

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية

الرقم التسلسلي:.....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان:

التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق النظام  
المحاسبي المالي

دراسة حالة " المديرية الفرعية للرقابة الجبائية " برج بوعريريج

تحت إشراف الأستاذ :

✓ الدكتور: زميت فؤاد

من إعداد الطالبين:

✓ بلواهري سماعيل

✓ بن حمودة محمود

السنة الجامعية: 2021-2022



لا يزال المرء عالماً ما دام في طلب العلم،  
فإذا ظن أنه قد علم فقد بدأ جهله.

"ابن قتيبة"

# كلمة شكر

الحمد لله الذي وفقنا في إتمام هذه المذكرة فما كان لشيء أن يحدث إلا

بمشيئته جَلَّالَهُ.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذنا الفاضل الدكتور \*زميت

فؤاد \* لقبوله الإشراف على هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في انجاز هذا العمل.

كما نشكر عائلتيينا الكريمتين لما وفرته لنا من راحة حتى نكمل هذا العمل.

# الإهداء

باسم الله الرحمن الرحيم

بقدر الكد تكتسب المعالي ومن طلب العلي سهر الليالي

ومن طلب العلي من غير كد أضع العمر في طلب المعال

قال تعالى: \*وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا\* (الإسراء الآية 23).

إلى من علمتني خطواتي الأولى وحمّني بعطفها ومن قال فيها الخالق أن الجنة تحت أقدامها

أمي العزيزة والحنونة رحمها الله

إلى من كان لي الرفيق والأنيس، إلى الذي بذل قصار جهده ليجعلني أفضل الناس، إلى

الذي كان النور والمثل الأعلى لي أبي حفظه الله

إلى زوجتي الكريمة التي تحملت معي مشقة هذا العمل

إلى من أكون لهم القدوة الحسنة، وأكن لهم كل المحبة إخوتي وأخواتي سدد الله خطاهم

إلى كل الاساتذة الذين درست عندهم.

إلى كل الأصدقاء والزملاء

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي العلمي وعملي المتواضع

بن حمودة محمود

## إهداء

الحمد لله الذي وفق وأعان وشكرا له على توالي توفيقه والصلاة والسلام على خير خلق الله

وخاتم الأنبياء محمد ﷺ

أما بعد

إلى أول وأروع كلمة نطق بها لساني "أمي"  
إلى "أبي" الغالي إلى ابنتي "أريام" وزوجتي  
إلى كل الأحباب والأهل والأقارب والأصدقاء  
إلى كل من يذكرهم قلبي ونسبهم قلبي  
إليكم أهدي هذا العمل المتواضع

سماويل بلواهري



الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ-د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي وإيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي</b>	
06	تمهيد .....
07	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي .....
07	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي وأهميته وأهدافه .....
10	المطلب الثاني: هياكل وأنواع التدقيق الجبائي .....
16	المطلب الثالث: مراحل التدقيق الجبائي .....
23	المبحث الثاني: إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF .....
23	المطلب الأول: مفهوم إيرادات المؤسسة .....
24	المطلب الثاني: أنواع إيرادات المؤسسة .....
24	المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الجبائي للإيرادات وكيفية التصريح بها .....
31	خلاصة الفصل .....
<b>الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية</b>	
33	تمهيد .....
34	المبحث الأول: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية * برج بوعريريج *
34	المطلب الأول: نشأة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .....
34	المطلب الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .....
35	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية .....
36	المبحث الثاني: تقييم تطور عدد من قضايا الشركات الخاضعة للتدقيق .....
36	المطلب الأول: تطور عدد القضايا التدقيق في المحاسبة خلال (2018-2020) .....
37	المطلب الثاني: تطور عدد قضايا التدقيق المصوب في المحاسبة خلال (2018-2020) .....

37	المطلب الثالث: تحليل التدقيق الجبائي على الإيرادات دراسة لعينة من القضايا.....
45	خلاصة الفصل.....
46	الخاتمة.....
51	قائمة المصادر والمراجع.....

### ❖ قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
30	اختصار جدول حساب النتيجة	01
36	تطور عدد القضايا التدقيق في المحاسبة خلال (2018-2020)	02
37	تطور عدد قضايا التدقيق المصوب في المحاسبة والحقوق والغرامات المترتبة عليها خلال الفترة (2018-2020)	03
38	بطاقة التعريف بالمالك	04
39	الفارق في رقم الأعمال المفوتر المقبوض	05
39	الفارق في رقم الأعمال	06
39	تعديل الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% بدل 9% (G50) جوان 2018	07
40	التصريح بالرسم على النشاط المهني بعد عملية التدقيق	08
41	التصريح بالضريبة على الأرباح بعد عملية التدقيق	09
41	استرجاع الرسم على القيمة المضافة	10
42	بطاقة تعريف بالمالك	11
43	استخراج الفارق في رقم الأعمال	12
43	التصريح بالرسم على النشاط المهني بعد عملية التدقيق	13
44	التصريح بالضريبة على الأرباح بعد عملية التدقيق	14

### ❖ قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
11	الهيكل القانوني	01
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	02



هتقدمه تامة

## تمهيد:

نظراً للتغير الدائم في بيئة الأعمال والتطورات المحاسبية المالية التي عرفها العالم في الآونة الأخيرة، جعل أغلب الدول تكيف ممارساتها المحاسبية وفق المعايير الدولية. والجزائر كغيرها من الدول تسعى جاهداً إلى فرض نفسها وقوتها من الناحية الاقتصادية بشكل عام و تطوير قدراتها المحاسبية الجبائية بشكل خاص، وذلك لدمج بيئتها المحاسبية مع البيئة المحاسبية الدولية. ولارتباط النظام المحاسبي بالنظام الجبائي أدى ذلك لتعديل هذا الأخير. وعليه شهد النظام الجبائي الجزائري منذ 1992 إصلاحات وتعديلات بالأخص في قانون الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال بإضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية. ولعل أهم سمات النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ملزم بالتصريح بمداخله وأرقام أعماله من تلقاء نفسه، أما في الحال العكس تكون إجراءات التدقيق الجبائي أفضل طريقة للالتزام.

وفي المقابل نجد عند قيام المؤسسات بإعداد التصاريح الجبائية تحاول استخدام شتى الطرق والوسائل لتقليل العبء الضريبي، مما يؤدي بها في بعض الأحيان إلى التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليها، هذا ما يسمى بالتهرب الضريبي هنا تظهر أهمية التدقيق الجبائي في الوضعية المالية للمؤسسة بالأخص يَسَلِّطُ الضوء على عنصر الإيرادات لأن أغلب المسؤولين يقدمون على التلاعب بهذا العنصر، وذلك نتيجة لعدم تحملهم لمبالغ الضريبة المستحقة، حيث توضع المؤسسة في خطر فرض العقوبات.

## مشكلة الدراسة

من خلال ما تم عرضه فإن الإشكالية البحث تتمحور في الصيغة التالية:

### التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF ؟

على ضوء الإشكالية الرئيسية وقصد تسهيل البحث يمكن طرح مجموعة من الأسئلة لعل أهمها:

- ✓ ماذا نعني بالتدقيق الجبائي؟ وما هي الإجراءات والطرق المعتمدة عند القيام به؟
- ✓ كيف يساهم التدقيق الجبائي في حل قضايا التدقيق المحاسبي؟
- ✓ ما مدى امتثال المكلفين بالضريبة في الجزائر بالالتزام الجبائي؟
- ✓ ما هي إجراءات التدقيق الجبائي والخاصة بالإيرادات المؤسسة؟ وكيف يتم التصريح بها؟

## فرضيات الدراسة

على ضوء الإشكالات المطروحة وقصد تسهيل الإجابة على الأسئلة الفرعية نعتمد مبدئياً على الفرضيات التالية والتي تكون منطلق لدراستنا:

- ✓ تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية تفتيشية خاصة بالمديرية العامة للضرائب، تعتمد على أساليب تختلف باختلاف الهدف منها بحيث تمر بخمسة مراحل على الأقل.

- ✓ يساهم التدقيق المعمق في تسهيل عملية المراجعة الجبائية على الجهات المعنية من خلال الكشف السريع لتحاليل الموجود. وفي السنوات الأخيرة ساهم بشكل كبير في تقليص عدد قضايا التدقيق.
- ✓ إن الخضوع للقوانين الجبائية من طرف المكلفين أمراً نسبياً، وقد يكون مرتبطاً بدرجة الوعي الضريبي.
- ✓ يعمل التدقيق الجبائي على إعادة هيكلة الإيرادات الخاص بالمؤسسة .

### أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في تقييم مسار تطور قضايا التدقيق الجبائي، ومدى واقعية تطبيق الإجراءات الجبائية من طرف الإدارة الجبائية على المؤسسات والمصادقة على صحة التصريحات المقدمة، إضافة إلى إبراز عملية التدقيق الجبائي على الإيرادات والآثار المترتب عليه.

### أهداف الدراسة

- تمثل أهم الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في:
  - ✓ إبراز منهجية وآليات وإجراءات التدقيق الجبائي.
  - ✓ إبراز دور الأجهزة المكلفة بالقيام بالتدقيق الجبائي وأهم الوسائل والطرق والإجراءات المتبعة لمجابهة التهرب الضريبي.
  - ✓ إبراز مراحل التدقيق الجبائي للإيرادات وفق القانون الجبائي الجزائري.
  - ✓ إبراز كيفية التصريح بالإيرادات وعلى أي مستوى يتم تقديمها.
  - ✓ محاولة توضيح الآثار المترتبة على التدقيق الجبائي للإيرادات المؤسسة.

### أسباب اختيار الموضوع

- توجد عدت أسباب دفعتنا لاختيار الموضوع منها الذاتية ومنها الموضوعية نوجزها فيما يلي:
  - ✓ تخصص الطالبين في محاسبة وجباية معمقة.
  - ✓ ميول الطالبين في المواضيع الجبائية وإجراء دراسة حالة .
  - ✓ قِلَّةَ المواضيع التي تناولت التدقيق الجبائي وأثره على الإيرادات المؤسسة في حدود علم الطالبين.
  - ✓ معرفة الأثر الذي يقدمه التدقيق الجبائي للمؤسسة الاقتصادية بصفة خاصة.

### حدود الدراسة

- تم ضبط الحدود المكانية والزمنية كما يلي:
  - ✓ الحدود الزمنية: امتدت فترة الدراسة من سنة 2018 إلى غاية 2020.
  - ✓ الحدود المكانية: تم تطبيقها على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF) لولاية برج بوعريريج.

## المنهج المستخدم

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المناهج التالية:

المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي يفيد في جمع وتلخيص الحقائق واستخلاص الدلالات المختلفة التي ارتبطت عليها المعلومات التي تم بناء المحتوى النظري منها.  
استخدام أسلوب دراسة حالة بالنسبة للجانب التطبيقي وذلك بإسقاط النظري على المديرية الفرعية لرقابة الجبائية- ولاية برج بوعرييج - التي هي محل الدراسة من خلال تقييم وتحليل الإحصاءات المقدمة لطالبيها واستخلاص النتائج .

## مخطط الدراسة

حتى يتم الإلمام بكافة الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع ارتأينا تقسيم البحث إلى فصلين الأول يحتوي على الإطار النظري للموضوع وهو بدوره يشمل مبحثين الأول الإطار النظري للتدقيق الجبائي مقسم إلى ثلاثة مطالب أما الثاني فيحتوي إطار النظري لإيرادات المؤسسة وفق نظام المالي والمحاسبي الجديد SCF الذي يتضمن ثلاثة مطالبهو الآخر، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه إلى الجانب التطبيقي لدراسة فقد اعتمدنا على ثلاثة مباحث الأول نتطرق فيه لتعريف بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية حيث يتضمن ثلاثة مطالب وفيما يخص المبحث الثاني فيضم تطور عدد قضايا التدقيق الجبائي في المحاسبة خلال الفترة (2018-2020) مشكل من مطلبين، أما بالنسبة للمبحث الثالث والأهم فهو مخصص لتحليل نتائج التدقيق الجبائي على الإيرادات من خلال دراسة عينة من القضايا التدقيق الجبائي .

