : رقم المادة

Numéro d'identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'identification Fiscale : رقم التعريف الفعلي

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

Série D 37 - Imp. Officielle, Alger (2018)

مفوضية الضرائب الولائية

(Cachet d'identification)

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

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرهان
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
37-05	الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة
05	تمهيد
32-06	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
13	المطلب الثاني: معايير التدقيق وفروضه، حقوق وواجبات المدقق
18	المطلب الثالث: ماهية الرقابة الجبائية
29	المطلب الرابع: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
37-33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
33	المطلب الأول: الرسائل الجامعية باللغة العربية
35	المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية
36	المطلب الثالث: أوجه التشابه والإختلاف
37	خلاصة الفصل الأول
65-39	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
39	تمهيد
45-40	المبحث الأول: نبذة عن مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
40	المطلب الأول: نشأة مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

41	المطلب الثاني: المهام المختلفة لدى مركز الضرائب
42	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعرييج
64-46	المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لدور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
46	المطلب الأول: مراحل الرقابة الجبائية
48	المطلب الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية
61	المطلب الثالث: نتائج التدقيق المحاسبي للمؤسسة ودوره في دعم الرقابة الجبائية
65	خلاصة الفصل الثاني
68-67	الخاتمة
72-70	قائمة المراجع
79-74	الملاحق
82-80	فهرس المحتويات