## الدراسات السابقة

✓ دراسة بن عثمان عائشة، أثر تطبيق النظام المالي المحاسبي على فعالية نظام التدقيق الجبائي دراسة الجزائر خلال الفترة 2005-2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك، ومالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2019، تحت الإشكالية التالية: ما أثر تطبيق النظام المالي المحاسبي على فعالية نظام التدقيق الجبائي؟ فقد توصلت الباحثة إلى أن تطبيق النظام المالي المحاسبي قد ساهم في تقليص عدد القضايا الموجهة للتدقيق الجبائي كما يعد التدقيق الجبائي في المحاسبة والتدقيق الجبائي المصوب من أهم أشكال التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات ومن ثم استرجاع الموارد المالية المهترئة جبائيا للخزينة العمومية.

✓ دراسة Benadda Fathi, l'audit fiscal aspect théorique et pratique, mémoire de cycle en finances publiques, IEDF, 2004. fin étude troisième  
عالج الباحث الإشكالية التالية: هل المؤسسة بحاجة إلى التدقيق الجبائي؟ وقد توصل إلى أن التدقيق الجبائي لا يعني استغلال الثغرات القانونية في التهرب الضريبي بل يسعى للتخلص من التكاليف الزائدة والأهم أن التدقيق الجبائي يسمح للمؤسسة بالسيطرة على جبائيتها وليس العكس.

✓ دراسة عميش جهاد، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة- دراسة بالمؤسسة شكو لكس مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم مالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، (2016-2017)، اعتمد الباحث على الإشكالية التالية: ما هو دور التدقيق المحاسبي في معالجة المبيعات في المؤسسة؟ وتوصل الباحث لأن المؤسسة يجب أن تولي أهمية كبيرة لتدقيق الجبائي ذلك لحس التسيير والأداء لزيادة المبيعات بالإضافة إلى تخصيص مكتب تدقيق داخلي وإعطاء الحرية التامة للمدقق في ممارسة مهامه.

#### ✓ التعليق على الدراسات السابقة

من خلال الدراسات السابقة نلاحظ أن كل دراسة تطرقت إلى متغيرات البحث بشكل منفصل، منهم من تطرق لأهمية التدقيق الجبائي في المؤسسة ومنهم من درس التدقيق على أهم عنصر في الإيرادات (المبيعات) ومنهم من تطرق لدراسة أثر التطبيق النظام المالي المحاسبي على فعالية النظام التدقيق الجبائي وهو مفصل بشكل كامل، أما في دراستنا فنركز على أثر التدقيق الجبائي على إيرادات المؤسسة في ضل النظام المالي المحاسبي من خلال دراسة أهم الإجراءات المتبعة في كشف التلاعب بهذا العنصر وتوضيح أهم الطرق الأكثر فعالية في التدقيق الجبائي مع دراسة تطور عدد القضايا التدقيق خلال الفترة

الفصل الأول:

الإطار النظري

للتدقيق الجبائي

وإيرادات المؤسسة

وفق النظام

المحاسبي المالي



يعتبر التدقيق الجبائي الإجراء الأنسب والضروري لمنع تأثير عدة عوامل على نتيجة المؤسسة، التي تسعى دائماً لتحقيق أكبر عائد لمساهميها لضمان استمرارها ويكون ذلك بتسجيل أعلى قيمة لإيراداتها(المنتجات)، وهذه الأخير تؤثر بشكل مباشر على إيرادات الخزينة العمومية، ومن هذا المنظور نجد أن الإيرادات تتأثر بالعبء الضريبي وأن هدف التدقيق الجبائي هو التحكم في العبء الضريبي وتجنب المخاطر الجبائية وبالتالي التقليل من الأعباء المالية الإضافية الخاصة بالمؤسسة. خصوصاً وأن الإيرادات محور اهتمام مديريات ومفتشيات الضرائب التي من شأنها الحفاظ على المال العام من جهة، والتأكد من تقييد كل المؤسسات بالمبادئ المتعارف عليها والقواعد القانونية من جهة أخرى. انطلاقاً مما سبق فإننا سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى عرض وتوضيح أهم المفاهيم والأسس النظرية والمتعلقة أساساً بالتدقيق الجبائي وإيرادات المؤسسة وذلك من خلال مبحثين الأول يحتوي على مفهوم التدقيق الجبائي والركائز الأساسية لعملية التدقيق الجبائي بالإضافة إلى إجراءات سير عملية التدقيق الجبائي. أما المبحث الثاني فتضمن المفاهيم العامة لإيرادات المؤسسة حسب SCF و خطوات إجراء التدقيق الجبائي على إيرادات ومن ثم كيفية التصريح بها.



## المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي و أهميته وأهدافه

### الفرع الأول : مفهوم التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي إحدى الأدوات الجبائية التي لها دور أساسي في الحياة الاقتصادية والمالية حيث تلعب دور هاماً في بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف أو الخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات والأخطاء وتجنب الخطر الجبائي ومن هذا المنطلق سنقوم بتقديم التدقيق الجبائي مع ذكر أشكاله ومراحل القيام به.

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو ما يسمى المراجعة الجبائية:

**التعريف الأول:** هي فحص التصريجات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعة لها سواء كانوا أصحاب شخصية معنوية أو طبيعية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريجات و الوثائق المرفقة بها ولا يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريجات بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به، والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى ، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمؤمل.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريجات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها، وهي عبارة عن خطوات منتظمة ومنطقية ذات هدف واضح وهو الوصول إلى الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** وتعرف على أنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى. وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري حي الجميل، الجزائر، 2011، ص30.

<sup>2</sup> خديجة شرقي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة البليدة، 2012، ص10.

<sup>3</sup> بوعلام وهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص9.

**التعريف الرابع:** هو عبارة عن تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستخلص تعريف للتدقيق الجبائي على انها:

**التدقيق الجبائي** هي " عملية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص مجمل الوضعية وهذا لجعل المؤسسة مؤهلة لاستعمال الجبائية فيما يخدمها، كما يخضع لعملية التدقيق الجبائي جميع المكلفين سواء كانوا طبيعيين او معنويين".

نظام التدقيق الجبائي كغيره من الأنظمة له عدة خصائص ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن نظام التدقيق الجبائي له الخصائص التالي:

✓ عملية جمع وفحص محتلق الوثائق المحاسبية والجبائية.

✓ تشخيص وتقييم المعلومات المصرح بها والتأكد من صحتها.

✓ مراقبة مدى احترام قواعد القانون الجبائي والتقييد بها.

✓ كشف الأخطاء والتلاعبات لمواجهة التهرب الضريبي.

✓ الإقرار بالتقرير عن الوضعية الجبائية والمصادقة عليها.

### الفرع الثاني : أهمية التدقيق الجبائي

بالرغم من أن التدقيق الجبائي عنصر غائب تقريباً في المؤسسات إلا أنه ذا أهمية بالغة في تأكيد مصداقية الوضعية الجبائية، و تكمن في:

✓ المحافظة على أموال الدولة، من خلال عملية التدقيق الجبائي المنظمة والممنهجة على أسس علمية وعملية والخبرة الكاملة في القوانين الجبائية.<sup>2</sup>

✓ يعتبر المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة الذي يسمح بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وهذا بهدف التصحيح والاستغلال الأمثل لضمان حمايتها وتحقيق أكبر أمن جبائي.

✓ تسمح كذلك بوضع خطوط عريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

✓ تفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم لتقييم صدق وأمانة المؤسسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> A. Hamini, "L'auditcomptable et financier", Ed Berti, Algérie, 2001, p 172.

<sup>2</sup> محمد بن محمود ذيب حوسو "التدقيق لأعراض ضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 181.

- ✓ هي وسيلة لا غاية لخدمة الإدارة الجبائية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو عملي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي الأمثل.
- ✓ يقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي بكل أشكاله، وزيادة تحصيل الإيرادات الجبائية.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: اهداف التدقيق الجبائي.

تتمثل في أهداف متعددة ولا تقتصر على هدف واحد معين والمتمثلة في:<sup>3</sup>

- **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من احترام المكلف للقوانين الجبائية من خلال تصريحاتهم الجبائية، فالرقابة تركز على مبدأ المساواة والعدالة الضريبية ومحاسبة ومعاقبة المتهربين من دفع مستحقاتهم الضريبية.
- **الهدف الاقتصادي:** تهدف الرقابة الى المحافظة على الأموال العمومية من الغش الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على زيادة الانفاق العام وإنعاش الاقتصاد الوطني.
- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
  - ✓ تساعد الرقابة الجبائية على التنبه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  - ✓ كشف الأخطاء والتجاوزات التي يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم اثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- **الهدف الاجتماعي:** يتمثل في تحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية وضمان منافسة نزيهة بين المعاملين الاقتصاديين، من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين.

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" - دراسة حالة بمدرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص82.

<sup>2</sup> الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضى عبد الله عثمان "كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي" - دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان-، مجلة المنصور، العدد24، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص24.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص25.

- الهدف المالي: ويتمثل في تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة والمحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة.

المطلب الثاني: هياكل و أنواع التدقيق الجبائي

الفرع الأول: هياكل التدقيق الجبائي

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق الجبائي على مجموعة من الأجهزة والهياكل الإدارية المخولة لها قانونياً أي وفق القانون الجبائي الجزائري الذي حدد الإطار التشريعي والتنظيمي له من خلال وسائل وصلاحيات تسمح له بتأدية مهامها تتمثل في:<sup>1</sup>

أولاً: الهيكل التنظيمي للتدقيق الجبائي: تم تقسيمها إلى مصالح مركزية و اللامركزية:

1. المصالح المركزية: تعد مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن

المعلومات الجبائية بإتباع المديرية العامة للضرائب التي تضم:

✓ المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

✓ المديرية الفرعية للبرمجة.

✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

✓ المديرية الفرعية لمحاربة الغش.

2. المصالح اللامركزية: تسمى أيضاً بالمصالح الخارجية، صلاحياتها مستقلة نسبياً على الإدارة المركزية

وتتكون من:

✓ المديريات الجهوية لضرائب.

✓ المديرية الولائية للضرائب.

✓ المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

✓ مديرية كبريات المؤسسات.

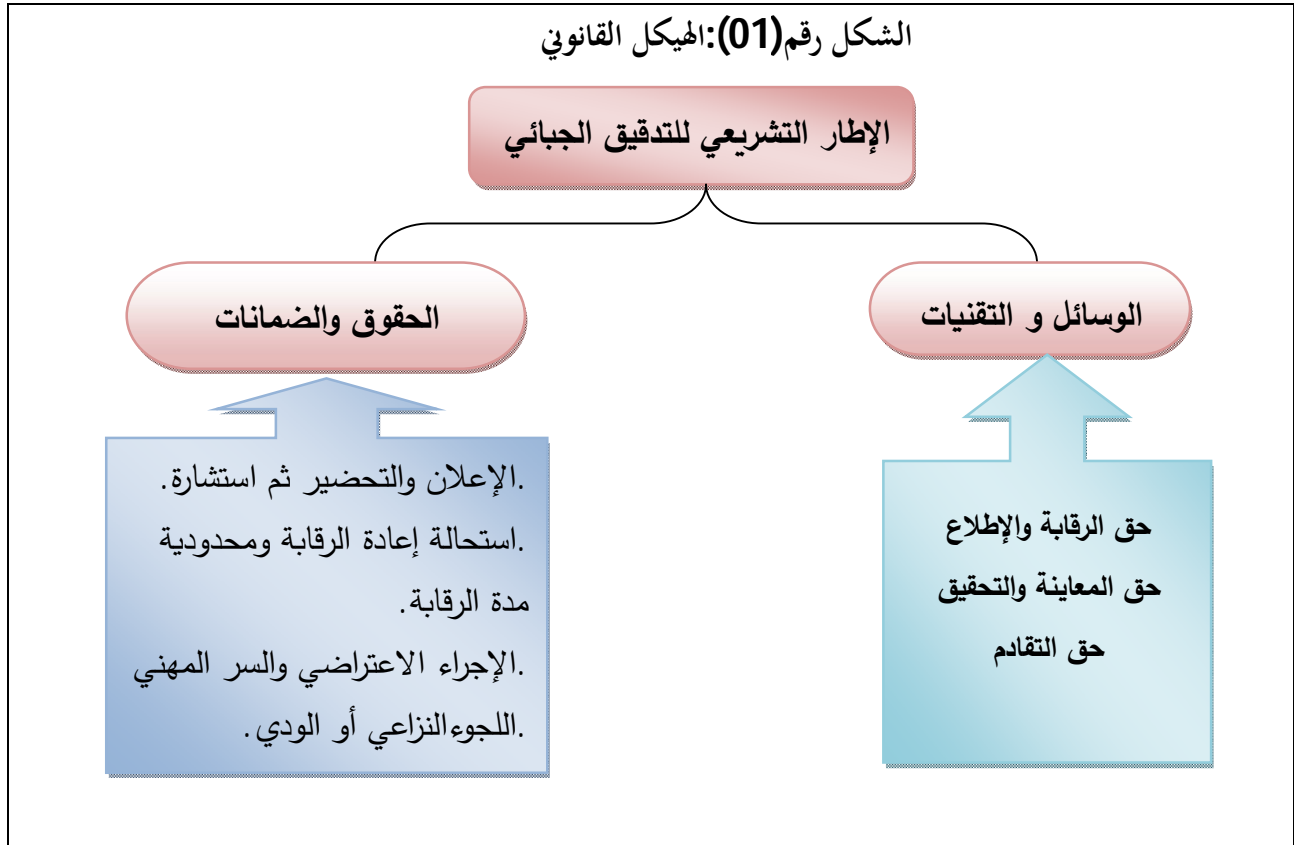
✓ المفتشيات، القباضات.

ثانياً: الهيكل القانوني للتدقيق الجبائي: حدد القانون الجبائي الهيكل التشريعي للتدقيق حيث أعطى للإدارة

الجبائية عدة صلاحيات تسمح لها بتأدية مهامها، كما منح للمكلفين بالضريبة عدة امتيازات حماية من تجاوزات

الإدارة الجبائية وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

<sup>1</sup> موقع المديرية العامة لضرائب: [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)، تاريخ الاطلاع 2022/04/22 الساعة 22.51.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المواد 20-39 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الجبائي

1. من زاوية الإلزام القانوني: يمكن التمييز بين نوعين:

أ. التدقيق الإلزامي: **Audit obligatoire**

وهو تدقيق إجباري تلتزم به بعض أنواع المؤسسات بقوة القانون، مثل ما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة في الجزائر التي تلتزم بتعيين مندوب الحسابات في قانونها التأسيسي وفقا لنص المادة رقم 609 من القانون التجاري الجزائري، الذي يتولى تدقيق حساباتها.

ب. التدقيق الاختياري: **Audit facultatif**

وهو يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من الشركاء أو الملاك قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، مثل ما هو الحال بالنسبة لشركات التضامن في الجزائر التي لا يلزمها القانون إطلاقا بتعيين مدقق بل يترك لها حرية الاختيار في ذلك، أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة قبل صدور قانون المالية لسنة 2006 الذي تضمن إلزام هذه الشركات بتعيين مندوب للحسابات.

2. من حيث هدف التدقيق: ويقسم التدقيق إلى ما يلي:

### أ. التدقيق المالي: Audit financier

وهو فحص يقوم به مهني كفاء ومستقل بغرض إبداء رأي مبرر، ويقتصر فحص المدقق هنا على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية والحسابات الظاهرة بها ومدى تعبيرها عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها بالنسبة للسنة المعنية بالتدقيق، إذ يعتمد على جمع الأدلة والقرائن المبررة التي يدعم بها رأيه، وذلك في إطار القوانين والتشريعات والممارسات المعمول بها في البلد الذي يوجد به مقر المؤسسة، ويقسم التدقيق المالي إلى تدقيق مالي خارجي وتدقيق مالي داخلي.

ومن الأمثلة على عمليات التدقيق المالي نجد:

- تدقيق مالي لمحاسبة الأعباء الاجتماعية بغرض التحقق من أن القوانين الاجتماعية محترم.
  - تدقيق مالي للوثائق الجبائية بغرض التحقق من صحة حساب الضريبة على أرباح الشركات.
  - تدقيق مالي لحسابات العملاء بغرض التحقق من أن تقييم العملاء المشكوك فيهم تم بطريقة حذرة.
- من خلال هذه الأمثلة يمكن أن نلاحظ بأن كل تحليل، فحص، تحقيق، دراسة، لكل أو جزء من النظام المحاسبي أو القوائم المالية لمؤسسة معينة يمكن أن نعتبره تدقيق مالي، كما يمكن أن نعتبر أن مهمة التدقيق المالي هي مقدمة لمهمة تدقيق عملياتي أو تدقيق التسيير.

### ب. تدقيق عملياتي: Audit opérationnel

هذا النوع من التدقيق والذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد تحسين تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، وبالتالي فإن التدقيق العملي يتعدى النواحي المالية ليشمل جميع العمليات، حيث يركز على تدقيق الكفاءة والفعالية، ويشمل النقاط التالية:

- تقييم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ككل أو لأحد أقسامه.
- اختبار الخطط والسياسات المنتهجة.
- تقييم مدى كفاءة الموارد البشرية والمادية المستخدمة في تنفيذ العمليات.

3. من حيث ميدان التدقيق: ويقسم التدقيق إلى ما يلي:

### أ. التدقيق الاجتماعي: Audit social

وهو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات وذلك بغرض التحقق من مدى تنفيذ المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن ذلك.

### ب. التدقيق البيئي: Audit environnemental

عرفها معهد المراجعين الداخليين على أنها جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية، ومن خلاله تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كان تنظم الرقابة البيئية بما كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية للمؤسسة.

### ج. تدقيق الاستراتيجية: **Audit de la stratégie**

ويهتم بتدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وماهي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض ورغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

### د. تدقيق الجودة: **Audit qualité**

هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات قد تم إنجازها بفعالية، بالإضافة إلى تدقيق مدى الالتزام بمعايير الجودة المطبقة في المؤسسة.

### هـ. التدقيق الجبائي: **Audit fiscal**

ويمكن تقسيمه إلى نوعين:

- النوع الأول وهو التدقيق الذي تقوم به مصلحة الضرائب على السجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسات مستندة في ذلك على التشريعات الجبائية المعمول بها.
- أما النوع الثاني فهو الذي تقوم به المؤسسة ذاتها بواسطة مختص سواء داخلي أو خارجي من أجل الفحص الانتقادي للوضعية الجبائية للمؤسسة وذلك من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة.

4. من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق: ويقسم التدقيق إلى نوعين:

### أ. التدقيق الخارجي: **Audit externe**

يختص به شخص مهني مؤهل من خارج المؤسسة بغية الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات المحاسبية من أجل إبداء رأيه الفني حول مدى تعبير المعلومات المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، والذي تبنى عليه قرارات داخلية (المساهمين والمسيرين) وخارجية (البنوك، مصلحة الضرائب، البورصة..).

### ب. التدقيق الداخلي: **Audit interne**

وهو وظيفة داخل المؤسسة يتولى القيام بها شخص ينتمي للمؤسسة، وهي وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، وتقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة تحت سلطة الإدارة العليا فقط وفي مستوى أعلى من الوظائف الأخرى.

### - أنواع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع:

### • التدقيق القانوني: **Audit légal** أو محافظة الحسابات

أي الذي يفرضها لقانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

### • التدقيق التعاقدية: **Audit contractuel** أو الاختياري **Facultatif**

يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، والذي يمكن تجديده سنويا.

## • الخبرة القضائية: Expertise judiciaire

يقوم بها شخص محترف خارجي يطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

وهناك تقسيم آخر للتدقيق الجبائي يمكن حصرها في:

### 1. التدقيق العام:

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب حيث يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، رقابة شكلية، ورقابة على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي.

أ- **التدقيق الشكلي:** يطبق هذا النوع من التدقيق سنويا، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة

والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصره. اذ

يشكل عمل تحضير للمراقبة على الوثائق، الجرد لإعداد الوعاء الضريبي

ب- **التدقيق على الوثائق:** حيث يهتم هذا الشكل من التدقيق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا

وانتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منه م بالاعتماد

على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية بحيث يراقب المفتش التصريحات

ويطلب التبريرات.

تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص

نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنتقاة من قبل، حسب

معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.

### 2. التدقيق في عين المكان:

ويأتي بعد القيام بالتدقيق الموجز، حيث يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التدقيق في عين المكان

في حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من قبل المكلفين وتأتي في ثلاثة أشكال هي :

أ- **التدقيق في المحاسبة:**

وهو العملية التي تركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنتها مع فإن التدقيق في المحاسبة

يعرف ب "مجموعة"، وحسب قانون الضرائب المباشرة الجزائري، عناصر خارجية عمليات المراقبة التي تكون

بهدف فحص المحاسبة بعين المكان ومقارنتها مع عناصر خارجية للاستغلال

ب- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:**



وهو الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها على مراقبة التصريجات المكتتبة من طرف الأشخاص الطبيعيين عند إجراء المقارنة بين المداخيل المصرح بها أو محددة من طرف النظام الجزائي، مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقة معيشة هؤلاء. كما يمكن اعتباره مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة بالتي حققها فعلا . وعليه فإنه يضمن التأكد من تناسق المداخيل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة وعوامل الحياة للمكلف.

### ت - التدقيق المصوب:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما أنه يتم في حالة شك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرمها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

### 3. التدقيق الفئوي:

يعتمد هذا النوع من التدقيق على مراجعة المعاملات الخاصة بالعقارات المبنية، والعقارات غير المبنية، تعتمد في ذلك على مراجعة أثمان الملكية العقارية في السوق والتمن الممكن لبيعها ، مراقبة المداخيل العقارية أي تعتمد على مبدأ العرض والطلب المتعارف عليه بين البائع والشاري مع الأخذ بعين الاعتبار كل ، وشراءها العناصر المادية والقانونية والاقتصادية المؤثرة على ثمنه وعليه ينبغي المتابعة الدقيقة والدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات. والمؤسسات الناشطة في المجال العقاري.

### 4. التدقيق عن طريق الفرق المختلطة:

بدأت الفرق المختلطة عملها ابتداءا من شهر افريل 1996، وتم تأسيسها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27-07-1997 وخلال سنة 1999، عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات همة بسبب النقائص مما أدى الى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق لذلك جاء منشور رقم 293 بتاريخ 21-06-1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

### المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الجبائي

#### الفرع الأول:مراحل عملية التدقيق الجبائي:

توجد خمسة مراحل لتسيير عملية التدقيق:

باعتبار الهدف الرئيسي من التدقيق الجبائي هو الخروج بوضعية جبائية سليمة تقنع إدارة الضرائب و تجنب المؤسسة الوقوع في مشاكل معها. فإن الخطوات التي يتبعها المدقق المعين من قبل المؤسسة هي نفسها الخطوات التي يقوم بها المراجع التابع لإدارة الضرائب، تتمثل هذه الخطوات في :

#### المرحلة الأولى:مرحلة الإعداد

وهي المرحلة التي يقوم فيها المدقق بجمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة و التعرف على المخاطر التي يمكن أن تصادفها، تنقسم هذه المرحلة إلى :

✓ **مرحلة التحضير:** وتتمثل هذه المرحلة في عملية جمع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وكذلك جميع الموارد

المادية والبشرية اللازمة وهذا وفقا لمعايير التدقيق المتفق عليها بالإضافة إلى بحث السوابق الجبائية لها.

✓ **مرحلة التخطيط:** في هذه المرحلة يتم وضع الأهداف المراد الوصول إليها بكفاءة وفعالية .

#### المرحلة الثانية: التعرف على المؤسسة

هذه الخطوة تسمح للمراجع بدراسة البيئة الداخلية للمؤسسة من الناحية القانونية الاجتماعية والاقتصادية، ونشاط المؤسسة والتنظيم العام للمؤسسة خاصة الشكل العام وكل وما يخص اتفاقيات والتزامات المؤسسة و الامتيازات الجبائية المستفادة منها وجل الوضعية الجبائية للمؤسسة.<sup>1</sup>

تعتبر هذه المرحلة أهم ما يقوم به المدقق، لأنها تحدد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة كما تعمل على تقييم

الإجراءات المطبقة و مدى فعاليتها، و تتمثل في خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة في :

جمع الإجراءات: - استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح .

- ملخصات الإجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.

اختبارات تطابق الفهم: تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته .

تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية: - نقاط قوة النظام. - نقاط ضعف النظام .

اختبارات الاستمرارية: اختبارات للتأكد من نقاط القوة في الواقع .

تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية: - نقاط قوة النظام .- ضعف في تصور النظام، وثائق الحوصلة .

<sup>1</sup>Rédhakhelassi, "précis d'Audite fiscal de l'entreprise", Editions BERTI ,Alger, 2013, p351.

المرحلة الرابعة: التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي: حيث تتم من خلال:

✓ الاطلاع على الوثائق الأساسية: والمتمثلة في كل من التصريحات الجبائية و الوثائق المحاسبية ودفتر

اليومية والجرد والدفتر الكبير وكل مراسلات الإدارة الجبائية.

✓ برنامج العمل: هو عبارة عن خطة عمل يقوم بوضعها المدقق لتنفيذ مهمته والتي تتضمن

مجموعة من الإجراءات المتبعة في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافها.<sup>1</sup>

المرحلة الخامسة: مرحلة إعداد التقرير: يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن النتائج المتوصل إليها خلال التحقيق

بحيث يحتوي هذا التقرير على:

✓ تقييم الأخطار الجبائية ومدى تأثيرها على المؤسسة .

✓ اقتراحات حول الامتيازات التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة .

✓ توجيه توصيات إلى المسيرين، تقسم هذه التوصيات إلى :

✓ توصيات علاجية: يهدف هذا النوع إلى تصحيح الأخطاء المكتشفة سواء المحاسبية أو الجبائية .

✓ توصيات وقائية: الهدف منها قدرة المؤسسة على تبرير موقفها في حالة إخضاعها لمراقبة جبائية من طرف إدارة

الضرائب و إعطاء نصائح حول كيفية تجنب المخاطر و الاختلالات

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي لضرائب والرسوم:

يكون بتأكد من العناصر المشكلة لمبلغ الضريبة حسب كل نوع ضريبة:

1. التدقيق الجبائي لضريبة على أرباح الشركات (IBS):

على المدقق دراسة كل من أساس الإخضاع والمعدلات المطبقة كما يلي:

أ. تدقيق الوعاء: تطبق الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة المحاسبية أي الربح الصافي الذي تحققه

المؤسسة مهما كانت طبيعته، و يقوم المدقق الجبائي بالإجراءات التالية من أجل التأكد من سلامة الوعاء .

ب. تدقيق النتيجة المحاسبية: تحسب النتيجة المحاسبية حسب العلاقة التالية :

النتيجة المحاسبية = النواتج-التكاليف

و بالتالي على المدقق أن يقوم بتدقيق طرق حساب النواتج و التكاليف و ذلك كما يلي :

ج. تدقيق النواتج: تتمثل نواتج المؤسسة المحققة في رقم أعمالها، إضافة إلى مجموعة من الإيرادات الأخرى .

<sup>1</sup>Rédhakhelassi, Op-Cit, p 369.

تدقيق رقم الأعمال: يقوم المدقق بالتأكد من أن رقم الأعمال المصرح به موافق لرقم الأعمال الحقيقي و هذا عن طريق :

✓ إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس المداخل: يعيد المدقق تشكيل رقم أعمال جديد كالتالي:

رقم الأعمال المعاد تشكيله = الصندوق + الحسابات البنكية + تسبيقات الزبائن في 01/01 + رصيد الزبائن في 12/31 - تسبيقات الزبائن في 12/31 - رصيد الزبائن في 01/01.

بعد الحصول على رقم الأعمال المعاد تشكيله تتم مقارنته مع رقم الأعمال المصرح به من أجل معرفة الأخطاء المحتملة، بالتالي طلب تبريرات من المحاسب عن ذلك .

✓ إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال الفواتير: تعتبر الفوترة مصدر احتساب الضرائب، أي استخراج رقم الأعمال من خلال المقبوضات يكون كالتالي :

الفوترة المعاد تشكيلها = التحصيلات المصرح بها - أرصدة زبائن في 01/01 + تسبيقات الزبائن في 01/01 + أرصدة الزبائن في 12/31 - تسبيقات الزبائن في 12/31.

زيادة على ذلك على المدقق التأكد من صحة التسجيلات للعمليات و مطابقتها مع الفواتير و أدلة الإثبات الأخرى .

د. تدقيق النواتج الأخرى: على المدقق أن يقوم بالتأكد من صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية الخاصة بالخصومات و الإعانات الممنوحة ، إضافة إلى التأكد من موضوعية تقييم المؤسسة لذاتها و فوائض القيم الناتجة عن إعادة تقييم الاستثمارات .

ينجر عنها تخفيض في أصول الميزانية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن يحدث تغيير في الميزانية • .

يجب أن تكون مسجلة محاسبيا و مررة بوثائق إثبات، هذا يسمح بالتأكد من حقيقة هذه النفقات و مبلغها، كما • يسمح بتقرير ضمها أو عدمه إلى نفقات الدورة .

هـ. تدقيق الأعباء: لتكون الأعباء قابلة للخصم جبائيا من نتيجة الدورة يجب أن تحقق الشروط التالية :

و. تدقيق النتيجة الجبائية: إدارة الضرائب لا تقوم باعتبار النتيجة المحاسبية كأساس إخضاع بل تقوم بتعديلات عليها وتغييرها إلى ما يسمى بالنتيجة الجبائية، و منه على المحاسبة القيام بتدقيقها على النحو التالي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الاستردادات -

التخفيضات

حيث تعتبر الاستردادات مجموع التكاليف التي تدخل في حساب النتيجة المحاسبية لكن القانون الجبائي لا يعترف بها، و هذا لكونها ليست متعلقة بنشاط المؤسسة أو تفوق الحد المسموح به. أما بالنسبة للتخفيضات فهي

تلك التكاليف التي لم تدخل في حساب النتيجة لكن القانون الجبائي يسمح بطرحها كخسائر السنوات السابقة .

تدقيق التصفية و التسديد: و تتم من خلال التأكد مما يلي :

صحة المعدل المطبق: حسب القانون الجبائي الجزائري فإن المعدل الذي يجب تطبيقه يكون كالتالي :

**19%** يطبق على الأنشطة المنتجة.

**23%** على الأشغال العمومية و أشغال الري.

**26%** خاصة بالخدمات.

ز. تدقيق التصريح: و هو التأكد من أن التصريحات تم إيداعها في الآجال القانونية و أنه قد تم تسديد

التسيقات • % من الضريبة المطبقة للعام الماضي حيث 30الثلث المحددة حسب القانون حيث أن مبلغ

التسيق يساوي:

- التسيق الأول: يدفع 02/20----03/20

- التسيق الثاني : يدفع 05/20 ---- 06/20

- التسيق الثالث : يدفع 10/20----11/20

- أما رصيد التسوية فيتم إيداعه في أجل أقصاه أبريل 30

ح. تدقيق الرسم على النشاط المهني TAP: و تتم حسب الخطوات التالية :

ط. تدقيق الوعاء: و الوعاء مكون من مبلغ الإيرادات المهنية الإجمالية و رقم الأعمال دون احتساب الرسم على

القيمة المضافة .

ي. . تدقيق التخفيضات: على المدقق التأكد من تطبيق التخفيضات التالية :

✓ تخفيض قدره 30% على مبلغ عمليات البيع بالجملة و التجزئة المتعلق بمواد يتضمن سعر بيعها بالتجزئة

على 50 % من الضرائب غير المباشرة و كذا العمليات المحققة من طرف المنتجين و التجار بالجملة ما يزيد

عن المتعلقة بالأدوية و المنتجات المحلية .

✓ تخفيض قدره 50 % على عمليات البيع الخاصة بمواد يتضمن سعر بيعها بالجملة على ما يزيد عن

50% الضرائب غير المباشرة و كذا عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية .

✓ تخفيض قدره 75% على عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغاز

✓ **تدقيق التصفية و التسديد:** حيث يتم التأكد من أن تسديد الرسم على النشاط المهني الشهري أو الفصلي G50. قبل 20 من الشهر الذي يلي شهر تحقيق رقم الأعمال لدى القباضة. و كذا التأكد من المعدلات المطبقة.

ك. التدقيق الجبائي للرسم على القيمة المضافة

يهتم المدقق بالعناصر التالية :

✓ **الحدث المنشئ للضريبة:** وهو الحدث القانوني أو المادي الذي بمقتضاه تصبح المؤسسة مكلفا لدينا للخرينة و يكون كالتالي :

● **بالنسبة للمبيعات:**

- التسليم المادي أو القانوني للبضاعة

- بالنسبة للأشغال العقارية:

- القبض الجزئي أو الكلي .

- إنتاج المؤسسة لذاتها: أول استعمال.

- بالنسبة للخدمات: القبض الجزئي أو الكلي.

✓ **تدقيق الوعاء:** التأكد من أن الوعاء يشمل العناصر التالية:

- ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات.

- جميع المصاريف المفوترة للزيون.

- الحقوق و الرسوم الغير مسترجعة.

✓ **تدقيق المعدلات:** و هي:

- 19% على السلع الغير خاضعة للمعدل المخفض و هي المذكورة في المادة 23 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

- 9% على السلع و الخدمات التي تخدم الجانب الاقتصادي و الاجتماعي و هي كذلك محددة في المادة 23.

- أما بالنسبة للمؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم على القيمة المضافة فإن المدقق يتأكد من التطبيق السليم

للقاعدة PRORATA. و يكون كالتالي:

-رقم الأعمال الخاضع للرسم + رقم الأعمال الخاص بالتصدير + تسليمات متسمة بالإعفاء من دفع الرسم/

البسط + رقم الأعمال المعفى.

تدقيق حق الاسترجاع: و يكون في الحالات التالية :

- حالات العمليات المعفية حسب القانون الجبائي.

- حالة التوقف عن النشاط.

**تدقيق التصريحات:** على المدقق التأكد من أن المؤسسة قامت بتقديم تصريح و ذلك قبل من كل شهر 20 إلى

مصلحة الضرائب المتواجدة في مقر القيام بنشاطها.

مع العلم أن:  $\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times \text{معدل الرسم}$

### ✓ تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG :

- من أجل قيام المدقق الجبائي بالتدقيق الجبائي عليه إتباع ما يلي:

#### تدقيق الوعاء :

على الوعاء أن يضم مجموعة من العناصر الموضحة كالتالي :

- الرواتب، التعويضات، الأتعاب، الأجور، المنح.
  - المبالغ الملحقة بالرواتب والأجور كعلاوات المردودية.
  - التعويضات، التسديدات المدفوعة لمديري المؤسسات لقاء مصاريفهم.
  - الامتيازات العينية الخاصة بالتغذية، المسكن، الألبسة، التدفئة، و الإنارة.
  - المبالغ المسددة للأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كمنشآت التدريس أو البحث أو المراقبة.
- كما يجب التأكد من عدم ضم العناصر التالية :
- الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية و المسكن الممنوحة للعاملين في المناطق الواجب ترقيةها.
  - التعويضات المخصصة لمصاريف التنقل أو المهمة.
  - التعويضات عن المناطق الجغرافية.
  - المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي كالأجر الوحيد و منح العائلة.
  - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية إثر حكم قضائي.
- تدقيق التصفية و التسديد:

- يقوم المدقق بالتأكد من أن معدل الضريبة طبق على أساس السلم الموضوع من قبل الجهات الحكومية الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي و تمت وفقا للشروط الموضوعه في المواد 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أيضا يقوم بتدقيق التصريحات المقدمة إلى الإدارة و التأكد من إعدادها بصورة سليمة و صحيحة



## المبحث الثاني: إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

### المطلب الأول: مفهوم إيرادات المؤسسة

الإيرادات هي نقطة قوى لصالح المؤسسة في نفس الوقت نقطة ضعفها إذ لم يتم تسييرها بالشكل الصحيح، لذلك يتمحور جل الموضوع في ضبط معناها وطبيعتها .

### الفرع الأول: تعريف الإيرادات

تمثل الإيرادات العنصر الأول من عناصر قياس نتيجة الأعمال من أرباح أو خسائر، ويقصد بها القيمة البيعية لمنتجات المنشأة أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة، بمعنى آخر أنها تمثل قيمة ما يدفعه العملاء مقابل سلعة أو الخدمات التي تقدمها المنشأة.<sup>1</sup>

كما تعرف الإيرادات أيضاً أنها تدفق الموارد إلى الداخل المؤسسة وذلك نتيجة مزاولة المؤسسة لنشاطها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: طبيعة الإيرادات المكونة لمؤسسة

تتكون الإيرادات من حسابات النواتج التالية:

✓ الحساب (70) المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة.

✓ الحساب (72) الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون.

✓ الحساب (73) الإنتاج المثبت.

✓ الحساب (74) إعانات الاستغلال.

✓ الحساب (75) المنتجات العميائية الأخرى.

✓ الحساب (76) المنتجات المالية.

✓ الحساب (77) عناصر غير عادية - المنتجات.

✓ الحساب (78) استرجاعات عن خسائر قيمة والمؤونات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون "دراسات تطبيقية في المراجعة (القسم الأول)"، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، ط1، القاهرة 2018، ص20.

<sup>2</sup>مناضل عبد الجبار السلام وعبد الوهاب عبد الرحمان الشادي "المحاسبة المالية"، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012، ص37.

<sup>3</sup>المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 52.

## المطلب الثاني : أنواع إيرادات المؤسسة

نظراً لما تحمله الإيرادات من عناصر هامة تعتمد عليها المؤسسة تم تقسيم هذه الإيرادات إلى 03 أنواع :

- (1) **الإيرادات العادية:** هي تلك الإيرادات التي تنشأ من مزاولة المنشأة لنشاطها العادي، وذلك مثل: إيرادات المبيعات وأرباح الاستثمارات، والتي ترحل إلى الجانب الدائن من حسابات الأرباح والخسائر.
- (2) **الإيرادات غير عادية:** يقصد بها تلك الإيرادات التي تنشأ نتيجة عمليات لا تدخل في النشاط العادي للمؤسسة، ولا تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية، بل قد تخص فترات ماضية، وذلك مثل: تحصيل المنشأة لديون سبق وأن اعتبرت معدومة في سنوات سابقة.
- (3) **الإيرادات الرأسمالية:** هي تلك الناتجة عن بيع المنشأة لأحد أصولها الثابتة، التي تقتنيها بقصد المساعدة في الإنتاج، أو أداء خدمة طويلة الأجل وليس بقصد التجارة فيها، وكذلك قد تكون مكاسب ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول المؤسسة.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث : إجراءات التدقيق الجبائي للإيرادات وكيفية التصريح بها

### الفرع الأول: إجراءات التدقيق الجبائي لإيرادات المؤسسة

تتمثل الإيرادات في حسابات الصنف (7) وهي المبالغ التي تتحصل عليها المؤسسة من مبيعات منتجاتها لإضافة إلى المنتوجات التي بحوزتها وكذا الإيرادات الأخرى التي يمكن أن تكسبها وفيما يلي خطوات المدقق لإجراء التدقيق والرقابة على الإيرادات:

(1) **التدقيق الجبائي على حساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (70 وفروعه):** هو العنصر الأكثر عرضة للتلاعب والغش لذلك تشمل أهم التحقيقات التي يقوم بها المدقق الجبائي في التأكد من:<sup>2</sup>

✓ أن جميع الفواتير خارج الرسم على القيمة المضافة (TVA) مرفقة بجميع وثائق الإثبات وهل تم فعلاً احترام المعدل القانوني (9% و 19%).

✓ أن المؤسسة قد قامت بتسجيل جميع الإيرادات.

✓ يجب على المحقق إجراء عملية المقارنة بين الموجود على الفواتير المرسله والمبالغ المسجلة محاسبياً.

✓ يجب على المراقب الجبائي التأكد من قيمة الحسابات أن تكون غير متضمنة TVA.

✓ يقوم بمراجعة الفواتير المسجلة محاسبياً أثناء عملية النشاط (في السنة) والتي تمت عملية التسليم

<sup>1</sup> خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>2</sup> منصور بن عماره، مرجع سبق ذكره، ص 118\_119.

في السنة الموالية.

✓ التأكد من صحة العمليات الحسابية للفواتير وصحة تسجيلها المحاسبي.

✓ تدقيق فواتير البيع الملغاة مع الإطلاع على أصل الفاتورة وصورتها مع معرفة سبب الإلغاء.

✓ مطابقة صور فواتير البيع مع قيد دفتر يومية المبيعات.

✓ تتبع ترحيل قيد بعض فواتير المبيعات موضوع التدقيق مع حسابات العملاء المختصة.<sup>1</sup>

(2) التدقيق الجبائي على حساب الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون (72 وفروعه): هو يمثل التغير في

المخزون أي الفرق بين مخ1 ومخ2 يتم التأكد من صحة هذا العنصر من خلال:

التأكد من أن رصيد التغير في المخزون سالب أو موجب، ويجب أن يكون على مستوى منتجات النشاط،

ولذلك يجب على المدقق أن يحضر الجرد المادي للمخزون والأعمال الجارية، وهذا من أجل تجنب أي خطر زيادة

أو النقصان في نتيجة السنة المالية.<sup>2</sup>

(3) التدقيق الجبائي على حساب الإنتاج المثبت (73): يتم فيه تسجيل تكلفة إنتاج العناصر المادية والمعنوية

المنجزة من طرف المؤسسة.<sup>3</sup>

يقوم المدقق في هذا الحساب بالتأكد من أن هذا الحساب يُسجَلُ تكلفة الأعمال الموجهة للاستخدام

الداخلي للمؤسسة، ويجب على المدقق مراجعة التقارير التقنية للإنتاج وكل الوثائق التي تبرر التكاليف الملتزم بها

لإنتاج التثبيت لضمان التقييم الصحيح لهذه المنتوجات، كذلك يجب على المدقق فحص الوضع بالتفصيل

للتبittات الموجودة في الأصل وإعادة مراجعة جميع الوثائق التي تبرر المداخل المتعلقة بدقة ربط هذه المنتوجات

بالدخل الخاضع للضريبة.<sup>4</sup>

(4) التدقيق الجبائي على حساب إعانات الاستغلال (75 وفروعه): يقصد بها تلك المساعدات المالية التي

تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية أو حتى من أطراف أخرى لتعويض الخسائر التي تحملتها أو ستتحملها

المؤسسة،<sup>5</sup> حيث يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:

✓ الاستلام الفعلي لإعانات الاستغلال والتوازن، وذلك باستشارة مجلة الاستلام لضمان إيداع العائد

<sup>1</sup> مجدي عبد السلام سالم انجار "مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في كشف النهب الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2014، ص 73\_74.

<sup>2</sup> RédhaKhelassi, Op \_ Cit, p 472.

<sup>3</sup> ولهي بوعلام "جباية المؤسسة"، الجزء الأول، دار الهدى، الجزائر، 2018، ص 57.

<sup>4</sup> RédhaKhelassi, Op \_ Cit, p 472.

<sup>5</sup> ولهي بوعلام، "جباية المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 57.

السني، يتم إرفاقها بتفاصيل هذه الإعانات المقدمة.

✓ ضمان إدراج جميع إعانات الاستغلال والتوزيع في القاعدة الضريبية للسنة، لأن ضرائبها فورية.

✓ وجود جزء من إيرادات رقم الأعمال غير المفوتر.

✓ عدم تسجيل الشركة للأعمال التي قامت بهم لنفسها في الإيرادات.

✓ عدم تكامل التبرعات والإعانات المقدمة.

✓ عدم احترام قواعد الفوترة ومخصصات السنة.<sup>1</sup>

(5) التدقيق الجبائي على حساب المنتجات العملية الأخرى (75 وفروعه): على المدقق التأكد من:

✓ وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

✓ أن المنتجات الاستثنائية المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة خاضعة لضريبة.<sup>2</sup>

أما فيما يتعلق بالحساب (752) يجب الفصل عند تحديد قيمتها بينما إذ كانت قصيرة المدى (3 سنوات أو أقل تحسب في حدود 70% من الربح الخاضع لضريبة) أو طويلة المدى (أكثر من 3 سنوات تكون على أساس 35% من الربح الخاضع لضريبة).<sup>3</sup>

(6) التدقيق الجبائي على حساب المنتجات المالية (76 وفروعه): على المدقق التأكد من:<sup>4</sup>

✓ التحقق من التطبيق الصحيح على الدخل والمنتجات من الخارج، والاتفاقيات دولية لتجنب الازدواج الضريبي.

✓ التحقق من الشروط الدقيقة الواردة في الاتفاقيات القروض وخاصة معدل الفائدة المنصوص عليها، وكذلك الصلاحية القانونية للعقد.

✓ تحقق من حسابات إعادة الاستثناءات.

✓ التحقق من الأحكام الواردة في اتفاقيات القروض، ولاسيما أسعار الفائدة المقرر والصلاحية القانونية للعقود.

✓ دمج دخل حقوق الملكية من الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية.

✓ عدم الامتثال لشروط السوق للفائدة على القروض.

<sup>1</sup>RédhaKhelassi, Op \_ Cit, p472\_473.

<sup>2</sup>منصور بن عماره، مرجع سبق ذكره، ص220.

<sup>3</sup>قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020، المادة 172\_173، ص 44\_45.

<sup>4</sup>RédhaKhelassi, Op\_Cit, p 475.

7) التدقيق الجبائي على حساب العناصر الغير عادية - منتجات (77): في هذا الحساب على المدقق التأكد

أن المنتجات الاستثنائية من تهيأت وبناءات المشيدة من قبل المستأجرين أنها ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

8) التدقيق الجبائي على حساب استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات (78): إذ يقوم المدقق الجبائي بالتأكد من:<sup>2</sup>

✓ المؤونات تم استعمالها لعناصر خاصة بالأصول.

✓ التحقق من صحة الاسترجاع المبالغ المستردة من المؤونات.

✓ التأكد من الأحكام المتعلقة بالمؤونات التي تمت إزالتها من الأصول أو إلى المخاطر المتوسعة أنها أصبحت سارية المفعول خلال السنة المالية.

✓ تحديد إسترجاعات الاستغلال عن المؤونات غير الخاضعة للضريبة.

إن الخطوات السابقة تمثل التحقيق الخاص بالعناصر المكونة للإيرادات، وعليها فإن التحقيقات العامة تكون كآتي:<sup>3</sup>

✓ يجب إجراء عملية المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير والمبالغ المسجلة محاسبياً.

✓ يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج (TVA) مرفقة بوثائق الإثبات الجمركية والجبائية.

✓ يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاصة بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص (TVA).

✓ يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة.

✓ يجب التأكد من الإعانات المستلمة لا تمثل أداء لخدمة موهة أو تكملة لسعر البيع خاضع للرسم على القيمة المضافة (TVA).

✓ يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

✓ يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها لنتيجة الخاضعة للضريبة.

<sup>1</sup> منصور بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 221.

<sup>2</sup> RédhaKhelassi, Op\_ Cit, p 476.

<sup>3</sup> صالح حميدات، "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية"-عينة من المؤسسة الاقتصادية بالوادي- رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص80.

## الفرع الثاني: كيفية التصريح بالإيرادات

تعتبر التصريحات الجبائية دليل قوي للمؤسسة وعليها فهي وثائق تحتوي على معلومات تعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من القبل المكلفين والتي تحدد الوعاء الضريبي<sup>1</sup>، ويكون التصريح شهرياً. وسنوياً فالأول عبر سلسلة G50 "هي وثيقة للإدلاء بالمداخيل الحقيقية لتحصيل مختلف الضرائب" أما الثانية من خلال تقديم الميزانية الجبائية والتصريح بالمداخيل السنوية المحققة كما سنتطرق إليه.

**أولاً: التصريح الشهري للإيرادات في G50:** هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>2</sup>، لذا على كل مكلف التصريح قبل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً عبر وثيقة G50 لتسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة<sup>3</sup>، وعليه يكون التصريح كما يلي:

(1) بالنسبة لرسم **TAP**: يُستَحَقُّ الرسم بصدد رقم الأعمال المحقق من قبل المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحهم لضرائب على الدخل الإجمالي في صنف أرباح مهنية أو الضريبة على أرباح الشركات، مع العلم أن رقم الأعمال يقصد به الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو خدمات أو غيرها<sup>4</sup> كما يوجد بعض المهن تستفيد من تخفيضات لرسم على النشاط المهني منها:<sup>5</sup>

✓ يستفيد قطاع الأشغال العمومية والري من تخفيض قدره 25% من رقم الأعمال المحقق.

✓ يستفيد قطاع البيع بالجملة من 30% تخفيض من رقم الأعمال المحقق.

✓ عمليات الإنتاج الوطني أو بيع المواد الإستراتيجية أيضاً تستفيد من 50% تخفيض من CA.

✓ عمليات معفاة تماماً من الرسم كالوكالة الوطنية لدعم الشباب وغيرها.

إضافة إلى ذلك الأعمال الحرة و العمليات التي لا تستفيد من تخفيضات والتي لا تندرج في الأنشطة سابقة وكل هذا يكون في الصفحة الأولى من الوثيقة.

<sup>1</sup>سمية قحموش، المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، 2016، ص299.

<sup>2</sup>الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، 2019، ص64.

<sup>3</sup>لياس قلاب ديبج، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - مديرية الضرائب أم البواقي -، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011، ص37.

<sup>4</sup>المادة 1-217, 224، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2020، مرجع سبق ذكره، ص52.

<sup>5</sup>وثيقة G50، مديرية كبريات المؤسسات، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الصفحة الأولى.

(2) بالنسبة لرسم TVA: على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو أن يرسل كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لمجمل العمليات الخاضعة لضريبة وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف<sup>1</sup>، ويتم التصريح في الصفحة الثانية من الوثيقة.

#### ثانياً: التصريح السنوي للإيرادات:

يكون عبر تقديم مختلف الكشوف السنوية بما فيها جدول حساب النتيجة الذي يعتبر الكشف السنوي للإيرادات التي تحققها المؤسسة والذي تنطرق فيها إلى إجمالي عمليات البيع وجميع الحسابات المتعلقة بالإيرادات<sup>2</sup>؛ بالإضافة إلى الميزانية الجبائية وملاحقها.

<sup>1</sup> المادة 76-1، قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص26.

<sup>2</sup> جمال لعشيشي "محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المالي والمحاسبي"، pages blues، الجزائر، 2011، ص15.

الجدول رقم(01):اختصار جدول حساب النتيجة

البيان	السنة N
مبيعات البضاعة(70)	
إنتاج مخزن (72)	
إنتاج مثبت (73)	
إعانات الإستغلال (74)	
إنتاج السنة المالية (1)	
إستهلاك السنة المالية (2)	
القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	
إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى (75)	
إسترجاع على خسائر قيمة والمؤونات (78)	
النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية (76)	
النتيجة العادية قبل الضرائب	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
العناصر الغير عادية(منتجات) (77)	
النتيجة الغير عادية	
صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، المؤرخ في 25/03/2009، القرار 74

المؤرخ في 26/07/2008 الذي يحدد قواعد تقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة

الحسابات وقواعد تسيرها، ص30.



## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نجد أن التدقيق الجبائي إجراء مهم وضروري لمراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، وتصويبها وفق القواعد والقوانين الجبائية التي تنظم سير العملية الجبائية، حيث أعطيت لكافة المؤسسات معايير محددة لإجراء عملية التدقيق نظراً لمسئوليتها في معالجة أعمالها المالية خاصة المتعلقة بتحصيل "الإيرادات" التي هي جوهر دراستنا، بل وأن الإيرادات عنصر مهم في محاسبة المؤسسة إلا أنها العنصر الأكثر تلاعباً من قبل المكلف مع ذلك تعتبر أهم هدف تسعى المؤسسة إلى تحقيقه فهي أساس ضبط رقم الأعمال الذي يحدد الوعاء الضريبي.

وعليه تم استنتاج منهجية التدقيق الجبائي في المحاسبة والتي تتمثل في التقنيات الجبائية المتبعة في تدقيق العناصر المكونة للمحاسبة وأنها كلها مقتبسة من تقنيات التدقيق المحاسبي بصيغة جبائية بحيث يكون لكل حساب إجراء تدقيق خاص به لمواجهة أي محاولة لتهرب الضريبي وهذا ما يؤكد جودة التصريحات الجبائية، كما أن للمؤهلات الخاصة بالمدقق دور إيجابي في الحصيلة نهائية للتدقيق لما يوفره من مؤهلات علمية وعملية تؤدي إلى الرفع من الإيرادات والحد من الخطر الجبائي الذي تتعرض إليه المؤسسة، وعلى هذا الأساس يخرج المدقق في نهاية التدقيق الجبائي بتقارير تتضمن تأكيدات حول:

- ✓ مصداقية ودلالة الحسابات المرتبطة بالإيرادات.
- ✓ مدى احترام قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للحسابات.
- ✓ المصادقة على تطابق المعلومات المسجلة في دفاتر المؤسسة مع المصرح بها جبائياً.

الفصل الثاني:

**دراسة تطبيقية  
المديرية الفرعية  
للرقابة الجبائية برج  
بوخريريج**



**تمهيد:**

لأجل دعم الدراسة النظرية سيتم التطرق إلى الدراسة الميدانية التطبيقية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية برج بوعريبيج، حيث تمحورت هذه الأخيرة حول حالتين خضعت للرقابة الجبائية أين تم دراسة ملف المكلفين المعنيين بالتحقيق المحاسبي والمتمثل نشاطهما في أشغال البناء والنشاط التجاري.

وقد قامت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالانتهاج والتنسيق مع مختلف الفرق المختصة كل الإجراءات القانونية في عملية الرقابة الجبائية لملف المكلفين وإبلاغهما في الشروع بعملية التحقيق المحاسبي ثم التطرق إلى مراحل التحقيق إلى غاية التحصيل الضريبي للحقوق والغرامات المالية جراء عمليات تدلسية اذا ثبت ذلك وتم عملية التحصيل لدى مفتشية الضرائب لولاية برج بوعريبيج.

المبحث الأول: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية برج بوعريبيج

المطلب الأول: نشأة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بما أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF) جهاز من أجهزة المديرية الولائية للضرائب (DIW) مكلفة بتطبيق برامج التدقيق الجبائي والمصادق عليه من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات إضافة إلى عملية التدقيق الجبائي على المؤسسات الموجودة على مستوى الولاية.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتمثل المهام الموكلة للمديرية الفرعية للتدقيق الجبائي للمديرية الولائية، بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، بينما المهام الموكلة لمكاتب التابعة لها تتمثل في:

(1) مكتب البحث على المعلومات الجبائية: يعمل على شكل فرق، وهو مكلف:

- ✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني الوعاء الضريبي ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- ✓ تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

(2) مكتب البطاقات والمقارنات: مكلف:

- ✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- ✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- ✓ مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

(3) مكتب المراجعات (التدقيقات) الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، مكلف:

- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

(4) مكتب مراقبة التقييمات هو أيضاً يعمل في شكل فرق، مكلف:

- ✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- ✓ المشاركة في أشغال التحسين للمعايير المراجعة.

<sup>1</sup><http://w.w.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/246-2014-05-28-14-02>,  
consulté le :26/05/2022, 18 :55.

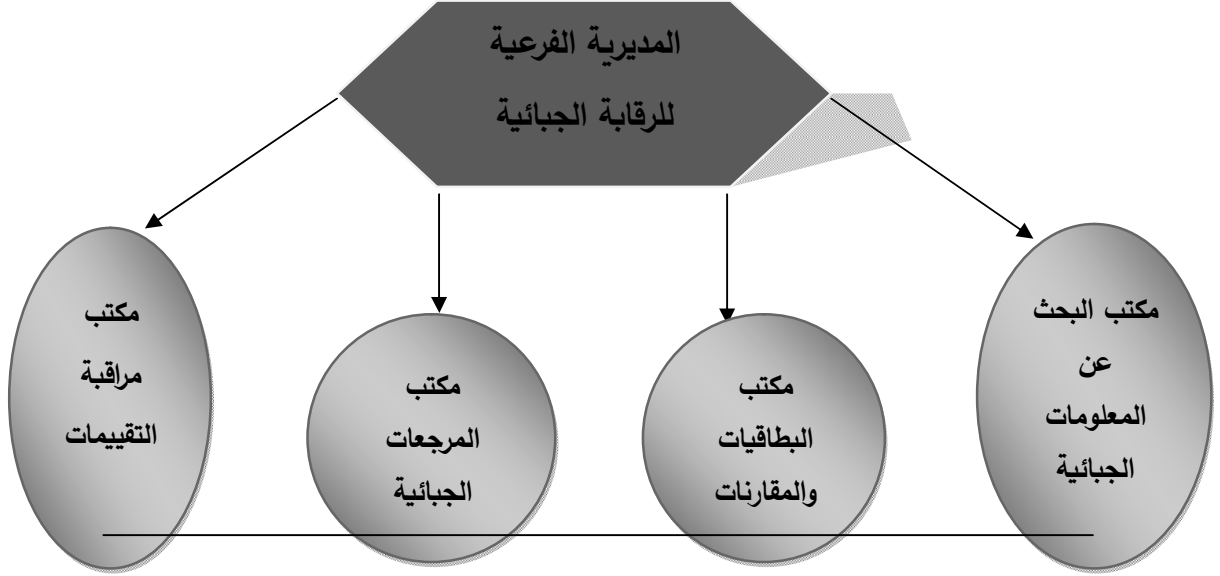
✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تندرج في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربعة مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي لها وهي موضحة في الشكل

التالي:

الشكل رقم(02):الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على:

<http://w.w.w.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/246-2014-28-14-16-02>, consulté le : 14/04/2022, 22 :45.

<sup>1</sup>مرجع نفسه.

**المبحث الثاني: تقييم تطور عدد من قضايا الشركات الخاضعة للتدقيق خلال الفترة (2018-2020)**

تواجه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كل سنة عدد من القضايا المشكوك فيها والمحالة لتدقيق الجبائي لتأكد من صحة تصريحاتهم. لذلك تقييم التطور الحاصل في قضايا التدقيق الجبائي مهم لمعرفة فعالية الأجهزة الضريبية في تطبيق القوانين الجبائية وكشف الثغرات لسدها.

**المطلب الأول: تطور عدد القضايا التدقيق في المحاسبة خلال (2018-2020).**

لدينا نتائج التطور في المحاسبة خلال الفترة (2018-2020)، كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم (02): تطور عدد القضايا التدقيق في المحاسبة خلال (2018-2020) الوحدة(دج)**

البيانات/ السنوات	2018	2019	2020
عدد القضايا	61	30	47
الحقوق المسترجعة	148 679 842	132 673 784	144 070 528
غرامات الوعاء	35 087 614	32 692 572	34 455 986
إجمالي المبالغ المحصلة	183 767 456	164 956 356	178 526 514

**المصدر:** المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - مديرية الضرائب لولاية برج بوعريبيج

من خلال الجدول أعلاه فإنه يمكننا استنتاج أن عدد القضايا خلال الفترة (2018-2020) في انخفاض محسوس، إضافةً إلى وجد علاقة تزايد بين عدد قضايا التدقيق وبين الحقوق المسترجعة والغرامات. فنلاحظ انخفاض في سنة 2019 (25 ملف) ثم ارتفاع في سنة 2020 (12 ملف)، قد يكون السبب تغير معدلات الضرائب في هذه السنة وكذلك الأمر بالنسبة للحقوق والغرامات بالتناسب مع كل سنة، فكلما كان عدد القضايا التدقيق أكبر كانت الحقوق المسترجعة مضاعفة وليس بالضرورة كلما قلت عدد القضايا التدقيق قل مبلغ الحقوق المسترجعة لأن هذا الأخير غير مرتبط بحجم القضايا بل بمقدار التحايل الخاص بكل قضية. هذا قد يفسر تحسن مستوى التدقيق في السنوات الأخيرة الذي أدى إلى دقة انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق، وكذا قدرة وكفاءة المدققين الذين يقومون بعملية التدقيق، ونظراً لضخامة إجمالي مبالغ المحصلة يفسر ذلك قدرة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على كشف محاولة التهرب الضريبي.

**المطلب الثاني:تطور عدد قضايا التدقيق المصوب في المحاسبة خلال(2018-2020).**

تدرج الدراسة التطبيقية لموضوع البحث من حيث أشكال التدقيق ضمن التدقيق المعمق في المحاسبة والتي تم كشف عن مسار عدد قضايا التدقيق المصوب في المحاسبة وفق المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في الجدول التالي:

**الجدول رقم(03):تطور عدد قضايا التدقيق المصوب في المحاسبة والحقوق والغرامات المترتبة عليها خلال الفترة(2018-2020)الوحدة:(دج)**

البيانات/السنوات	2018	2019	2020
عدد القضايا	15	19	11
الحقوق المسترجعة	10 323 145	17 525 146	7 254 786
غرامات الوعاء	3 254 896	5 458 781	2 354 111
إجمالي مبالغ المحصلة	13 578 041	22 983 927	9 608 897

المصدر:المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- مديرية الضرائب لولاية برج بوعريبرج.

من خلال الجدول رقم(2) يمكننا استنتاج أن عدد قضايا التدقيق في سنة 2019 قد ارتفع(19) مع ارتفاع في الحقوق المسترجعة والغرامات وبعدها انخفضت (11) مع انخفاض في الحقوق والغرامات، هذا راجع إلى مدى فعالية تطبيق أسلوب التدقيق المصوب في المحاسبة الذي أدى إلى تقليص عدد القضايا في إطار التدقيق الجبائي.

**المطلب الثالث: تحليل التدقيق الجبائي على الإيرادات دراسة لعينة من القضايا**

يلجأ أغلب المهنيين عند ممارسة مهامهم إلى التلاعب بصحة الأحداث المحاسبية وعدم الدقة في تقديم تصريحات الجبائية، لذلك تعمل الإدارة الجبائية على التحقيق مع الأشخاص (الطبيعي/المعنوي) الذين هم في موضع شك، وعلى هذا الأساس تم أخذ عينة لتأكد من مصداقية أحداثها.

**الفرع الأول: دراسة حالة لمكلف يمارس نشاط أشغال البناء**

**1- التعريف بالمكلف**

نشاط أشغال البناء من الأنشطة الأكثر اهتمام من قبل الدولة، وذلك لحماية أملكها من تلاعب المقاولين، لذلك تم اختيار مكلف تابع لهذا النشاط فكانت النتيجة بالشكل الآتي:



الجدول رقم(04):بطاقة التعريف بالمكلف

التعريف	مكونات الملف الجبائي
شخص طبيعي	الشكل القانوني للملف
البناء	طبيعة النشاط
/	تاريخ بداية النشاط
بلدية برج بوعريبرج	مقر النشاط
2018	سنة الاخضاع للتدقيق
محاسبي	نوع التدقيق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2- أثر التدقيق على الإيرادات

أ- كيفية سير عملية التدقيق

تم الاعتماد في مراجعة أرقام الأعمال بالنسبة للفوترة والمقبوضات بناءً على فواتير ووضعيات الأشغال المقدمة والمعلومات المتوفرة بالملف الجبائي، وكذا المراسلات الخارجية التي قمنا بها أثناء عملية التحقيق ومقارنتها بالتسجيلات المحاسبية المعتمدة من طرف المكلف، إضافة إلى تتبع حركة الكشوف البنكية التي تم إحضارها من الوكالات البنكية والمعلومات المتوفرة بالملف الجبائي.

ب- نتائج عملية التدقيق:

تم استخراج فارق في رقم الأعمال، الناتج عن التصريح بوضعيات الأشغال بمعدل 9% عوض عن 19% والمصرح به ضمن G50 جوان 2018 برقم أعمال قدره 22.305.426 عوض 17.633.312 بالإضافة إلى تصريح TTC 100.000، كما هو مبين في الجداول التالية:

الجدول رقم(5): الفارق في رقم الأعمال المفوتر المقبوض

البيان /السنوات	2018
رقم الأعمال المفوتر المستخرج	83 656 896
رقم الأعمال المصرح به	79 525 963
الفارق	4 130 933

المصدر: من إعداد الطلبة باستخدام وثائق المؤسسة

الجدول رقم(06): الفارق في رقم الأعمال

البيان /السنوات	2018
رقم الأعمال المقبوض المستخرج	79 525 963
رقم الأعمال المصرح به G50	81 478 214
الفارق	-1 952 251

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الجدول رقم(07): تعديل الرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% بدل 9%(G50 جوان 2018)

المبلغ ttc	HT - G 50	TVA 9%	HT REEL	TVA 19%	الفارق في TVA
15 425 786,00	14 152 097,25	1 273 689	12 962 845	2 462 940,62	1 189 251,87
6 858 968,00	6 292 631,19	566 337	5 763 839	1 095 129,34	528 792,54
22 284 754	20 444 728	1 840 026	18 726 684	3 558 070	1 718 044

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

3- الضرائب والرسوم المترتبة عن عملية التدقيق

أ- مراجعة الرسم على النشاط المهني: سجلت ملاحظة بخصوص الفارق في رقم الأعمال لسنتي

(2018.2019) والتي تمثل عدم التصريح TAP ضمن G50 لمقبوضات ولاية برج بوعريبرج، وفق هذا

جدول:

الجدول رقم(08):التصريح بالرسم على النشاط المهني بعد عملية التدقيق

البيان/السنوات	2018	2019	2020
رقم الأعمال المقبوض المستخرج	43 804 789	42 875 986	35 785 986
رقم الأعمال المصرح G50	0	0	0
رقم الأعمال المغرم عليه	41 485 963	0	0
مجموع رقم الأعمال المغرم عليه	41 485 963	0	0
الفارق في رقم الأعمال	2 318 826	42 875 986	35 785 986
معدل الرسم	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	46 377	857 520	715 720
معدل العقوبة	25%	25%	25%
مبلغ العقوبة	11594,13	285 800	244 525
المجموع	57 971	1 143 320	960 245

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ب- مراجعة الضريبة على الأرباح

الجدول رقم (09): التصريح بالضريبة على الأرباح بعد عملية التدقيق

البيان / السنوات	2018	2019	2020
الفارق الناتج في رقم الاعمال	622 345	458 786	368 789
الأعباء المرفوضة	54 563	66 687	77 895
الربح المصرح به	567 782	392 099	290 894
الربح المستخرج الخاضع	1 244 690	917 572	737 578
الضريبة المصرح بها	110 335	57 630	17 089
الضريبة المستخرجة	313 407	215 272	161 273
الفارق	<b>203 072</b>	<b>157 642</b>	<b>144 184</b>
نسبة العقوبة	25%	15%	15%
العقوبة	50 768	23 646	21 628
			96 042

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ج - مراجعة الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (10): استرجاع الرسم على القيمة المضافة

البيان / السنوات	2019
رقم الاعمال المقبوض المستخرج	76 857 123
رقم الاعمال المصرح به	75 123 486
الفارق في رقم الأعمال	0
رقم للأعباء المرفوضة	1 733 637
الفرق في TVA	1 727 054
الرسم قابل للدمج	0
الرسم قابل للخصم	423 110
الرسم واجب الدفع	1 650 029
العقوبة	25%
مبلغ العقوبة	412 507
المجموع العام	2 062 536

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

## الفرع الثاني: دراسة حالة لمكلف يمارس نشاط التجاري

يعتبر النشاط التجاري من أكثر الأنشطة خضوعاً للتدقيق الجبائي وعليه سيتم دراسة وضعية الجبائية خاصة بالمكلف يمارس التجارة بالجملة، وكانت النتائج وفق الوضعية التالية:

### 1. تقديم عام لشخص المكلف

#### الجدول رقم(11): بطاقة تعريف بالمكلف

التعريف	مكونات المكلف الجبائي
شخص طبيعي	الشكل القانوني للملف
التجارة بالجملة لأنوات كهرومنزلية	طبيعة النشاط
2016	تاريخ بداية النشاط
بلدية برج بوعريريج	مقر النشاط
2018	سنة الاخضاع للتدقيق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

### 2. أثر التدقيق على الإيرادات

#### أ- كيفية سير عملية التدقيق:

تم الاعتماد في عملية التدقيق بناءً على تتبع حركة الكشف البنكي في مراجعة أرقام الأعمال والفواتير المبيعات المقدمة والمعلومات المتوفرة بالملف الجبائي إضافةً للمراسلات الخارجية الواردة لمصالحنا بالنسبة للنشاط الممارس من طرف المكلف.

ب- نتائج عملية التدقيق: تم استخراج مشتريات غير مصرح بها في سنة 2018 وبعد تطبيق الهامش الإجمالي للربح 10% تم التوصل إلى وجود فارق في رقم الأعمال غير المصرح به، مثلما يوضح الجدول الموالي:

الجدول

رقم(12):	2018	البيان/السنوات
استخراج الفارق	221 548 696	المشتريات المستخرجة
في رقم الأعمال	200 145 869	المشتريات المصرح بها
	21 402 827	الفارق في المشتريات
	2140282,7	هامش الربح المطبق 10%
	624 853	الفارق في رقم الأعمال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

### 3. الضرائب والرسوم المترتبة على التدقيق

أ - مراجعة الرسم على نشاط المهني

الجدول رقم(13): التصريح بالرسم على النشاط المهني بعد عملية التدقيق

2018	البيان/السنوات
12 548 569	رقم الأعمال المستخرج
15 458 789	رقم الأعمال المصرح به
2 910 220	الفارق في رقم الأعمال
2%	معدل الرسم
58 204	مبلغ الرسم
10%	معدل العقوبة
5820,44	العقوبة
64 025	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

ب - مراجعة الضريبة على الأرباح

الجدول رقم(14): التصريح بالضريبة على الأرباح بعد عملية التدقيق

البيان/السنوات	2018
رقم الأعمال المستخرج	222 458 789
رقم الأعمال المصرح به	201 548 796
الفارق في رقم الأعمال	20 909 993
الهامش الإجمالي	0
الأعباء القابلة للخصم	58 204
المحسومات المالية	508 785
فائض القيم الخاضع	4 158 745
أعباء غير قابلة للخصم	0
الربح المستخرج الخاضع	2 568 748
الربح المصرح به	1 589 997

544525	الضريبة المصرح بها
5380705	الضريبة المستخرجة
1836175	الفارق
0	نسبة العقوبة
1209045	العقوبة
6045220	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على التبليغ - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

### خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بـرج بوعريـريـج، تم التعرف على المكاتب المكونة للمديرية الفرعية والتي يتم على مستواها القيام بعملية التدقيق والمتمثلة ( مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعة الجبائية، مكتب مراقبة التقنيات) كل منهم أسندت له مهام الخاصة، وبعدها تم دراسة عدد القضايا الموجهة للتدقيق في المحاسبة نجد أن بظهور التدقيق الجبائي المصوب أدي ذلك إلى تقليص عدد القضايا الموجهة للتدقيق والذي يدل على مدى نجاعة وفعالية هذا الأسلوب حيث أعطى صورة توضح مسار تطور عدد قضايا التدقيق الجبائي الذي ساهم في استرجاع مبلغ هائلة من الحقوق والعقوبات الناتجة عن العملية. قد أثبت هذا الأسلوب أنه تميز بالسرعة والدقة على غيره من الأساليب.

وبعد معالجة عدد القضايا الموجهة للتدقيق تم اختيار حالة خضعت لإجراءات التدقيق الجبائي لسنة 2018، تخص الأشغال العقارية (لمقاوم بـماس مهنة البناء) حيث قام بالتلاعب برقم الأعمال عن طريق تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة وعدم التصريح بالرسم على النشاط المهني وبعد التعديل تم إعادة تأسيس لرقم الأعمال ومختلف الضرائب مع إضافة العقوبة المترتبة على هذا التلاعب .



# الخلاصة



على ضوء الدراسة التي قمنا بها لموضوع "أثر التدقيق الجبائي على إيرادات المؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي يمكن أن نستنتج أن الأشخاص ورغم شدة وصرامة القوانين والتشريعات الجبائية إلا أنهم يسعون دائماً إلى استغلال الثغرات المحاسبية للتهرب من دفع الضريبة لدولة وعلى هذا الأساس تعمل الدولة دائماً على تطوير الأجهزة التابعة لها والمكلفة بعملية التدقيق، كما أن جل المؤسسات الاقتصادية تسعى جاهداً للحفاظ على وضعيتها المالية وذلك من خلال سلامة تطابق معطياتها المادية مع القواعد المحاسبية و الجبائية سارية المفعول إلى أنه عند عملية التدقيق تسلط الجهات المعنية الضوء على بعض العناصر من بينها الإيرادات لإثبات وجود تجاوزات سوءاً بالتخفيض لتتحصل المؤسسة على إعفاء مؤقت من الضرائب أو بتضخم في مبالغ الإيرادات الغير مبررة فيكون التدقيق الجبائي العنصر الفعال لتسوية الوضعية الجبائية للمكلف بشكل سليم لضمان خلوها من الأخطاء.

### أولاً: اختبار الفرضيات الدراسة

على ضوء ما تطرقنا إليه يمكن التحقق من الفرضيات الدراسة كما يلي:

**الفرضية الأولى** تعتبر عملية التدقيق الجبائي عملية تفتيشية تعتمد على عدة أساليب وتمر بعدة مراحل "لأنه من صحة هذه الفرضية بأن التدقيق الجبائي هو عملية فحص وتقييم دقيق لمختلف الوثائق المتعلقة بالأحداث المحاسبية والتصريحات الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة، والتي تتم على مستوى مكاتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

**الفرضية الثانية** يساهم التدقيق المعمق في تقليص عدد قضايا الموجهة للتدقيق "من خلال الدراسة الميدانية أثبت التدقيق الجبائي المصوب نجاعته في دقة فحص الأحداث في وقت قصير مع تقليص عدد قضايا التدقيق لأقل مما كان عليه.

**الفرضية الثالثة** "إن الخضوع للقوانين الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة أمراً نسبياً، وقد يكون مرتبط بدرجة الوعي الضريبي" نظراً لتعدد طرق التهرب الضريبي وعدم قدرة الدولة على مكافحتها، فإن نسبة التهرب في تزايد لاسيما التهرب الضريبي القانوني، ويرجع ذلك لعدم اقتناع المكلفين بأن اقتطاع مبلغ الضريبة واجب وأنه يساهم في إحداث منافع لهم وللمجتمع ككل ولكن بطريقة غير مباشرة كالاستفادة من المرافق العامة وغيرها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

**الفرضية الرابعة** "يعمل التدقيق الجبائي على إعادة هيكلة الإيرادات الخاصة بالمؤسسة" لقد أثبتت الدراسة إعادة تصحيح الإيرادات بعد تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، وذلك بتحديد الفرق الغير مصرح به المثبت في الوثائق الجبائية. وعلى هذا الأساس تعمل الإدارة الجبائية على فرض عقوبة على المتهرب ضريبياً وفق المقدار (المعدل) المحدد في القوانين الجبائية حسب نوع النشاط الممارس.

## ثانياً: نتائج الدراسة

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج من خلال الدراسة لموضوع " التدقيق الجبائي وأثره على إيرادات المؤسسة وفق نظام محاسبي المالي SCF - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية خلال الفترة (2018-2020) -" نعرضها كما يلي:

✓ يعد التدقيق الجبائي الإجراء الأنسب لتحديد الوضعية الجبائية للمؤسسة بشكل السليم طبقاً لما هو منصوص في التشريع الجبائي الجزائري.

✓ التدقيق الجبائي أهم الأدوات الفعالة للإدارة الجبائية لكشف التجاوزات التي يَقدمُ عليها المكلفين بالضريبة تهرباً من دفع ما هو واجب عليهم.

✓ يأخذ التدقيق الجبائي في التصريحات أشكالاً تختلف باختلاف الهدف أو التقنية المستعملة في

تقييم مصداقية التصريحات بحسب القوانين، والمتمثلة في التدقيق العام سواء الشكلي أو على الوثائق والتدقيق المعمق الذي يشمل التدقيق المحاسبي للأغراض جبائية والتدقيق المصوب في المحاسبة وأخيراً التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، بالإضافة إلى طريقة الفرق المختلط والفئوي والتلبس الجبائي.

✓ تأخذ إجراءات التدقيق الجبائي نفس إجراءات التدقيق المحاسبي بصيغة جبائية.

✓ تتأثر فعالية التدقيق الجبائي بمدى كفاءة ومهارة المدققين في المجال المحاسبي والضريبي وفق

الإجراءات القانونية لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين.

✓ حسابات الإيرادات المشكل الأساسي لرقم الأعمال وأحداث المتلاعب فيه حيث يَعمدُ في

مراجعته على تتبع حركة السجلات على مستوى المؤسسة ومقارنتها بالمراسلات الخارجية وغيرها من إجراءات بإضافة إلى تتبع حركة الكشف البنكي.

✓ يعتبر التدقيق المصوب في المحاسبة أفضل أشكال التدقيق الجبائي حيث أثبت فعاليته في

تقليص عدد قضايا التدقيق الجبائي وسرعته في كشف التحايل الموجود.

✓ تفرض كل من (TVA. TAP) في نشاط التجاري على أساس رقم أعمال المفوتر أما

بالنسبة للنشاط الأشغال العقارية فعلى أساس رقم أعمال المقبوض الفعلي أو الجزئي.

✓ يؤثر التدقيق الجبائي في انخفاض إيرادات المؤسسة وزيادة إيرادات الخزينة العمومية (شكلياً).

✓ رغم فرض الإدارة الجبائية لعقوبات ضخمة على التهرب الجبائي للأشخاص المكلفين بالضريبة

إلى أن الدول تعاني من مشكل التحصيل أي أضخم أموال الدولة خارج الخزينة العمومية.

## ثالثاً: الاقتراحات والتوصيات

من خلال دراستنا للموضوع يمكننا الخروج بالاقتراحات التالية:

- ✓ إصدار المشرع الجبائي لقوانين تُسد الثغرات التي يستغلها المكلف للغش الضريبي.
- ✓ تطبيق برامج إلكترونية لتسهيل العمل على المدقق وربح الوقت في اكتشاف الاحتيال الموجود في الوضعية الجبائية لمكلف.
- ✓ فرض رقابة داخلية في كل المؤسسات بحث تكون منفصلة عنها وتابعة للإدارة الجبائية.
- ✓ ضرورة نشر الوعي الجبائي في المؤسسات بطريقة سهلة وبسيطة.
- ✓ حفظ الحق العام من خلال سن قانون واضح وصارم في تحصيل الضرائب من المكلفين.
- ✓ يجب على المؤسسات القيام بالتدقيق الجبائي تلقائياً قبل تدخل مصالح الرقابة الجبائية.
- ✓ يجب على المؤسسات الكبرى توظيف مستشارين الجبائيين ضمن مجلس الإدارة تفادياً للمشاكل ودرءاً للخطر المترتب على التدقيق الجبائي.

#### رابعاً: آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع التدقيق الجبائي لعنصر الإيرادات في المؤسسة وإجراءات التدقيق المتبعة نأمل أن تكون بوابة لدراسات مستقبلية في هذا المجال مثل:

- أثر التدقيق الجبائي على مردودية المؤسسة.
- مدي فاعلية التدقيق الجبائي في الرفع من التحصيل الضريبي وفق آليات الحديث.
- أثر الحد من التهرب الضريبي على تحديد إيرادات الخزينة العمومية في ظل انتشار الوعي الضريبي.

قائمة المصادر

والمراجع

## المراجع باللغة العربية

1. الياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - مديرية الضرائب أم البواقي -، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011.
2. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
3. جمال لعشيشي "محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المالي والمحاسبي"، pages blues، الجزائر، 2011.
4. خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون "دراسات تطبيقية في المراجعة (القسم الأول)"، جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة، ط1، القاهرة، 2018.
5. خديجة شرقي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة البليدة، 2012.
6. سميرة بوغكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" - دراسة حالة بمدرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
7. سمية قحموش، المراجعة الجبائية كألية تساهم في تحسين جودة التصريحات، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة أم البواقي، 2016.
8. صالح حميدات، "دور المراجعة في تدنية المخاطر الجبائية" - عينة من المؤسسة الاقتصادية بالوادي - رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، كلية الاقتصاد، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص80.
9. مجدي عبد السلام سالم انجار "مدى التزام مقدر ضريبة الشركات بمعايير المراجعة وأثرها في كشف التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 2014.
10. محمد بن محمود ذيب حوسو "التدقيق لأعراض ضريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.
11. مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري حي الجميل، الجزائر، 2011.
12. مصطفى عوادي ويونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
13. مناضل عبد الجبار سالم وعبد الوهاب عبد الرحمان الشادي "المحاسبة المالية"، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2012.

14. الهادي آدم مُجّد إبراهيم وأحمد الضى عبد الله عثمان "كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي" - دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان -، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015.

15. ولهي بوعلام "جباية المؤسسة"، الجزء الأول، دار الهدى، الجزائر، 2018،  
المراجع باللغة الأجنبية

16. Rédhakhelassi, "précis d'Audite fiscal de l'entreprise", Editions BERTI ,Alger, 2013.

17. A. Hamini, "L'audit comptable et financier", Ed Berti, Algérie, 2001.

المقوانين والقرارات

18. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020.

19. القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

20. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2020،

21. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة لضرائب، وزارة المالية، 2019.

22. القرار 74 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد تقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.

المواقع الالكترونية:

23. الموقع الرسمي للمديرية العامة لضرائب: [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz).