

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة علوم التسيير

تخصص جباية المؤسسة

الموضوع

تدقيق العمليات الجبائية في الجزائر

- دراسة حالة -

إشراف الأستاذ:

فودو محمد



إعداد الطلبة:

❖ ميموني عبد العزيز

❖ داو علي راشد

❖ جابري بوجمعة

موسم الجامعي: 2014 - 2015



شكر و عرفان

إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد.

نتوجه بالشكر إلى الله على ما منحنا من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فله الشكر
أولاً وأخيراً.

إلى الأستاذ الفاضل "فودو محمد" لقبوله للإشراف على هذا العمل المتواضع
ونصائحه وتوجيهاته

وعلى ما تكرم علينا من سعة صدر ورحب وإرشاد.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر للأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من

التوجيهات والتصويبات بالإضافة إلى جميع عمال مديرية الضرائب لولاية بشار.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الجامعيين على مساعدتهم لنا في هذا

العمل، حيث نذكر منهم الدكتور بلحاج فراحي بجامعة بشار.

كما نشكر الأعوان المدققين بمديرية الضرائب لولاية ادرار، وأخيراً لا يسعنا

إلا أن نشكر كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

"عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا

اهداء

أهدي ثمرة جهدي:

إلى سيدنا المصطفى صلى الله عليه وسلم حبا وأتباعا .

إلى من ألفت الأرق لأجلي، وغمرتني بحنانها في صغري ، وملاّت أيامي سعادة في كبري ، رمز العفة والبقاء ، صاحبة القلب المليء بالصفاء " روح أمي رحمها الله وأسكنها فسيح جناته".

إلى من مضى سنين المريديتني الحلوى ومن حمل الدلو ليوصلني إلى العلو إلى الرجل العظيم " روح أبي الغالي رحمه الله"

إلى كل جميع أفراد العائلة كبيرا وصغيرا

إلى جميع زملاء الدرب في الدراسة

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد .

إلى كل من هم في القلب ولم يخطهم القلم.

عبد العزيز
محمد العزيز

أهداء أهداء

أهدي ثمرة جهدي:

إلى من ألفت الأرق لأجلي، وغمرتني بحنانها في صغري، وملاّت أيامي سعادة في
كبري، رمز العفة والتقاء، صاحبة القلب المليء بالصفاء

إلى كل جميع أفراد العائلة كبيرا وصغيرا

إلى جميع زملاء الدرب في الدراسة

إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد .

داو علي راشد
كلية رشيد

إهداء



إلى الوالدين الكريمين، إلى زوجتي وإبنائي، من كانوا ملاذي وملجئي
إلى من علموني علم الحياة إلى إخوتي وأخواتي وشمعة منزلنا.....
إلى كل عائلة جابري بالعبادة وكل الأقارب والأهل بولاية
بشار.

وإلى كل قبيلة ذو منيع وبالأخص قبيلة اولاد عبد الله (العبادة)

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي، من دون أن أنسى زملاء
الدفعة سنة الثانية ماستر جباية المؤسسة بجامعة ادرار

إلى كل عمال وإطارات الوكالة الوطنية للتشغيل وبالأخص
الوكالة المحلية للتشغيل العبادق

جابري بو جمعة
جابري بو جمعة

الفهرس

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر
II	الاهداء.....
III	الفهرس :
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الملاحق
ب	المقدمة
	الفصل الأول : التدقيق الجبائي
01	الجزائر.....
03	المبحث الأول:العمليات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري
10	المبحث الثاني : الاطار النظري للتدقيق المحاسبي
22	المبحث الثالث : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر
44	المبحث الرابع : قدرة تدقيق العمليات الجبائية على دعم جهاز الرقابة في الجزائر
52	الفصل الثاني : فعالية التدقيق الجبائي في دعم جهاز الرقابة - دراسة ميدانية - مديرية الضرائب لولاية بشار.....
54	المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية بشار
58	المبحث الثاني : الرقابة الجبائية المعمقة.....
68	المبحث الثالث : تحليل وتفسير النتائج
73	الخاتمة

قائمة الجداول

الصفحة	قائمة الجداول
60	جدول كشف مقارنة عناصر الأصول
61	جدول كشف مقارنة عناصر الخصوم
62	جدول كشف مقارنة حسابات النتائج للسنوات الأربعة
64	جدول رقم الأعمال حسب الفاتورة
64	جدول مبلغ الرسوم الخاص بالفواتير غير المسجلة والمتملص منها سنة 2010
65	جدول مبلغ الفواتير غير المسجلة والمتملص منها سنة2011
65	جدول تعديل الرسم على القيمة المضافة
65	جدول إعادة تقييم الدخل الخاضع للضريبة
66	جدول التعديلات النهائية للضرائب



قائمة الأشكال

الصفحة	قائمة الاشكال
56	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بشار
57	أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها

قائمة الملاحق

الصفحة	قائمة الملاحق
81	الملحق رقم 01
82	الملحق رقم 03
85	الملحق رقم 02
86	الملحق رقم 04
87	الملحق رقم 05
91	الملحق رقم 06

المقدمة

المقدمة

إن فرض الضرائب هي ممارسة سيادية وهو ما يجعل من الجباية تعبيراً عن إرادة الشعب من خلال ممثليه.

فالجباية في مفهومها تصور ما هي مرآة للظرف السياسي والقانوني وكذا الاقتصادي والاجتماعي من حيث انعكاساتها.

بحيث أن توافق السياسة الجبائية بالضرورة السياسة العامة للدولة، وحفاظاً على الموارد المالية للدولة منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية بهدف استرجاع حق المال العام ومكافحة الغش و التهرب الضريبي لما له من آثار سلبية للاقتصاد الوطني

ومن أهم أدوات المحافظة على هذا الحق " التدقيق والرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية بحصر جميع العمليات الخاضعة للضرائب وكذا التأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، بحيث تتمكن الإدارة من خلال تطبيقها للتدقيق أو المراجعة الجبائية من استنفاء مستحققاتها من المكلفين بالضريبة ومنه تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يكتشفونها؛ وهذا رغبة في الحد من الغش والتهرب الضريبي نظراً لما ينجم عنهما من آثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية للدولة .

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر كأداة وقائية للخزينة العمومية، نجد مهنة التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة رقابية مختصة في الإدارة الجبائية والذي يسمح بمراجعة أو تدقيق العمليات الخاضعة للضرائب ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين .وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بان إدارة الضرائب ذات حضور دائم

إشكالية البحث:

واستناداً للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي(الداخلي والخارجي) لمختلف الضرائب في دعم الرقابة الجبائية ؟
على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

وقصد توضيح والإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح بعض الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي أدوات التدقيق المحاسبي ؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم جهاز الرقابة الجبائي؟

- كيف تساهم هذه الأدوات في زيادة التحصيل الجبائي؟

- ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ؟ وهل هي

قادرة على دعم جهاز الرقابة ؟



تستمد الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الجباية في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل خزينة الدولة بشكل خاص بحيث تعتبر الجباية مرآة الظرف السياسي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي السائد، وفي إطار عصرنة المنظومة الجبائية قصد تحقيق مجموعة الأهداف منها محاربة التهرب الضريبي والحفاظ على المال العام، تسعى الدولة من أجل دعم جهاز الرقابة الجبائية إلى الاعتماد على آلية من بين أهم الآليات " التدقيق المحاسبي " لمختلف العمليات الخاضعة للضرائب.

محددات الدراسة الميدانية :

الإطار المكاني: تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بشار كإطار عملي للدراسة التطبيقية.

الإطار الزمني : تم تطبيق الدراسة العملية للبحث ابتداء من تاريخ الموافقة على مشروع البحث .

مبررات اختيار الموضوع :

- الرغبة المتوفرة للبحث في المجال الجبائي .

- البحث عن تقنيات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية وبالخصوص حول مشكلة التهرب الضريبي

- دراسة التكامل المتواصل بين المجال المحاسبي والمجال الضريبي وبالأخص بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد

مرجعية الدراسة :

اعتمدنا في بحثنا هذا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، الرسائل العلمية ،رسائل ماجستير والدكتورة، كذلك المجالات، مواقع الانترنت، أما بالنسبة للدراسة التطبيقية فقد اعتمدنا على وثائق المؤسسة المتعلقة بموضوع البحث وعلى أسلوب المقابلة الشخصية والملاحظة.

صعوبات البحث :

من بين أهم الصعوبات التي واجهتنا خلال دراسة الموضوع مايلي :

- قصر المعلومات الممنوحة من الإدارة الجبائية لإعداد البحث .
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة لعدم التطابق الكلي بينهما.

هيكل البحث :

من أجل الإجابة على أسئلة الموضوع، وسعياً لتأكيد صحة الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة تم

تقسيم هيكل الموضوع كما يلي :



الفصل الأول :

التدقيق الجبائي في الجزء الأول



إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساساً على تصريحات المكلفين بالضريبة والتي يتم التأكد من صدقها عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري ومن مختلف القوانين الجبائية.

وقد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعدها على تدقيق محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء التي تنزف منها حقوق إيرادات الدولة من جهة والحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وللقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية والبشرية وحتى القانونية لتفعيل هذه الآلية التي من شأنها تثري الحصيلة الضريبية وتحقق مبدأ المساواة بين المكلفين النزهاء والمكلفين المتهربين من الضريبة، كما يجب أن تتوفر في العون المكلف بالتدقيق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة ومهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه¹.

وعليه قصد توضيح الجانب النظري للدراسة تم تقسيم الفصل إلى مباحث نستهلها ب:-

¹ - ألفين أرنيير، جيمس لوبك، مراجعة أحمد حامد الحجاج، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009، ص





المبحث الأول: العمليات الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري .

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري

1 - إصلاح النظام الجبائي: تكيف مع المحيط الدولي (1990-2001)

أ-1- إنشاء المديرية العامة للضرائب: قصد دعم الجهود المبذولة ضمن الإصلاحات الجبائية، تم إنشاء تنظيم خاص بالإدارة الجبائية يتمثل في المديرية العامة للضرائب والتي أصبحت تملك للمرة الأولى استقلالية في تسييرها الإداري والمالي كانت المديرية العامة للضرائب تتشكل بالإضافة إلى المفتشية العامة للمصالح الجبائية وملحقاتها الجهوية من خمس (05) مديريات مركزية وأربعة وخمسون (54) مديرية ولائية وتسع (09) مديريات جهوية.

حيث تم سنة 1994 متابعة إجراء توحيد الهياكل من خلال تنصيب المفتشيات المتعددة الاختصاصات وتخصيص القباضات إلى قباضات تحصيل الضرائب وقباضات التسيير المالي للبلديات والقطاع الصحي على المستوى المركزي، كما تم إنشاء سنة 1998 مديرية الأبحاث و المراجعات قصد ضمان تطوير إجراءات الرقابة الجبائية من خلال إدراجها في إطار وطني يركز على مصالح جهوية.

خلال هذه المرحلة وموازة مع إعادة هيكلة المصالح، تم إعادة النظر في التشريع الجبائي بصفة جذرية لكي يصبح تدريجيا مماثلا للأنظمة الحديثة لفرض الضرائب الموجودة في العالم.

أ-2- التشريع الجبائي أداة ضبط الخيارات الاقتصادية الجديدة: في بداية سنوات التسعينات وبالأخص مع انهيار المعسكر الإشتراكي مست التغييرات الاقتصادية الجزائر فتوتب عنه انتقال الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق وتبني الحكومة لسياسة جديدة ترمي إلى تشجيع المبادرات الخاصة وتكيف المؤسسات الجزائرية بالنظام الجبائي الدولي

ولقد مس الإصلاح الجبائي المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 1991 والذي دخل سريان المفعول ابتداء من 1992 أساسا الأحكام التشريعية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا تلك المتعلقة بالرسوم على رقم الأعمال.

ففي مجال الضرائب على الدخل، تم التخلي عن النظام النوعي وتبني نظام الضريبة الموحدة التي تجسد في إحداث ضريبة على الدخل الإجمالي موازاة مع ذلك بدأ العمل في نفس التاريخ بضريبة أخرى تمس الضريبة على أرباح الشركات ويتم تطبيقها على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص المعنويين ، تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي بكيفية تجعلها تمس كل المداخيل المحققة من طرف نفس المكلف



بالضريبة (شخص طبيعي) حيث يتم حساب ضريبة واحدة تطبق على مجموع مداخيله وهذا مهما كان مصدرها. فحسب هذا التنظيم الهيكلي للضريبة، فإن أصناف الدخل لا تستعمل لتحديد الدخل المتعلق بكل واحد منها والضريبة المستقلة الخاصة به ولكن من أجل ضريبة إجمالية أو موحدة.

وما ينبغي الإشارة إليه في هذا الصدد، أن بعض المداخل الفئوية كانت تخضع في بعض الحالات لإقتطاعات من المصدر محررة من الضريبة (الأجر والرواتب، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات، تأجير الملكيات المبنية وغير المبنية)

وقد عرفت سنة 1994 إعادة هيكلة الجباية العقارية، حيث أن قانون المالية لسنة 1994 نص على تأسيس الرسوم العقارية المطبقة على الملكيات المبنية وغير المبنية وكذا الضريبة على الأملاك. ما تم استخلاصه من الإصلاحات الجبائية التي شرع فيها سنة 1992، هو أن الجباية أصبحت وسيلة حقيقية ترافق التطور الاقتصادي للأنشطة والمناطق، بالفعل تم اتخاذ عدة إجراءات جبائية تتمثل في منح إعفاءات لمدة محدودة، في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات و حتى بالنسبة لبعض الرسوم وهذا بغية تشجيع بعض الأنشطة المصرح بأولويتها أو المتواجدة في مناطق يجب ترقيتها كما تم توسيع مجال تطبيق هذه الإعفاءات، بعد بضع سنوات إلى الأنشطة المنجزة من طرف الشباب المستثمر.

ب- عصرنة الإدارة الجبائية رهان استراتيجي (2002-2012)

ب-1- عصرنة الإدارة الجبائية: تحتل العصرنة مكانا رئيسيا من بين الورشات الكبرى التي شرعت الإدارة العمومية خلال العشرية الماضية في إنجازها. وحيث أنه ينظر إليها بأنها غير متأقلمة مع تطور الاقتصاد والمجتمع، فقد كان على الإدارة الشروع في عصرنة هياكلها ومناهجها قصد مواكبة ودعم التحولات الاقتصادية والاجتماعية ففي هذا السياق ينبغي على الإدارة الجبائية، والتي تلعب دورا هاما في النشاط الاقتصادي للبلاد، الشروع في عمليات تطوير مهامها، وهو ما تمت ترجمته بتغييرات مست في نفس الوقت النظام الجبائي والتسيير الإداري باعتبارها مكلفة أساسا بمهام تعبئة الموارد المالية وتقديم الخدمة العمومية، فعلى الإدارة الجبائية التكيف مع التحولات التي يعرفها العالم، فالمنظومة الجبائية التي كانت سائدة قبل الإصلاحات الجبائية التي شرع فيها في 1992 تمثل نظاما ضعيف المرودية فيما يتعلق بتمويل الميزانية وكانت بعيدة عن التطور الاقتصادي حيث أنه لم تكن تشارك بفعالية في حركة النمو¹.

¹ - ألفين أرنيير، جيمس لوبك، مرجع سابق ص 24.

وقد كان من المقرر الشروع في عصرنة الإدارة الجبائية الجزائرية من خلال إصلاحات 1992، حيث حددت عملية العصرنة أهداف هذه الإصلاحات: تبسيط النظام الجبائي، تحسين المردودية، توزيع أفضل للعبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة وتقليص الضغط الجبائي، حيث عرف تنفيذ هذه الإصلاحات ثلاثة تغييرات عامة وهي: البدء في تطبيق الرسم على القيمة المضافة، إدراج الضريبة على أرباح الشركات، وتطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي.

إن عصرنة الإدارة الجبائية، التي تمس تنظيمها وأساليب عملها، انطلقت مع حلول سنة 2001 ويكمن الجديد في هذه العصرنة في كيفية تسيير الإدارة الجبائية.

ب-2- وضع نظام جديد وإدراج مناهج حديثة في مجال المراجعة: من أجل تحصيل مردود جبائي جيد يتطلب جلب قواعد أشكال تسيير مؤسسة من خلال نظام جديد وإدخال أساليب جديدة تتعلق بالتدقيق، كما أدرجت الإدارة الجبائية نظام إشراف مسند إلى نظام التسيير (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب) ومدعم بنظام معلوماتي (مديرية الإعلام والتوثيق) ودعائم أخرى معلوماتية وتنظيمية، يسمح هذا النظام بإعطاء نظرة عامة على مجمل عمليات التسيير ومنح فرصة تحليل وتقييم نتائج النشاطات وأداء المتدخلين في كل المستويات الهرمية

ب-3- أهداف مديرية كبريات المؤسسات: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات لهدفين رئيسيين، أولاً تسيير جبائي أمثل وثانياً تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، كما يجب على مديرية كبريات المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار الرهانات الجبائية وذلك بتصنيف تسيير الملفات الجبائية الخاصة بكبريات الشركات قصد التحكم والتأمين على مداخيل الميزانية، لكون أن القدرات الجبائية تركزت على عدد محدود من كبريات الشركات والتي قدرت خلال سنة 2006 بـ 2300 شركة أي بمعدل 0.3% من أجمال فئة المكلفين بالضريبة التابعة للنظام الحقيقي.

ونظراً لحدثة التدبير الخاص بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات ومن أجل ضمان أحسن للتكفل بالملفات الجبائية، تم تحديد مجال تدخلها فقط على مديرية الضرائب لمحافظة الجزائر الكبرى والمديرية الولائية .

كما عرفت التحصيلات الجبائية المحققة من طرف مديرية كبريات المؤسسات خارج الجبائية البترولية ارتفاعاً ملحوظاً حيث فقت من 265 مليار دينار جزائري عام 2006 إلى 546 مليار دينار جزائري عام 2012، أي بزيادة إجمالية قدرها 106%



خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى 2011 تمثل حصة مديرية كبريات المؤسسات، بدون مداخيل الرسم على النشاط المهني الذي يبقى تسديده مقتصرًا على مستوى مصالح المديرات الولائية ما يقارب 46% من التحصيل الإجمالي للمديرية العامة للضرائب.¹

ج- التشريع الجبائي، إجراءات مرنة ومخففة :تسهر المؤسسات خصوصًا على الحفاظ على استقرار

وضعيتها الجبائية قصد تفادي الانعكاسات التي تمس جانبها المالي، حيث يمكن لهذه الأخيرة أن يكون مصدرها وقوع خطأ في تقدير نص قانوني أو تغيير في موقف الإدارة إزاء وضعية جبائية معينة.

فقصد تلبية هذا الطلب الذي يندرج في إطار الإجراءات الرامية على تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، قام المشرع بإدراج في قانون المالية لسنة 2012 ضمانًا يسمى "المحرر" والذي مصدره الكلمة اللاتينية "rescriptum" الذي معناه الرد المكتوب من طرف الإمبراطور على سؤال أحد القضاة والمتعلق بالقانون.

من الناحية العملية ينص هذا الإجراء على منح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، إمكانية طلب اتخاذ موقف لوضعية إزاء نص جبائي حيث تلتزم الإدارة بالرد خلال أربعة أشهر.

في حالة عدم رضا المكلف بالضريبة بالرد الأولي للإدارة، يمنح له التشريع الجبائي إمكانية إعادة طلبه في غضون شهرين، من أجل القيام ثانياً بمراجعته والتي يتم البت فيها بصفة جماعية.

وفي الأخير من الأهمية الإشارة إلى أن تطبيق المحررات الجبائية سيسمح حتماً بتوفير ضمان معتبر للمستثمرين المحليين والأجانب وبالتالي المساهمة في تعزيز الوعي الجبائي.

ج-1- دراسة المنازعات (آجال مقلصة): من أجل ضمان أفضل لنوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، التزمت الإدارة الجبائية باحترام الآجال المحددة من طرف القانون لمعالجة النزاعات، وهو ما يشكل ضمان إضافي ممنوح للمكلف بالضريبة يمكنه من الحفاظ على حقوقه نظراً لأهمية تقليص آجال معالجة النزاعات في العلاقات التي تربط بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .

ج-2- الرقابة الجبائية الخارجية : تتطلب عملية الرقابة الخارجية ضمانات تقليدية مذكورة في ميثاق المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، الذي يجب تسليمه إلزاماً في نفس الوقت مع الإشعار بالتحقيق حيث يتضمن محتوى هذا الأخير جميع الحقوق والالتزامات ذات الطابع الجبائي منها إمكانية



الاستعانة بمستشار طوال المرحلة اللازمة لسير الإجراءات وتحديد آجال عمليات التحقيق في عين المكان وعدم تجديد التحقيق بالإضافة إلى هذا يتبنى في هذه الرقابة وفي جميع الأحوال الطريقة التناقضية بما في ذلك حالة فرض الضريبة وفي إطار البحث عن أفضل الممارسات وبالتشاور مع شركائها الاجتماعيين والاقتصاديين المتمثلين في المنظمات المهنية وأرباب العمل خلال اجتماع الثلاثية الأخيرة، أخذت المديرية العامة للضرائب على عاتقها مبادرة إدراج تدابير في إطار قانون المالية لسنة 2012 تهدف إلى تبسيط إجراء الرقابة الخارجية .

ترمي هذه التدابير إلى: تخفيض آجال التحقيق في المحاسبة في عين المكان، تخفيض الآجال القصوى المتواجد في المؤسسات خلال عمليات التحقيق في المحاسبة المحددة بموجب أحكام المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية إلى شهرين (02) و 06 أشهر و 09 أشهر بدلا على التوالي من 04 أشهر و 06 أشهر و سنة من أجل تقييم هذه الآجال، ثم تقنين إنهاء عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق إعداد محضر يبين التاريخ الموافق لنهاية هذه العمليات.

ه- أدوات جديدة لتأطير وتسيير الضريبة :

ه-1- رقم التعريف الجبائي: أحدثت المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006 رقم التعريف الجبائي، ليحل محل رقم التعريف الإحصائي المحدد من طرف مصالح الديوان الوطني للإحصائيات، تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وكذا الهيئات الإدارية وهذا باعتباره وسيلة لا مناص منها للتسيير العصري للضريبة، إذ أنه يسهل عمليات التعريف على المكلفين بالضريبة ومتابعتهم عبر الزمان والمكان، باعتباره المحور الأساسي للصحيفة الجبائية والبطاقية الجبائية

ه-2- الصحيفة الجبائية: تأسست الصحيفة الجبائية بموجب المادة 43 من قانون المالية 2006، وتعرف على أنها ملف وحيد ومركزي يتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة إلى جانب نشاطاتهم وأملاكهم، قصد استغلالها بطريقة منسجمة، سواء تعلق الأمر بمجال الوعاء أو تحصيل الضرائب أو الرسوم،...، كما يتعين عليها تفادي كل استعمال سيئ أو تدليسي لهذه المعلومات، كما تعتبر الصحيفة الجبائية إلى جانب السجل الوطني الخاص بفئة المكلفين بالضريبة ورقم التعريف الجبائي لوسيلة عصرية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي .

المطلب الثاني: العمليات الخاضعة للضريبة

أولا: العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا: المادة 02 : تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة:

1 - المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، كما جاء تعريفهم في المادة 4.



2 -الأشغال العقارية

3 -المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة

والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين

4 -المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، كما جاء تعريفهم في المادة 5

5 -التسليمات لأنفسهم:

أ - عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم

ب -الأملك غير المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجياتهم الخاصة او حاجيات

مستثمراتهم بموجب المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة

المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 9

6 -عمليات الإيجار وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث و جميع العمليات من غير المبيعات

والأشغال العقارية¹.

7 -بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملك

بإسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.

ت -العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشرء أو بيع الأملك المشار إليها في الفقرة السابقة

ث -عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملك القطع الأرضية، وفقا للشروط

المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

ج -عمليات بناء العمارات ذات الإستعمال السكني او المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي

أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، كما هو محدد في التشريع المعمول

به.

8 -المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب

أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 71-01 و 71-02، من

التعريف الجمركية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات

المقيدة تحت الرقمين 99-06 و 99-07 من التعريف الجمركية.

9 -العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات،

باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري، وفيما يخص العمليات ذات الطابع الطبي،

وشبه الطبي والبيطري، يؤجل إخضاعها للرسم على القيمة المضافة إلى أول يناير سنة 1997، غير أنه

تبقى خاضعة للرسم على القيمة المضافة، الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات

العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية².

¹ - المادة 2-6 معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996

² - المادة 2-9 معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996

- 10 - الحفلات الفنية والألعاب التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- 11 - الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- 12 - عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزائي.
- يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية:

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع¹.
- يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية
- 13 - العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين².

ثانياً- العمليات الخاضعة للضريبة اختيارياً: أجازت المادة 3 من قانون الاجراءات : يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا، بناء على تصريح منهم، لإكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- التصدير
- الشركات البترولية
- المكلفين بالرسم، الآخرين
- للمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 42

يمكن طلب الاختيار أي وقت من السنة ويجب أن ينهي الاختيار إلى علم مفتشية الرسوم على الأعمال التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتباراً من اليوم الأول من الشهر الذي يلي الشهر الذي يكتب فيه الاختيار، حيث يشمل كل العمليات أو جزءاً منها ما لم يحمل تنازل أو توقف عن النشاط

¹ - المادة 2-12: معدلة بموجب المواد 12 من قانون المالية لسنة 2001 و 10 من ق م ت لسنة 2001

² - المادة 2-13 معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1995

المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

لكون أهمية عملية التدقيق في التحقق من صحة البيانات والمعلومات والتأكد من دقة القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وعليه فإن المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، فالتدقيق يقوم على مجموعة من المقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه.

إن التغيرات المتتالية التي مست مجالات الاقتصاد والإدارة، أدت إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة المؤسسات الكبيرة، مما فرض ضرورة الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، وقد أدى ذلك إلى تطور مهنة التدقيق إلى ما وصلت إليه اليوم، ليمس هذا التطور طريقة ممارستها وأهدافها .

المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى، بحيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص



آخر وبتطور الشركات وتعقد أنشطتها المختلفة يتعذر على الملاك القيام بالإدارة والإشراف على نشاطاتهم، ولهذا السبب انفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة وازدادت الفجوة بين الملاك والمسيرين، مما دعت الحاجة إلى تعيين مدقق للحسابات بهدف منع وكشف الغش والتجاوزات والأخطاء الممكن حدوثها.

أولاً- مفهوم التدقيق المحاسبي

كلمة تدقيق بمعناها اللفظي "Audit" مشتقة من اللغة اللاتينية "Audir" ومعناها "يستمع"، حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع المحاسب ليستمع ما يقوله بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل¹.

وبعد أن تطورت المحاسبة خاصة بظهور نظام القيد المزدوج في عام 1494 بفضل الإيطالي "باشيليو" الذي قام بوصف واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عمل المحاسب، أما العرب ترجموا الكلمة في كل من دول المشرق العربي والخليج بالتدقيق أما في مصر ودول المغرب العربي بالمراجعة².

1- **تعريف التدقيق المحاسبي** : تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد: لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"³

▪ أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق "هو عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً انتقادي محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمداً في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية"⁴

▪ كما نجد حسين القاضي يرى كذلك أن التدقيق "هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات و تقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين"⁵.

2- **خصائص التدقيق المحاسبي**: إن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص نذكر أهمها بإيجاز :

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية-، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 13

² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007، ص 07

³ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 13.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص 7.

⁵ - حسين القاضي مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق 1993 - 1994، ص 14.

الجزائر

- ♦ التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
- ♦ أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

♦ مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأسس للتقييم والتقدير بها لأنها بمثابة مرشد ودليل المدقق.

- ♦ إن عملية التدقيق تنهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية فالتدقيق هو وسيلة اتصال.

ثانيا - أهداف التدقيق المحاسبي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي¹ :

1- **الأهداف التقليدية** : يمكن إيجازها فيما يلي :

- ♦ رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات.
- ♦ التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات.

2- **الأهداف الحديثة** : يمكن إيجازها فيما يلي :

- ♦ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا.
- ♦ تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

ثالثا- أنواع التدقيق المحاسبي

إن تبني نوع ملائم من التدقيق لنظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، أما أنواع التدقيق المحاسبي فهي عديدة نذكر أهمها بإيجاز :

1- **من حيث القائم بعملية التدقيق** : يتلخص هذا النوع فيما يلي² :

- ♦ **التدقيق الداخلي** : قد يكون المدقق شخص من داخل المؤسسة يقوم بفحص الدفاتر والسجلات ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية ، بغرض التوجيه نحو تحقيق الأهداف ومدى توافقها مع السياسات المبرمجة

¹- علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات أساسات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ، سوريا، 2004، ص 47

²- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 7

♦ التدقيق الخارجي: وهو فحص إنتقادي للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة يتم تعيينه بواسطة عقد، وهذا بقصد إيداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول نوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.

2 من حيث الإلزام بعملية التدقيق: يتلخص هذا النوع في ما يلي¹:

♦ التدقيق الإلزامي: قد تلزم المؤسسة بالتدقيق وفقا للقوانين التشريعية وغالبا ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق حسابات للقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.

♦ التدقيق الإختياري: للمؤسسة الإختيار في تعيين مدقق الحسابات حسب رغبة أصحابها دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون، وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

3 من حيث مدى الفحص: يتلخص هذا النوع في ما يلي²:

♦ تدقيق تفصيلي: ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المنشآت الصغيرة.

♦ التدقيق الإختباري: ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت طويل وجهد كبير وتكلفة أكبر.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرونها على نهجها في كافة مراحل العمل:

أولا- قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي: إن الأهمية التي تشغلها مهنة التدقيق المحاسبي قد فرضت على المدققين أن يتحلون بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمدقق

1- تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق: يقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها "مجموعة من المبادئ أو

القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة"³

2- أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق: يمكن إيجازها فيما يلي⁴:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص 42

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 31 - 32.

³ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الإسكندرية 2007، ص 210.

⁴ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن 2009، ص 76.

- ♦ رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة.
- ♦ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- 3 مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق: يمكن إيجازها فيما يلي¹:
- ♦ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.
- ♦ المعايير العامة والفنية كالكفاءة المهنية والعناية و الجدية مع التخطيط والإشراف على كل المراحل.

ثانيا- معايير التدقيق المحاسبي

إن تعريف التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه "تمودج ومؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق"² وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

1 -المعايير العامة: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية، وتشمل ثلاثة معايير وهي³:

- ♦ أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملي مع عامل التطوير والتحديث في تدقيق الحسابات.
- ♦ الاستقلالية والحياد يمثلان أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية.
- ♦ العناية المهنية اللازمة بحيث يعي المدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2 -معايير العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل المبادئ التي

تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات عملية مرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها، وتشتمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير باختصار⁴:

- ♦ وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة.

- ♦ القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق.
- ♦ المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 56

² - وليام توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 52.

³ - إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 1995، ص 20.

⁴ - عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، مرجع سابق، ص 79.

3 معايير إعداد التقرير : وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق¹.

كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق معايير تحكم إعداد التقرير وهي بإيجاز²:

- ♦ يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ♦ وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من اجل قابلية المقارنة للفترات.

♦ الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.

ثالثا- المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلال خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي،

وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات يتبعها المدقق في أداء واجبه، وهي على النحو التالي:

1 -مرحلة الإجراءات الأولية: في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة

المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أم لا، فضلا عن

تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة، أما أهم الخطوات

المتبعة نجد³.

- ♦ الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته، والتأكد من عزله.
 - ♦ التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها.
 - ♦ المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي نزاعته المهنية باستعمال عدة فنيات كالإطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية، إجراء مقابلات.
 - ♦ تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا من إمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة .
- 2 -مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : أما الخطوات التي ينتهجها مدقق الحسابات في

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بإختصار⁴:

- ♦ فهم جيد لهيكل نظام الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة.

¹ - وليام توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الأردن ، 1989، ص61

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 38.

³ - خالد أمين عبد الله، علك تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان ، الأردن، الحامد عمان، الأردن، 2008. ص 150

⁴ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214-215



♦ تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من معرفة مواطن الضعف والقوة لتسجيلها وتوثيقها مع أوراقه.

♦ اختبارات الإلتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصوير وسيلة فعالة للفحص.

3 -مرحلة إعداد برنامج التدقيق : يعد برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية إلى إبداء رأي فني سليم¹.

4 -مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات : تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وتقوم هذه المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية.

5- مرحلة إعداد تقرير التدقيق : إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية، أما مفهوم التقرير لعمل المدقق هو "ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات"².

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية والحسابات المكونة لها، كما نذكر أن فهم الإجراءات العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما بالجانب النظري سابقا ناهيك عن التمكن من الجانبين المحاسبي والقانوني سواء من النظام المحاسبي المتبع والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص والأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

والمنتبع في المجال المحاسبي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي تركز عليها الأطراف المهمة بالجانب المحاسبي والمالي هي قائمة المركز المالي أو ما تسمى بالميزانية وقائمة الدخل ما تسمى جدول حسابات النتائج³ لكون القائمتين تحتويان على معظم الحسابات المعبرة عن الوضعية المالية والنشاط الممارس من طرف المؤسسة، والقوائم المالية هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة.

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف على معلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الآتي⁴:

♦ الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا .

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 135.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114

³ - المصطلحات الحديثة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وغيرها أتى بها النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة 2009/03/25

⁴ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ص 95

♦ الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

♦ الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و التزامها بالنسبة للخصوم.

♦ التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

أولاً- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية: إن الميزانية تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع ماليا في لحظة محددة من الزمن، ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها¹، وتتكون الميزانية من الأصول والخصوم.

1 -تدقيق حسابات الأصول : يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية في بيانه رقم 1985/06 على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي"²، كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة وأخرى متداولة و في كل صنف عدة حسابات.

1 4 تدقيق حسابات الأصول الثابتة:

أ -تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة : يمكن إيجازها فيما يلي³:

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك، كما يتزود المدقق بكشوف تفصيلية عن هذه الأصول وما طرأ عليها من إضافات أو تخفيضات.
 - التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى.
 - التأكد من كيفية تقييم الأصل وصحته بما يتضمن من ثمن اقتنائه مضافا إليه جميع النفقات المتعلقة به حتى يصبح جاهزا للإستعمال، مع مراعاة عدم الخلط بين النفقات الاستثمارية ونظيرتها الاستغلالية.
 - التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.
 - التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة.
 - في حالة وجود استثمارات قيد التنفيذ يجب التحقق من الإسناد المحاسبي السليم لها عند كل مرحلة، مع إدراجه في حسابه الأصلي للاهتلاك عندما يصبح جاهزا للاستعمال.
- ب تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: يمكن إيجازها فيما يلي¹:

¹- طلال محمد الجاوي و آخرون، اساسيات المعرفة، دار البيازوني، عمان، الاردن، الطبعة العربية 2009، ص 312.

²- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن ، الطبعة الثانية 2009، ص 85.

³- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 219.



- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.
- الاطلاع على الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية.

1 2 تدقيق حسابات الأصول المتداولة

أ - تدقيق حسابات المخزون: يمكن إيجازها فيما يلي²:

- التأكد من الوجود والملكية لسلع المخزون مطابقا لما ورد بالميزانية مما يتطلب إجراء جرد فعلي لحصر المخزون السلعي في نهاية الفترة، لأن الدليل الوحيد لإثبات الوجود الفعلي هو الجرد المادي.
- فحص النظام المتبع في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون.

- التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السلعة وظروف تخزينها، مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات³.

ب - تدقيق حسابات الحقوق المدنية: يمكن إيجازها فيما يلي⁴:

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية.

- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحقيتها في مؤونات موضوعية.

- المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول على مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم الخصم.

- التأكد من أن المحفظة المالية للأسهم والسندات عائدة لملكية المؤسسة بطريقة رسمية مدعمة بشهادات.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 75.

² - طلال محمد الجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 166.

³ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 79.

⁴ - محمد بوتين، مرجع سابق ذكره، ص 105.



- في حالة انخفاض القيمة السوقية للسندات يتطلب تكوين مؤونة لإظهارها بالقيمة الحقيقية في الميزانية.
- التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الإطلاع على الضمانات.
- فحص الحسابات الجارية للشركاء والشركات الحليفة ثم تسوية مساهمات الشركاء في الآجال القانونية.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات أكبر من نظيرتها المبيعات، مع فحص الضرائب المدفوعة مسبقا بحلول آجالها لتسويتها مع حسابها الأصلي¹.
- ج تدقيق حسابات النقدية: يمكن إيجازها فيما يلي²:
- القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة إلى النقص، الاختلاس والسرقة، وهذا بتجهيز محضر الجرد يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقاربة النقدية لإستخراج الفروق.
- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت وإذا لم يكتشف السبب يتم معالجته.
- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتين الشكلية والموضوعية.
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية وإجراء التسوية اللازمة.
- القيام بمراجعة قياسية للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها العمليات مع الخارج، بالعملة الصعبة ، كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك من أجل التسوية.
- 2 **تدقيق حسابات الخصوم**: إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعها الأموال المملوكة والديون نجد النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع، و بالتالي فإن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الملكية³، في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤسسة والتي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين⁴.
- 2 4 **تدقيق حسابات الأموال المملوكة**:تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية وهي⁵:

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الاردن، 2008، ص 202.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 103

³ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008 ص 204.

⁴ - طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 315.

⁵ - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 267.



• فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة والتأكد من وجود

الإثباتات.

- في حالة الشركات يتم الإطلاع على العقد التأسيسي لتحديد نصيب كل شريك في رأس المال.
- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغييرات في رأس المال.
- التأكد من صحة تسجيل مختلف حسابات الاحتياطي وفقا لقانون الشركات والعقد الأساسي

للشركة.

- فحص كل الأمور القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفترة بقائها دون توزيع.
- التفرقة بين مؤونة الخسائر المحتملة ومؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات مالية، مع معرفة

سبب إنشاء ومتابعة كل منهما ثم التأكد من صحة التقديرات المبرمجة والمعالجة المحاسبية لكلاهما¹.

2 2 - تدقيق حسابات الالتزامات: تتكون الالتزامات أو الديون من التزامات طويلة الأجل التي يفوق

تاريخ استحقاقها دورة مالية والممثلة عموما في السندات والقروض، والالتزامات قصيرة الأجل التي لا

يتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات الدائنين، أوراق الدفع، إيرادات محصلة

مسبقا.

أ - تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل: يمكن إيجازها فيما يلي²:

- التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض ومكونات شروطه واعتماده من الجهة

المسؤولة.

- الإطلاع على النظام الداخلي للشركة ومحاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات

واستهلاكها.

- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم

إصدار.

- التأكد من إظهار حساب القروض السندية كعنصر مستقل ضمن الالتزامات وليس في رأس

المال.

ب تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل: يمكن إيجازها فيما يلي:

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات.

- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.

- الإطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد

الميزانية.

¹ - محمد بوتيين، مرجع سابق ذكره، ص 104.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 246



- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع ودفع المستحقات.
- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة والفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأم هي محل التدقيق.

ثانيا- إجراءات تدقيق حسابات التسيير : بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى مفردات جدول حسابات النتائج الممثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عند بداية كل دورة محاسبية وتقل في نهايتها، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع:

1 **تدقيق حسابات المصاريف :** يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية المصاريف على أنها "التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية"¹. أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي ما يلي²:

- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون ومقارنتها مع الجرد المادي.
- التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات.

• التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الاستغلالية ونظيرتها الرأسمالية التي تحمل على الأصول.

- التأكد من جدية الإنفاق وصحته بوجود مستند إثبات موجه للمؤسسة ويخص الدورة المالية المعنية، ويكون أصلا غير نسخة أو صورة، وفعليا غير وهميا (صوريا) ولم يستعمل لأكثر من مرة.
- الإطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.
- التأكد من التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.
- الإطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الإطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين.

¹- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 88

²- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2001، ص 48.

- على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات السنوية وطريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها، كما يتم التأكد من المؤونات وكفايتها للأصل المكون لها.
- 2 - تدقيق حسابات الإيرادات : يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الإيرادات على أنها "التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تخفيض التزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية"¹.
- في حين إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات تتمثل أهمها في²:
- فحص عمليات البيع للتحقق من عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات عن طريق تسجيل مبيعات صورية مع المردودات بهدف تضخيم رقم الأعمال وكذلك الأرباح الناجمة عنه.
- التحقق من العقود والمراسلات التي تمت بين الشركة وزبائنها وما يتعلق بالتعويضات والواردات.
- القيام بتدقيق حسابي ومستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها.
- يتم التأكد من إنتاج المخزن عن طريق الجرد المادي لعناصر مخزون المنتجات في نهاية الدورة.
- التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن وخروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد.
- التأكد من صحة تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديدها بكل صيغ التسديد المتوفرة.
- التأكد من تحصيل الفوائد المالية ومعرفة شروطها مثل معدلات الفائدة وتسديدها في مواعيد استحقاقها.
- الإطلاع على عقد الإيجار وشروطه مع فحص وصولات قبض المبالغ المستلمة من المستأجر.
- التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة.

ثالثا- إجراء تدقيق حسابات النتائج

- إن حسابات النتائج يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف والإيرادات، أما أهم إجراءات التدقيق المتعلقة بحسابات النتائج تتمثل في³:
- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.

¹- رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 88.

²- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 317

³- خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 218-319



الجزائر

- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الاستغلال، كما يعتبر مؤشر في التحليل الاقتصادية وله دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية وليست صورية، ويعتبر المدقق مسؤولاً إذا صادق عليه.
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية، مع فحص المعدلات المخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء واستغلالها.



المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الجزائر.

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تهتم بمختلف الضرائب والرسوم وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد¹.

وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته - مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا- والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²، وعليه فالتدقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة وصدق المحاسبة المطبقة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الإثباتية.

أما الإجراءات والخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترامها واتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

إن عملية انتقاء الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادا إلى بعض الأسس والمعايير تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك، ومن أهمها:

- ♦ أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخيرتين.
- ♦ تكرار الخسارة من النتائج أو الربح الضئيل مقارنة مع رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط المزاول.

♦ الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تنطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير وملفت للإنتباه.

¹- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح نابلس، فلسطين، نسخة الكترونية 2005 ص 23.

²- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، الصفحة 13.

♦ استغلال المعلومات الواردة من مكتب مقارنة المعلومات وحتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة.

♦ استعمال طرق تدليسية وكشف إغفالات وتجاوزات في تصريحات المكلفين من طرف الرقابة الشاملة.

وبعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك لتس لم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات للقيام ببعض الإجراءات، لينسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالتدقيق.

أولا- توفر أدوات التدقيق المحاسبي

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملما بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له وحق لدى الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء ، كما تنحصر أهم هذه الأدوات فيما يلي:

1 - دليل المدقق في المحاسبة: أصدرت المديرية العامة للضرائب في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وهذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث والمراجعات التابعة لها، ويعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه . لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والاجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام وبالرقابة الجبائية بشكل خاص.

كما إن دليل المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يستجيب لضرورة توحيد وتنسيق الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في المحاسبة، مع كيفية إعادة تقدير القاعدة المنشئة للضريبة التي يراها العون المدقق مناسبة في كل حالة شريطة أن تكون سارية المفعول من جهة ولا تنتهك امتيازات الخزينة العمومية من جهة أخرى، كما يهدف هذا الدليل للمساهمة في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية ويجب على كل التساؤلات التي تخطر ببال العون المدقق فيما يتعلق بكل الخطوات والإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المحاسبة.



وعليه يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عمله والاهتمام بكل القواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي وأن يكون أكثر إطلاع على امتيازات حقوق وواجبات المكلفين، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها:

- ♦ الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
- ♦ الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- ♦ التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للمخطط الجبائي.
- ♦ طرق الرقابة الجبائية وإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.
- ♦ التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

2- القوانين الجبائية وتحيينها: إن التشريع الجبائي الجزائري يعتمد في مواده القانونية لغة بسيطة

ومتناسقة، يحاول من خلاله التقرب إلى المكلفين بالضريبة وتسهيل إجراءات التزاماتهم اتجاه الإدارة الجبائية، كما يعتمد في ذلك على تصريحات المكلفين لأن بنية النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي، دون إغفال المعطيات الواقعية للحياة الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية عن فحوى التشريعات الجبائية¹، الخاضعة باستمرار إلى تحديث وتحيين حسب قوانين المالية الأولية منها والتكميلية التي تصدرها الدولة لمسايرة التغيرات والمستجدات المحيطة بالاقتصاد الوطني.

كما أشير أن التشريع الجبائي الجيد والمنسجم عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً واسعاً للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض والابتعاد عن التأويلات والتفسيرات الخاطئة، حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يستخدمها في صالحه، وهذا بهدف سد منافذ التهرب الضريبي أو حتى التفكير فيه، صف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القواعد القانونية حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي².

في حين نجد النظام الضريبي الجزائري يعتمد في بنيته التشريعية على خمسة (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري ومستمر عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون رقم 01-21³، والذي يمثل كل الإجراءات الجبائية المستخلصة من القوانين الضريبية، وقد ساهم هذا القانون بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل والإجراءات المتعلقة بالمجالات الضريبية العديدة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية حسابها وتحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عنها مع التطرق إلى إجراءات المنازعات والرقابة الجبائية وغيرها من التقنيات الضريبية الأخرى.

¹- العيد الصالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 15

²- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 31.

³- القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 76 الصادرة بتاريخ 2001/12/23 ص 3.

كما تحظى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة باعتبارها وسيلة معلوماتية موجهة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، لأن النصوص التشريعية تعتبر الإطار القانوني لكل تصرف تقوم به إدارة الضرائب ويجب أن تعتمد تلك التصرفات على الإرساء القانوني الواضح مع تفادي التأويلات المفرطة¹، وعليه نرى أن القوانين لجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها أعوانها وبالمقابل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

3- **المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها** : تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي 1953، AICPA على أنها: "فن تسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة مميزة وبشكل نقدي للعمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير النتائج المترتبة عنها"، كما تعرف حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة 1966، AAA على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ قرارات من قبل مستخدم هذه المعلومات"، أما كلمة فن تعني أسلوب أو طريقة عمل باعتبار أن المحاسبة في بداية نشوؤها كانت حرفة والحرفة بشكل عام يغلب عليها الطابع الفني أكثر من الطابع النظري، ثم تحولت المحاسبة إلى مهنة ثم إلى علم وحاليا المحاسبة لها جانبين (تطبيقي) وعلمي (نظري)².

وبما أن المحاسبة تعتبر علم، فلكل علم مفاهيم أساسية، ومبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، أما المفاهيم تتعلق بالمفردات والمصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة، ويعني بالمفهوم هو تعبير بين بذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة ويستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة، وزيادة على ذلك نجد المبادئ والفروض المحاسبية من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة.

3-1- **المبادئ المحاسبية** : إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد والأحكام العامة التي يستخدمها

المحاسب للقيام بوظيفته والمأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة ومفاهيمها، التي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية والإبلاغ عنها، وقد تمت المبادئ المحاسبية طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة والمخصصة فيما يلي:

أ - **مبدأ الكلفة التاريخية** : ويقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية، وتمثل الكلفة تلك القيمة التي تم مبادلتها في تاريخ حدوثها، أما سبب استخدام هذا المبدأ هو أن هذا مقياس (الكلفة) هو قياس موثوق به وموضوعي لكونه مدعم بسند قانوني يؤيد العملية المالية المسجلة، كما يفترض بالاستمرارية في ذلك لتسمح باستبعاد تطبيق أسس أخرى كالقيمة العادلة التي أخذت طريقها في المحاسبة المعاصرة.

¹- ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص 12

²- طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 31.

ب **مبدأ تحقق الإيراد** : يقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط ويعترف به أي يسجل بالدفاتر المحاسبية في الفترة التي يتم التحقق فيها، وغالبا ما يعترف بالإيراد عند نقطة البيع لكون سعر البيع يمثل مقياس موضوعي لمبلغ الإيراد المحقق.

ج **مبدأ المقابلة** : ويعنى به أن كل المصاريف التي تتعلق وترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها منه للمدة التي تحقق فيها بهدف تحديد صافي الدخل، أي أن هذا المبدأ يشتق من فرض الدورية وهذا تطبيقا للسببية (السبب والنتيجة) وذلك بربط الإيراد بنفقاته والأحداث التي لا تخضع للسببية تعالج في قائمة الدخل.

د **مبدأ الإفصاح** : وهو أنه يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، أي أن كل الأحداث والحالات التي تؤدي إلى اختلافات عند مستخدمي القوائم المالية يجب أن يفصح عنها لجعلها ذات شفافية وغير مضللة للغير مع عدم حذف أو كتمان معلومات ذات منفعة.

3-2- **الفروض المحاسبية** : تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ ويتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف والأحداث المحيطة أو تثبيتها وبناء أفكار أو مفاهيم في ضوءها لتساعد على تحقيق الأهداف أو التوصل إليها، أما الفروض المحاسبية نذكرها بإيجاز فيما يلي¹ :

أ **فرض الوحدة المحاسبية المستقلة** : والتي بموجبها نفترض بأن الوحدة الاقتصادية (محاسبيا) مستقلة عن الملاك وعليه يتم تحديد النشاطات الاقتصادية الخاصة بهذه الوحدة لتتم معالجتها المحاسبية بشكل مستقل، وهذا لكونها تعتبر شخصية معنوية كوحدة تنظيمية تقوم بقياس نتائج عملياتها دون إدراج نشاطات أصحاب المشروع.

ب **فرض الاستمرارية** : نفترض بأن الشركة مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى مدة غير محددة، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة بالمشروع من جهة وينعكس على تنظيم العمل المحاسبي وإعداد القوائم المالية من جهة أخرى، لأن الاستمرارية ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع وليس بحياة ملاكه.

ج **فرض الدورة المحاسبية** : بهذا الفرض يتم تقسيم العمر الكلي للشركة إلى فترات دورية متساوية (مثلا سنة) بهدف إعداد القوائم المالية ومنه يطلب الحاجة إلى بيانات دورية عن المشروع لغرض اتخاذ القرارات بشكل سليم، كما يستلزم تطبيق محاسبة الإيرادات والمصاريف من جهة ومحاسبة الأصول والخصوم من جهة أخرى.

¹ - طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 57.

د- فرض ثبات وحدة القياس النقدي : يبين هذا الفرض أن العمليات التي تسجل بالدفاتر المحاسبية هي التي تعبر عنها بواسطة النقد، وأن وحدة النقد تعتبر كوحدة قياس ثابتة في المحاسبة مع ربط مختلف العمليات بتعبير نقدي موحد كي يسمح لنا بإجراء مقارنات والتنبؤ للمستقبل بهدف اتخاذ قرارات سليمة.

ثانيا: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي: عندما يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الإنطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

1 سحب الملف الجبائي من المفتشية: الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا باحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والإتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وبعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية¹.

2 إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة: لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم وحتى السنوات المدققة فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار²، مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل.

لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعقمة للوثائق المحاسبية، والهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات ، والمتمثلة في:³

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).
- معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق مع كشف أسرار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه

¹- أنظر الملحق رقم 01

² - المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13

³ - Claude, Laurent, contrôle Fiscal- la vérification de comptabilité-Bayeusaine, Paris, 1995 ; P 23

كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد الماديين ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

ثالثا: ملء استمارات التدقيق المحاسبي : بناء على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي

للمكلف

الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، ليقوم العون المدقق بملأ الاستمارتين الأساسيتين وهما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفين¹.

1 - الحالة المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق ، وتشمل دراسة المتغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة

2 - كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقا لجداول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير تطور الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي النسب المحققة لكل دورة مالية.

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المدقق والإلمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف، كما بإمكانه استغلال حق الإطلاع الممنوح له وهذا من كل المؤسسات والهيئات العمومية والخاصة بهدف جلب المعلومات الكافية من الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بشكل مباشر أو غير مباشر مثل: الموردين، الزبائن، البنوك، مصالح التجارة، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن وغيرهم، ليتم ملئها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى ببطاقة المعلومات².

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

¹ - Guide de vérification de comptabilité ,DGI , 2001, Alger, P 31

² - أنظر الملحق رقم 03

* الأجل المحدد قانونا هو 10 أيام، كما يمكن منحه مدة إضافية مقدرة بـ 8 أيام طبقا للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية

بعد انقضاء الأجل المحدد* قانونا للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، لأنه قانونيا لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول¹.

وحينها يستطيع العون المدقق أخذ ما يلزمه بالتوقيع على التعهد الذي يحتوي على كل التفاصيل باستلامه للدفاتر والوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد إتمام عمله، في حين يتم فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

أولا- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل : إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعية تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا والتي حددها القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12.

1 طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية

1 4 -**الدفاتر المحاسبية القانونية :** وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل المكلف بالضريبة بمسكها ونذكر منها:-

أ -**دفتر اليومية:** هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمك محاسبة قانونية منتظمة وقد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 9 على أنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يوميا".

ب **دفتر الجرد:** هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمك محاسبة قانونية منتظمة وتتص المادة 10 بأنه: " يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد".

1 2 -**الوثائق الختامية:** يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والممثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمك محاسبة قانونية منتظمة لكون الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية



للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية، وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.

والمتتبع للمجال المحاسبي والجبائي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي يركز عليها الأطراف المستخدمة لها هي الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على كل أرصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية، أما اختلاف المصطلحات فنجد الوثيقة ، القائمة، الملخص، الكشف أو البيان، ويعني بها " إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي ، ويتم إيصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة كاملة"¹.

أ - **الميزانية المحاسبية الختامية:** الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثا بقائمة المركز المالي وهي عبارة عن " قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الخصوم) وحقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة"، وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها لكونها تظهر ذمة المؤسسة المتمثلة في عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

ب **جدول حسابات النتائج:** جدول حسابات النتائج أو ما يسمى بقائمة الدخل هو عبارة عن " قائمة تعد في نهاية الفترة المالية وعلى ورقة خارجية تضم حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة والفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة"، أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه على أنه " بين ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة الربح أو الخسارة"².

1 3 - **الوثائق الإثباتية:** لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر الوثائق التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، ومن بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي، وتوفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل: الوصولات، العقود، المراسلات، التراخيص، وغيرها من المستندات.

أ - **الفواتير:** تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين، وخاصة منها في مجال المعالجة لكونها تمثل السند

¹ - طلال محمد الجاوي و آخرون، مرجع سابق، ص 311

² - المادة 2 الفقرة 1.230 المتعلقة بحساب النتائج، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25، ص 24

القانوني لأي تقييد محاسبي، والمرسوم التنفيذي¹ رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 يحدد الشروط القانونية الملزمة في محتوى الفاتورة المحررة .

كما يلزم المرسوم التنفيذي كل المتعاملين بأن تكون الفاتورة مقروءة وبدون وسخ أو شطب، ولا تكون محصل عليها عن طريق النسخ أو التصوير أو بأية وسيلة استنساخ فهي غير قانونية، أما في حالة إلغاء الفاتورة يجب أن تكتب وباللون الأحمر في عرض الفاتورة عبارة " فاتورة ملغاة".

ب إثباتات أخرى: بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية (الفاتورة) قد نجد كذلك وثائق إثباتية أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات ونجد منها:

- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص، الصفقات...
- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف كالضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء،

ألعاب...

- وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الإستلام.
- المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد أجل القرض، وغيرها...
- التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة...

2 - فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية: بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على

العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا ويتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، وهذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالي في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم محاسبة منتظمة، محاسبة صادقة، محاسبة مثبتة أو مقنعة

ثانيا: تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون : بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ

العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف

¹ - مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10-12-2005 الذي يحدد كيفية تحرير الفاتورة، جريدة رسمية عدد 80 صادرة بتاريخ 11/12/2005، ص

الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، المبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى¹.

1 - تدقيق حسابات الميزانية: تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات للخصوم

مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلا الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

1 4 تدقيق حسابات الميزانية

أ - تدقيق حسابات الاستثمارات:

- الإطلاع على الوثائق المبررة لإكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى وإن تمت في فترة متقدمة.

- الفحص المادي للاستثمارات ومعالجتها المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الاستثمار والاهتلاكات.

- 5 - التأكد من الاستثمارات المتنازل عنها والتي كانت محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات والتي تعطي الحق في إعادة الرسم الموافق للمدة غير المستغلة باستخدام النسبة الحصية².
- فحص الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري لكون المكلف لا يحق له حساب الاهتلاكات على هذا النوع وإن وجد على العون المدقق تدارك ذلك في حدود الفترات غير المتقدمة.
- في حالة ظهور شهرة المحل نسبيا لا تخضع للاهلاك إلا استثنائيا عند معينة انخفاض قيمتها.
- الأراضي عموما غير قابلة للتدني والهلاك نظرا للعامل الزمني وعلى العون المدقق التأكد من ذلك.

- يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحتويه من منقولات وهذا من أجل تسجيل

اهتلاكات صحيحة، أما الصيانة والإصلاحات تسجل كنفقات ليتم تحويلها لقيمة الأصل بعد تقديم أدلة تدعم ذلك.

- الأغلفة المتداولة والمودعة كأمانات يجب أن توضح في الفواتير وعلى العون المدقق فحصها

بغرض الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها وغير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع والضريبة المستحقة.

¹ - Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, P 54

² - للتفصيل أكثر في النسبة الحصية أنظر: ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، 2006، ص 75

ب تدقيق حسابات الإهلاكات : القاعدة العامة توجي أن تدقيق حساب الاهتلاكات مرتبط حتميا بتدقيق حسابات الإستثمارات الخاضعة لها، وعلى العون المدقق أن تكون بحوزته تفاصيل الاستثمارات القابلة للإهلاك للتأكد من:

- نسب الاهتلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح.

- الاستثمارات التي منح لها الرسوم المسترجعة والتي لم تكمل المدة القانونية تسترجع الرسوم مع معالجة الإهلاك الخاص بها .

- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالإهلاك، وأن السيارات السياحية يتم اهتلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به قانونا 1.000.000 دج¹.

- التأكد من أن الاهتلاكات التي لم يتم تحويلها إلى استغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة النهائية.

ج- تدقيق حسابات المخزون: إن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر والكمية الممثلة في الجرد المادي للسلع المخزنة معا وبشكل ملازم، لأنه يمكن تخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية و السعر، وقد ينجم عن هذا التخفيض التقليل من التحصيلات مما يعكس ذلك على نتائج الدورة وظهور نسبة من الربح الخام العادي، و في حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام العادي، وفي حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها وهذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الإظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل الأكثر تقدما²، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.

- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة.

- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم على القيمة المضافة المسترجع وهامش الربح.

- في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على العون المدقق التأكد من صحة ذلك.

¹ - تم تعديله وفق المادة 8 الفقرة 3 من قانون المالية لسنة 2010، جريدة رسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص 05

² - Guide de verification decomptabilité, Ibid, P 59

- على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد واللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى منها الضائعة.
- إعادة دفع الرسم المسترجع لسلع المخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط.
- د- **تدقيق حسابات المدينون:** على العون المدقق التأكد من أن التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير، وعلى المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء، أما أهم إجراءات التدقيق تنحصر في:¹
- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية، أما المبالغ المقدمة للشركاء تعتبر أغلبها مداخيل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.
- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسبيقات الاستغلال حفاظا على مبدأ استقلالية الدورات، أما مصاريف رهن التخصيص يجب أن يتم تسويقها عند نهاية كل دورة مالية.
- هـ- **تدقيق حسابات ديون الزبائن:** التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم إجراءات التدقيق فهي:²
- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.
- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على تعاملاتهم وأرصدتهم.
- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.
- الإطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.

- Ibid, P 62¹- Guide de verification de comptabilité, Ibid, P 74²

- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ولا بد من دراسة تطورها و أحقيتها في تكوين مؤونات موضوعية أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناء على وثائق تدعمها.

و- **تدقيق حسابات النقدية:** تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري البريدي وخزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في¹:

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة والكشوف المرسله من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.
- الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي.
- حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات وإغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، وعليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.
- لما يكون حساب الصندوق رصيده دائن يتم التأكد من كل التسجيلات دون إهمال أو عدم الترحيل.

1-2- تدقيق حسابات الخصوم

- أ - **تدقيق حسابات الأموال الخاصة:** تتلخص أهم إجراءات التدقيق لحسابات الأموال الخاصة في²:
 - فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب و وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، إما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات والإضافات التي يقوم بها المستغل.
 - فحص حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداولات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.
- تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهمها:
 - ❖ المعدات المعاد استثمارها تكون ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق الاستثمارات المنقولة وغير المنقولة التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها
 - ❖ الممتلكات المقتناة لتطوير المؤسسة أو لتجديد الاستثمارات تعتبر ملغاة وغير مقبولة

¹ - Guide de verification de comptabilité, Ibid, P 78

² - Guide de verification de comptabilité, Ibid, P 81



- ❖ قيمة الممتلكات لا تتجاوز الأرباح المحاسبية للدورة وهذا قبل تخفيض الضريبة على الأرباح.
- ❖ الممتلكات غير المكتناة تعوض بفائض القيمة المعاد استثماره تطبيقاً للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة لكن الفائض عن القيمة تتعهد بإعادة الاستثمار والخاضعة لمعدل مخفض.
- تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة استثمارها في أجال لا تتعدى ثلاث (3) سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، وعلى العون المدقق التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات.
- تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون المدقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الإستثمارات الخاضعة للاهلاك.
- تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد فحص انتظام ودقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في حالة شركة الأموال لا توزع الأرباح إلا بعد 3 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة.
- فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة.

ب- تدقيق حسابات الديون

- تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل : التي تضم القروض البنكية وديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكنهما تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب تفحص بشكل معمق وعلى العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى الدورات المتقدمة، ليأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت قبل المستغل أو الشركاء وقد يطلب مصادقات من أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض، وأنها قد اقتطعت منها الضريبة المتحققة.
- تدقيق حسابات الديون القصيرة الأجل: والتي تمثل عدة حسابات أهمها يتمثل في:¹
 - التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات، أما على العون المدقق أن يستغل كشوف الربط وبطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار القوائير.
 - التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفتها وسيط لأطراف أخرى مثل الضرائب على الأجور والرسوم المسترجعة، الاشتراكات الاجتماعية ...

- الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء وصحة مبالغ الحسابات الجارية مستندا بالوثائق الإثباتية والاطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح والخسائر.
- التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة وهذا بمعاينة الوثائق الإثباتية اللازمة وقد يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية.

2 - **تدقيق حسابات التسيير** : بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير مصنفيها المصاريق والإيرادات، و هذا بعد كشف التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

2 4 تدقيق حسابات المصاريف

أ - **تدقيق حساب المشتريات المستهلكة** : إن المخالفات والنقائص التي يمكن أن يظهرها تدقيق حساب المشتريات تصنف إلى صنفين:

- الزيادة في المشتريات بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وغالبا ما يكون هذا من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا مقاولين الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية)، أما العون المحقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الط لب، الكشوفات البنكية وخصوصا مدرات الربط والمعلومات المحصلة من الموردين بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة.
- أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها¹:

- تسجيل مزدوج للفاتورة بتواريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل.
- تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة، أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.
- تسجيل فاتورة استثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات...
- التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثلا للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علما أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات وله عدة أشكال منها²:
- إغفال النقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة.
- مشتريات مقنعة أو مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف.
- يعتمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها نقل خاطئ للمجاميع والأرصدة إضافة خاطئة...



ب تدقيق حساب استهلاكات السلع : لتدقيق هذا الحساب يجب على العون أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف والرسوم غير المسترجعة وتخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين دون احتساب الرسوم المسترجعة.

ج - تدقيق حساب المصاريف القابلة للخصم : على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، وأن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافآت الموجهة للمسيرين أو للشركاء.

د - تدقيق حساب المصاريف الأخرى : من الضروري ل هذه التكاليف أن ترتبط بنشاط المؤسسة ومراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعلا، فنجد مثلا فحص حسابات المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائيا، مع التأكد بأن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين حقيقيين ليس وهميين، أما تدقيق الأعباء الاستثنائية كالغرامات و الزيادات الجبائية وخسائر سعر الصرف الآتي يجب التأكد منها لعدم ازدواجية التسجيل، تطبيقا للمادة 146 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكونها مهما تكون طبيعتها تعتبر غير مقبولة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

2 2 - تدقيق حسابات الإيرادات

أ - تدقيق حساب المبيعات : يتم تدقيق حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع و هذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة، أما من أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها على مستوى حساب المبيعات فنجدها أهمها ينحصر في :

- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل.
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.
- إغفال المبيعات المتأتية من الصناعات التحويلية، أشغال البناء، الفضلات والمهمات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة....
- عدم تسجيل الاقتراعات لمختلف السلع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سد حاجات خاصة.
- المعالجة المحاسبية لبعده عمليات البيع في الجهة الدائنة من حسابات الميزانية.

ب تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى : يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال وغالبا ما تكون استثنائية مثل: تأجيل ممتلكاتها من شاحنات، معدات

وأدوات، المحل التجاري أو بيع الفضلات والمهملات، أو التنازل عن الأغلفة الموضوعة على شكل أمانات... فعلى العون المدقق التأكد من ذلك والتحقق من فائض القيمة الناتجة عن عملية التنازل لأنها تعبر إيرادات استثنائية أو الإيرادات الناتجة عن تخفيضات في الضرائب، الاستفادة من التلطف الضريبي الذي تم دفعه..

3 - دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح:

هذا النوع من التحليل لا يمكن إجرائه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية والممثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، أما النسب التالية تمثل بمثابة مؤشرات للعون المكلف بالتدقيق تساعده على دراسة التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المدقق فيها وهي:¹

- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي.

ثالثا- إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون لكل الحسابات، قد يجد العون المدقق تجاوزات وتلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وهذا بعد طلب توضيحات تبريرات² حول تلك التجاوزات والأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس وتحقيق الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم .

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة على أسس محاسبية وجبائية لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا لا جدوى منها أي أنها ترفض ويعتمد العون المدقق

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Ibid, p p 93, 94

² - أنظر الملحق رقم 04.



على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي، لكون مديرية الأبحاث والمراجعات وضعت عدة اقتراحات في الدليل الموجه للعون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة:¹

1 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع : يعتمد العون المدقق على جمع فواتير البيع المحررة خلال السنوات محل التدقيق وهذا عن طريق تصريحات المكلف أو فحص دفتر المبيعات ونسخ الفواتير المحررة كما يلجأ إلى إرسال طلبات إلى الزبائن أو القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، ويتم إختيار الزبائن عن طريق جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف بتقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية.

2 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء : قد يلجأ بعض الأعوان المدققين إلى فواتير الشراء في حالة عدم التمكن من كشف فواتير البيع أو أن المكلف يبيع البضائع دون فاتورة و الغاية من ذلك هو كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الاعتماد على مذكرة الربط، والجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، وعليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء .

3 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة: من أجل الإحاطة أكثر بالإيرادات المحقق فعلا من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق والحسابات البنكية والبريدية للمكلف مع أخذ بعين الإعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدهم في بداية ونهاية المدة، وعليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، هذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع الشيكات...

4 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة : تتميز هذه الطريقة أنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات والمهن الحرة، إضافة إلى ذلك أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات فيرتبط أن يكون لها طابع تمثيلي، أما حسابات استهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في :



الاستهلاكات الخامة من المواد الأولية=مخزون أول المدة+ مشتريات الفترة- مخزون آخر المدة
ومنه: الإنتاج يمثل الاستهلاكات الصافية من المواد الأولية = الاستهلاكات الخامة- الفقدان أو الفضلات
علما أن نسبة الفضلات أو الفقدان يمكن أن تتحدد على إثر تصريح المكلف أو دراسة تقنية من الهيئات
المختصة أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب العون المدقق وبحضور المكلف بالضريبة.

5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف : يستطيع العون المدقق إعادة تقدير رقم الأعمال
انطلاقا من بعض التكاليف المرتبطة بالنشاط، فنجد مثلا القوة المحركة أو الأجور الموزعة على
المستخدمين في عملية الإنتاج تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحققة، مع مراعاة حالة
تغيير معدات الإنتاج أو معطيات تقنية أخرى كنوعية المواد الأولية المستعملة، أو استهلاك البنزين
لخدمات النقل البري، أو الكهرباء لمجال الاتصالات والفندقة، أي في معظم الأحيان حجم التكاليف
المنفقة تحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في الاستمرارية بتحملها لتكاليف أكثر
من الإيرادات المحققة.

6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب : في العديد من المؤسسات ذات النشاط الصناعي،
لها عدة نسب ثابتة ومدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج، وبمقارنة هذه النسب
مع الكميات والقيم المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها،
ولإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة والنسبة المئوية الموافقة لها
مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي.

7- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى : فالعون المدقق بحوزته الكثير من
المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر أساسية لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق لكونه
يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من جهات مختلفة
يراهما مناسبة للحالة المدروسة، فنجد مثلا : يعتمد على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين
بالفنادق

8- التقدير التلقائي : توجد هناك حالات تعتمد على التقدير التلقائي لإعادة تأسيس القاعدة المنشئة
للضريبة نذكر منها :

□ اعتراض عمل العون المدقق من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، أو عن طريق تدخل
أشخاص آخرين، هذا الأمر يعتبر بمثابة عائق أمام مواصلة عمليات الرقابة التي يعاقب عليها القانون
حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 107 من القانون الرسم على رقم الأعمال.



- عدم تقديم المكلف في القانونية للتصريحات المتعلقة بالدخل أو الأرباح المحققة حسب المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة أو حتى تصريحات الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 107 الفقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال .
- المكلف لم يقدم المحاسبة أصلا أو تم رفضها لعدة أسباب موضوعية نذكر أهمها :
- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري .
- المحاسبة تحتوي على إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة أثناء عملية التسجيل
- المحاسبة ليس لها قيمة مقنعة نظرا لغياب الوثائق الإثباتية المدعمة للتسجيلات المحاسبية.
- كما خول المشرع للعون المدقق كامل السلطة في إختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى ذلك أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة من حيث الشكل أو المضمون، لذا يوجب إستعمال طرق عديدة لمقارنة النتائج المحصل عليها بهدف إقناع المكلف للحصول على رضاه.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التدقيق الممثلة في تقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز.

أولا- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة: عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة

المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضرر ال ذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

1- قبول المحاسبة: يتم قبول المحاسبة إلى عدة شروط يجب أن تتحلى بها محاسبة المكلف وهي :

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية وحتى التسجيلات المساعدة.



- المحاسبية صادقة، كون الإغفالات والإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.
 2- رفض المحاسبة : قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها الشروط القانونية، و هذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون في الحالات التالية:¹

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل : غياب الدفاتر المحاسبية، أو أنها غير مؤشرة.
 - عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية مثل: الغياب الكلي أو الجزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة .
 - عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أوكل فواتير الشراء والبيع .

ثانيا- تبليغ النتائج المتوصل إليها

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طرق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية وإذا كان رد المكلف مجدي ويفيد عملية التدقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوضعية الجبائية بالتبليغ النهائي وال ذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع، كما يتم إبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصا حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

1 - **التبليغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصا مع وصل لاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقويم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، أي يقوم العون المدقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق .

كما قد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما كآجال قانونية تسمح للمكلف الرد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير ويدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية، وعلى التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف .

2 - **التبليغ النهائي:** عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ويكون في أمام حالتين يمكن حدوثهما :

- إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى حالها والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولاً ضمناً¹.

- وإما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونياً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة مدعماً ذلك ببيانات ووثائق ترفق مع الرد المرسل.

وبعد قراءة ودراسة الرد والإطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق الرفقة، يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي ويتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب كذلك أن يكون مفصلاً ومصاغاً بشكل جيد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجيدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى.

ويبقى على المكلف في حالة عدم رضاه بالتسوية الجبائية أن ينازع في حصة المبالغ المطالب بها بعد أن يقدم اعتراضاً خلال أربعة (4) أشهر من استلام تبليغ الإشعار بالدفع²، وهذا بعد دفع نسبة 20% من مجموع الضرائب المطالب بها للاستفادة من التأجيل بالدفع لإحالة الملف على مصلحة المنازعات الجبائية وقد توجه بعدها للجان الطعن أو المنازعات القضائية من أجل الفصل فيها.

ثالثاً- تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة

عند نهاية عملية التدقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المدقق فيها، و هذا يهدف إنهاء عملية التدقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التدقيق، وبعد ذلك على العون المدقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التدقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف.

1 - **البطاقة التلخيصية:** تعتبر هذه البطاقة التلخيصية³ إستمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة (4) صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي على أساسها يتم إصدار الورد الفردي من

¹ - المادة 60 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية، مرج سبق، الصفحة 21.

² - المادة رقم 158 من قانون الإجراءات الجبائية، مرج سبق، الصفحة 118.

³ - انظر الملحق رقم 05



طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية والذي تسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري.

2 -التقرير النهائي لعملية التدقيق : تعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها العون المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا - الملاحق المرفقة - على شكل عدة نسخ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات. أما التقرير في حد ذاته يمثل استمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية تتضمن وجه التقرير وأربعة (4) صفحات تعالج كل منها مجال معين¹



المبحث الرابع: قدرة تدقيق العمليات الجبائية على دعم جهاز الرقابة في الجزائر

من خلال دراستنا للتدقيق في محاسبة المكلف للرقابة الجبائية نرى أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة لنجاح عملية الرقابة الجبائية و هذا من أجد مكافحة التهرب الضريبي ، كما إن عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تعتبر من أهم أكال الرقابة الجبائية في الجزائر والتي تعتمد عليها المديرية العامة للضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي فعليه هناك عدة أدوات يستخدمها العون المدقق والتي تعتبر الذخيرة الأساسية التي يمتلكها عند القيام بأداء مهامه الملقاة على عاتقه.

وبما أننا نسعى للإجابة على الإشكالية المتمثلة في: كيف يساهم التدقيق للعمليات الجبائية في دعم الرقابة الجبائية؟ نرى أن هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته والتي قد تساهم في دعم الرقابة الجبائية عن طريق إتمام المهمة المسندة إليه على أكمل وجه وإتباع الإجراءات القانونية اللازمة، كما يوجب التوصل إلى نتائج إيجابية تكشف للمكلف التي تعتبر حق للخرينة العمومية.

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم جهاز الرقابة

أولاً- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية : إن المشروع الجزائري سخر للإدارة

الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، نظرا لارتباطها القوي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وتزامنها بالظروف والمستجدات التي تتغير من حين لآخر ، كما عرضنا فيما سبق أن الأعوان المكلفين بعملية الرقابة الجبائية يجب أن تكون لهم القدرة الكافية على استخدام هذه القوانين الضريبية التي تعتبر كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي، وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية الذي يجيب على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل وإجراءات عملية الرقابة الجبائية بشكل عام والتدقيق في محاسبة المكلفين بشكل خاص



لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعاً لكونها غير متزامنة بالمستجدات المستمرة مما تؤدي بالعون المدقق الوقوع في أخطاء أو تجاوزات نظراً لعدم معرفته بتلك التعديلات، وعليه أن يقوم باستدراكها عن طريق التحيين ونجد منها إلغاء أو تعديل أو استحداث مادة أو مواد قانونية، تتعلق بكل المجالات الضريبية المختلفة كالإعفاءات والمعدلات ...

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان ل هذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي لم يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وهذا ما يعكس سلبياً على دعم الرقابة الجبائية والممثلة في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي واسترجاع حقوق المال العام، وعليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانياً- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية : بناء على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة والمتعلق بالمفاهيم و المبادئ والفروض بشكل بديهي، لأنه لا يعقل أن يكون الممارس لمهنة المدقق في المحاسبة يجهل أبجديات المحاسبة والتي على أساسها يسعى جا هذا لكشف الإغفالات والتجاوزات المؤدية إلى معرفة مدى صدق وصحة التصريحات المحاسبية، وكما يقال أن المحاسبة هي مرآة عاكسة لواقع المؤسسة، يجب على العون المدقق في محاسبة المكلف بالضريبة أن يكون مطلع على المعرفة المحاسبية التي تخدمه وتسهل عليه عملية التدقيق¹.

وعليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق ومدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهماتها في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن عدم الالتزام والتحكم في هذه الأدوات فضلاً عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة، قد تعرقل أداء مهمة العون المدقق وتخلق له مصدر قلق

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الحسابات التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007. ص 36



كبير والتي يتخذها المكلف ذريعة وحجة لتمرده بهدف إجهاض عملية التدقيق مما تؤدي في بعض الأحيان إلى إلغاء كل إجراءات عملية التدقيق وحتى النتائج المتوصل إليها من إعادة تسوية الوضعية الجبائية

ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، يتضح - في نظرنا - أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به ويصبح عمله قابل للبطلان، وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية".

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

من بين إجراءات المرحلة الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و يعني بها المعاينة المادية لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق، أي يجب التأكد من الوجود الفعلي للدفاتر والوثائق المحاسبية مع فحصها من موافقتها للشروط والأحكام القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.

أما طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجبر على مسكها المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الحقيقي والمحددة في القانون التجاري تتجسد في دفتر اليومية ودفتر الجرد، مع الوثائق الختامية لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج والوثائق الإثباتية التي تعبر عن مدى موضوعية وصدق البيانات المسجلة في محاسبة المكلف وهذا ما عبرت عنه نصوص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري.

أولا- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري والممثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هادين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها ، كما يمكن للمكلف مسك سجلات أخرى مساعدة لدفتر اليومية وهذا حسب حجم التعاملات اليومية في المؤسسة كيومية المشتريات، المبيعات...، وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري: "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة

حسب الإجراء المعتاد " ، وهذا قبل التطرق إلى مضمون المحاسبة بهدف إبداء رأيه الأولي حول شكل الدفاتر المحاسبية ومدى احترامها للشروط القانونية المعمول بها¹.

تمثل الدفاتر المحاسبية القانونية المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، والتي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، فإذا وجد الدفاتر المحاسبية غير مطابقة للأحكام القانونية أو بها اغفالات وتجاوزات كثيرة توحى للعون المدقق أن للمكلف محاسبة غير منتظمة وقد تكوم غير صادقة مما تعطي إشارات سلبية من تصرفات سلوك المكلف التي تفسر لنا نية التهرب الضريبي.

ثانيا- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز من طرف المؤسسة طول السنة والممثلة في الميزانية المحاسبية الختامية بطرفيها الأصول والخصوم، وجدول حسابات النتائج الذي يضم كل الإيرادات المحققة والأعباء المنفقة مع النتائج المستخلصة(الدورة)

وعلى العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، و هذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف² وعليه نرى ما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الاغفالات والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف و هذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد نقلها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية

ثالثا- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، ونجد الفاتورة من أهم تلك الوثائق الإثباتية على مستوى التعاملات المالية والتجارية مع

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق ص 50.

² - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، [www.acadmie.yoo7.com/t38-](http://www.acadmie.yoo7.com/t38-topic)



وجود وثائق أخرى لا نقل أهمية عن سابقتها كالعقود، الوصولات التراخيص وغيرها من المراسلات التي تعتبر دليل لكل الأطراف التي يبادر في أدهانها شك حول صدق تلك العمليات المحاسبية.

وبما أن العون المدقق يسعى جا هذا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وأنها تعبر عن النشاط الحقيقي الممارس، فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها - النسبة للفاتورة - للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10 والمحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية، أما بالنسبة للوثائق الإثباتية الأخرى على العون المدقق التأكد منها عن طريق التوثيق القانوني للعقود أو طلب مصادقات للأطراف المعنية كالبنوك في ما يخص القروض، الهيئات المختصة في منح التراخيص وغيرها من الأساليب الأخرى المنتهجة.

كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانون ومدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم و توقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الاشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات لملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

كما يجب على العون المدقق خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل التأكد من:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها.
 - محاسبة صادقة أي أنها تحتوي على مؤشرات تدل على أنها متسلسلة وصحيحة.
- وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له القدرة الكافية للتحكم في ذلك للسماح له بالمرور للمرحلة الموالية وهي فحص مضمون المحاسبة في حالة قبولها شكلا.

المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقبة الجبائية

بعد قيام العون المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية، والخروج برأي إيجابي حول هذا الفحص أي أنها مقبولة شكلا، يلجأ إلى فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ويعني بها القيام بفحص دقيق ومعتمد لكل الحسابات الرئيسية ومنها الفرعية سواء كانت حسابات الميزانية أو حسابات التسيير، وهذا يهدف للتأكد من صحة البيانات المقدمة في تصريحات المكلف وخاصة منها حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.

ومن بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق في عمله حساب رقم الأعمال هذا الأخير الذي يمثل حجم النشاط الممارس من طرف المكلف والذي على أساسه يتم تحديد الأرباح المحققة خلال الدورة، كما نشير أن معظم الضرائب والرسوم تفرض على القاعدة المنشئة للضريبة (الوعاء



الضريبي) لكون رقم الأعمال يمثل وعاء الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، أما الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال نفسه تخضع للضرائب المباشرة والممثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وهذا حسب طبيعة المكلف.

وعليه اخترنا في هذه الدراسة حساب رقم الأعمال لكونه يمثل الإيرادات المحصلة من جراء النشاط العادي المؤسسة والذي يعتبر الحساب الأساسي في عملية فحص محاسبية المكلف من حيث المضمون، غير أن هذا الحساب يختلف من نشاط لآخر فنجد مبيعات البضائع تمثل رقم أعمال النشاط التجاري، والإنتاج المباع يمثل رقم أعمال النشاط الصناعي، أما الإيرادات المحصلة من قديم الخدمات تمثل رقم أعمال النشاط الخدمي، وعلى العون المدقق التعامل مع هذا الحساب وفق النشاط المناسب له وكشف مختلف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن تحدث في أي نشاط ممارس مهما كانت طبيعته.

أولا - قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، التي يمكن أن يستعملها المكلف ومن بين أهم المؤشرات المعتمدة عليها في كشف حجم رقم الأعمال الحقيقي من النشاط التجاري كما عرضناها سابقا نجد:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع المعدة من طرف المكلف المسلمة للزبائن.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء المستلمة من طرف الموردين.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي.

ثانيا - قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية وهذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه والتي تختلف من قطاع لآخر فنجد قطاع الصناعات الغذائية يختلف عن صناعة الألبسة أو الأجهزة الإلكترونية ناهيك عن قطاع البناء والمحاجر وحتى قطاع المحروقات وغيره من القطاعات الإستراتيجية...

وعليه يوجب على المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة التي يصعب عليه الإلمام بها لأنها كثيرة تحتاج إلى مستوى معين من المعرفة العلمية إلا أن المشروع الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في كشف الأخطاء التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، وهذا يمنحه حق الإطلاع لكل ما يخدم عملية التدقيق .



أما المؤشرات التي عرضناها سابق والتي يعتمد عليها العون المدقق في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الصناعي فنجدها عديدة ويختلف تطبيقها من حال لأخرى ونجد أهمها:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة و هذا باستخدام الحساب المالي
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج،
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج خاصة منها القوة المحركة والعامل

البشري

ثالثا - 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، الاتصالات بمختلف شبكاتها، المجال الطبي،... الخ كما يتميز هذا النشاط الخدمي بغياب شبه كلي لعناصر المخزون والتي في أغلب الأحيان يعتمد عليه الأعوان المحققون في كشف الأخطاء والتجاوزات والتي من خلالها يتم إعادة تقدير رقم الأعمال، أما أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها تختلف من قطاع خدمي لآخر¹:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن .

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي .

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة .

ومن المناقشة السابقة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية ، يتضح - من وجهة نظرنا - أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال قد ينجم على ذلك خلل في عملية التدقيق ويصبح عمله قابل للبطلان ، وعليه نرى انه يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لرقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

¹ - سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2008-2009 ص 43



خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أنه في إطار عصرنة الإدارة الجبائية سخرت الدولة كل الإمكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا عن طريق أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعتبر أسلوب وقائي وعقابي في أن واحد وهذا للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي رقابي.



ومن بين آليات الرقابة الجبائية التي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق المحاسبي لمختلف الضرائب من خلال محاسبة المكلفين مما اضطررنا للتطرق إلى التدقيق لمختلف العمليات الجبائية في إطاره النظري كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات والأخطاء وكيف يتم معالجتها لإبداء رأي فني محايد عن المحاسبة المدقق فيها، حيث يعد التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة كأحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية الناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر ذخيره المستعلمة في أداء هذه المهمة وهذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية وتعيينها، المبادئ والفروض المحاسبية، ثم فحص المحاسبة من حيث الشكل عن طريق المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية على أن تكون مطابقة للنصوص القانونية، و بعدها يتم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله الممارسة نشاط تجاري، صناعي وخدمي.

وأخيرا تم ربط العلاقة بين أجزاء التدقيق المحاسبي لمختلف العم لهات الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية على شكل فرضيات وضعت للاختبار في الدراسة التطبيقية، حيث تم الاكتفاء باختبار حالة مؤسسة ذات طابع صناعي



الفصل الثاني :

فعالية التدقيق الجبائي في دعم جهاز الرقابة
دراسة ميدانية مديرية الضرائب لولاية بشار



تفہید:

يتطلب فحص مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة من خلال مطابقتها للنصوص القوانين الجبائية وعدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وعليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب بولاية بشار.

وبما أن الإدارة الجبائية تعتبر أحد الأطراف المستفاد من المعلومات المحاسبية، وتتبع مراحل إجراء عملية التدقيق أو الرقابة الجبائية التي لا يمكن أن تتم بمعزل عن توفر دلائل الإثبات، وهذا من خلال مدى تأثير المبادئ والتقنيات المحاسبية في دعم عمل العون المدقق، حيث تم إسقاط الدراسة النظرية على المجال التطبيقي في ميدان الرقابة الجبائية وهذا من خلال الاعتماد على اختيار واحد للمكلف بالضريبة حالة النشاط الخدماتي.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بشار

نظرا لأهمية التدقيق الجبائي لأنواع الضرائب في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بشار وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، من أجل أخذ عينة وفقا لمعايير معينة، مع إمكانية الإجابة على إشكالية البحث واختيار الفرضيات الموضوعية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليم في لكل هيئة إدارية، وعليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات لمعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية بشار على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية التابعة لها.

أولاً- المديرية العامة للضرائب: تعتبر المديرية العامة للضرائب احد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي ، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كإدارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.¹

وبعد إختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في التعديلات التشريعات لكي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان والكمال، نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية، القانونية، الفنية والمالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي أنشئت من أجله وبين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأس مال الإدارة الجبائية.

بموجب المرسوم التنفيذي 98 - 228 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فزيادة على مفتشية المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (6) مديريات مركزية وبكل واحد أربعة (4) مديريات فرعية.

¹ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق ، ص 3.

ثانيا- المديرية الجهوية للضرائب: تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب ، كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية للضرائب ، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 2006/09/18 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بحيث تضم المديرية الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (9) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب على مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة (4) ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (4) مكاتب.

ثالثا- المديرية الولائية للضرائب: تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديرية الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، وتلتزم المديرية الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائين.¹

المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية بشار

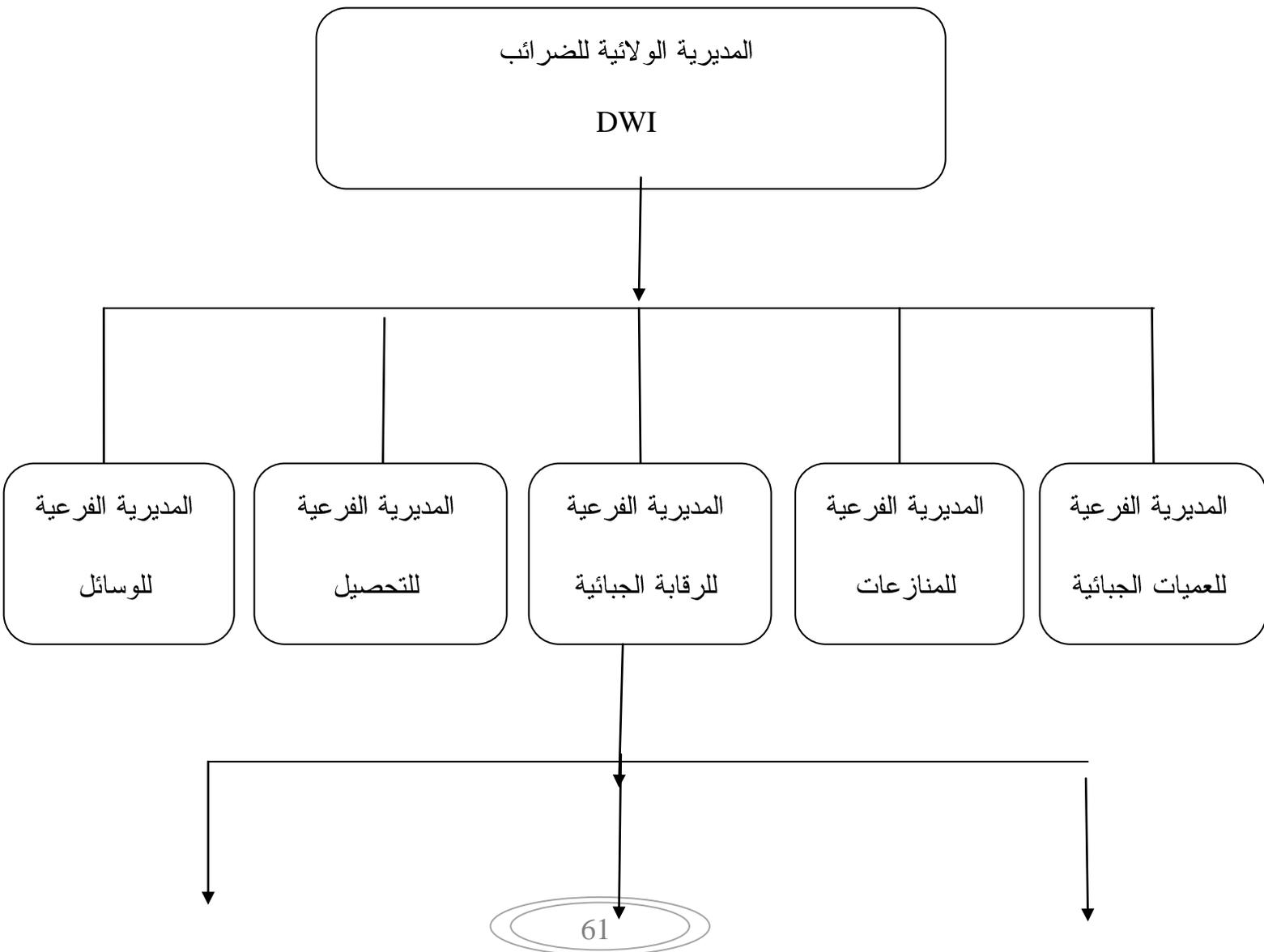
أولا- نشأة مديرية الضرائب لولاية بشار: تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 1986/01/22 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصها بنزل المالية . حيث تتكفل المديرية بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي، ومجموعة المهن الحرة .

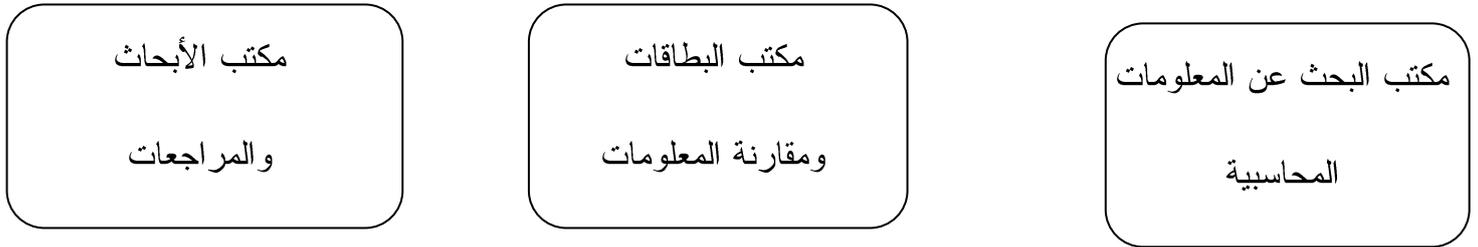
ثانيا - الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بشار :

انظر الشكل التالي

¹ - المادة 67 من نفس القرار السابق، ص 26

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لولاية بشار

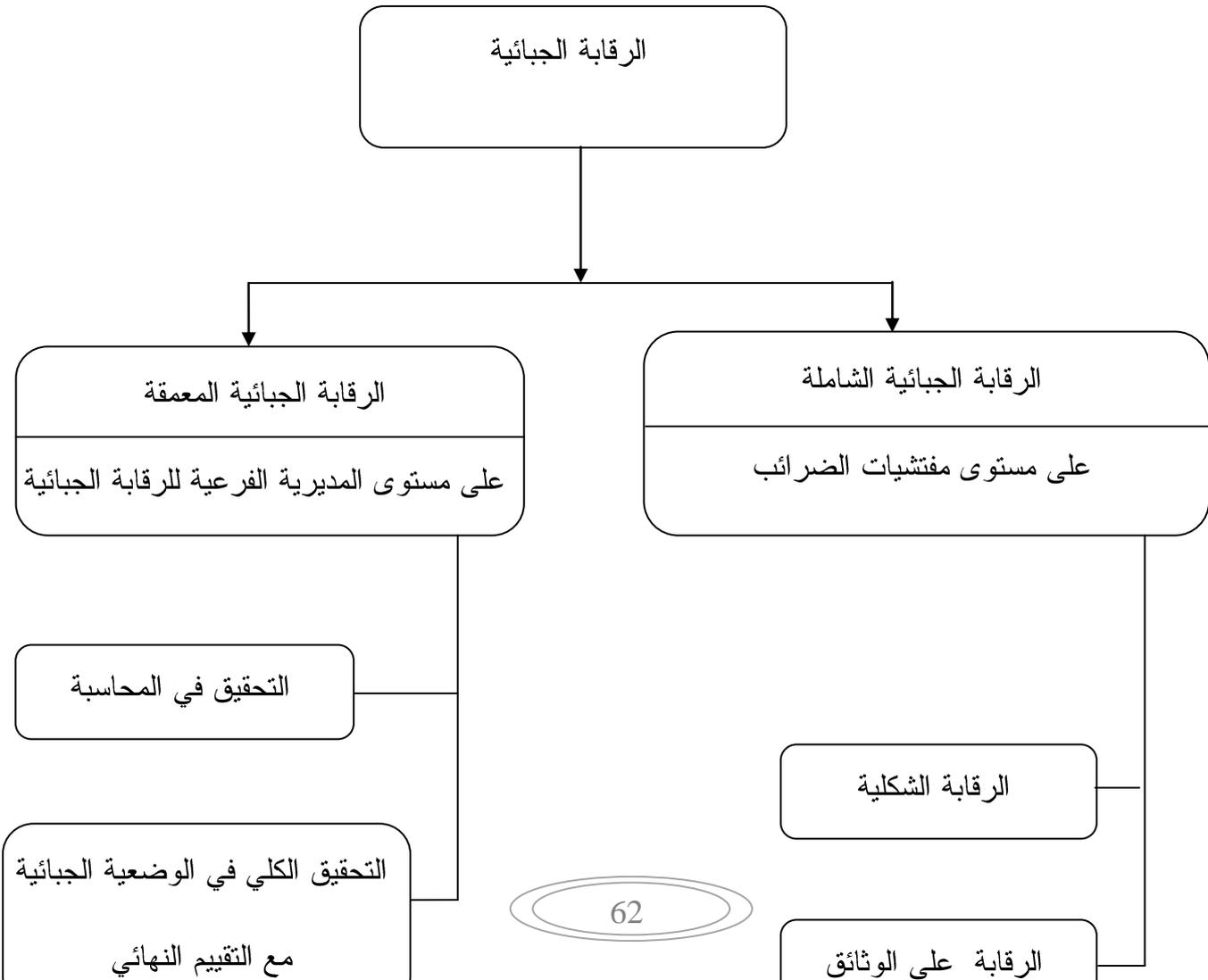




المصدر: المديرية الولائية للضرائب (ولاية بشار سنة 2015)

المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية

الشكل رقم(02): أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها



المصدر: المديرية الولائية للضرائب (ولاية بشار سنة 2015)

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يباشر مهامه بتحصله على المعلومات اللازمة عن طريق اتصالاته بالمكلف، وجميع المعلومات التي تفيد عملية التدقيق أولاً- التعرف على الهوية الجبائية للمكلف : المكلف شخص طبيعي في شكل مؤسسة خدمية وهي تختص في أشغال البناء الكهربائي والري

ثانيا- الإجراءات التمهيدية: بعد الإطلاع على الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي يشرع العون المدقق في الإجراءات التمهيدية اللازمة لنجاح المهمة التي أسندت إليه والملخصة فيما يلي :

إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة رقم 165 الصادر بتاريخ 2014/07/21 إلى المكلف بالضريبة ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية شخصيا مع الإشعار بالتسليم ومن أهم المعلومات التي يتضمنها الإشعار ما يلي :-

-اسم و عنوان المكلف x
-طبيعة و نوع النشاط الممارس :أشغال الكهرباء ودهن العمارات
-تاريخ إرسال الإشعار: 2014/07/21
-تاريخ إستلام الإشعار من قبل المعني: 2014/07/21
-السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في معلوماتها المحاسبية(2010-2011-2012-

(2013

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة لملف المكلف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف بشكل امثل.
- فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، ومن خلالها يركز العون المدقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التحقيق خاصة منها الميزانية ولواحقها.
- نقل مباشر لحسابات أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التحقيق وهذا على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات خاصة بالإدارة الجبائية
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصية لتصريحات المقدمة من طرف المكلف للإدارة الجبائية.

المطلب الثاني - المرحلة الميدانية

- بعد قيام العون المحقق بالمرحلة التحضيرية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة (4) اشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي وتصريحات المكلف مع الدفاتر والوثائق المحاسبية، حيث تم تسجيل الملاحظات التالية :
- 1-فحص المحاسبة من حيث الشكل :-**
- تم تسجيل الملاحظات التالية :
 - وجود السجل المركزي
 - وجود دفتر الجرد
 - وجود السجلات المساعدة
 - وجود دفتر الأجور
 - وجود التصريحات الشهرية
 - وجود التصريحات السنوية
- 2-فحص المحاسبة من حيث المضمون :-**
- احترام التسجيل المحاسبي الجديد وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF

بغية التحقق من مدى صدق المعلومة المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف يقوم المحقق بإعداد كشفان أحدهما يلخص عناصر أصول و خصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق، هذا الجدول يمكن من إجراء مقارنات لعناصر الميزانية. أما الآخر فيتضمن بعض المعلومات المحاسبية و خاصة تلك المتعلقة بالنتائج الوسيطة و النهائية المحققة خلال السنوات المعنية بالتحقيق مدعومة ببعض الهوامش و النسب المفسرة و المبررة لبعض النتائج و الوضعيات. و الكشفان اللذان تم إعدادهما في هذا السياق للمكلف المعني بعملية التحقيق محل الدراسة نلخصها في الجداول التالية :

كشف لمقارنة عناصر الأصول :

الجدول رقم (01-02) كشف مقارنة عناصر الأصول الوحدة (دج)

2013/12/31	2012/12/31	2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	البيان
------------	------------	------------	------------	------------	--------

-	-	-	245200	245200	تجهيزات الإنتاج و
6525543	6525543	6525543	27343	27343	الإستغلال الأخرى
-	-	-	-	-	تثبيات أخرى
-	-	-	4465812	-	معدات و أدوات
2824927	2423617	3442135	-	-	حقوق أخرى
6422417	6111543	1528221	5365990	822585	مخزونات
4955972	2631072	2172965	2152669	2288324	زبائن
2036552	898517	217595	5472520	2402437	تسبيقات أخرى
16339868	18590292	13886459	623986	726883	النقديات
			18353520	4110335	المجموع

المصدر :ملف التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، مكتب الابحاث والمراجعات لمديرية الضرائب
لولاية بشار سنة 2015

كشف لمقارنة عناصر الخصوم:

الجدول رقم (02-02) كشف مقارنة عناصر الخصوم الوحدة (دج)

2013/12/31	2012/12/31	2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	البيان
45000.00	75500.00	65000.00	22000.00	22000.00	الأموال الجماعية
-	-	399596	-	-	قروض بنكية
-	-	-	3812366	-	نتائج قيدالتخصيص
103295	99478	-	-	-	رؤس أموال أخرى
1232260	790394	-	2775615	445655	ضرائب و رسوم
-	-	387255	-	-	الإستغلال
-	-	-	-	-	ديون الإستغلال الأخرى
99076	108723	317869	-	58020	الموردين
1030896	-	-	257838	-	تسيقات بنكية
-	10000000	106835	-	-	حزينة الخصوم
-	-	-	-	-	نتيجة
9374341	41697	6174904	9307701	1406660	
16339868	18590292	18353520	18353520	4110335	المجموع

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، مكتب الابحاث والمراجعات لمديرية الضرائب

لولاية بشار سنة 2015

الجدول رقم (02-03) كشف مقارنة حسابات النتائج للسنوات الأربعة

2013	2012	2011	2010	البيان
7611699	3967790	2119266	32503675	الإنتاج المباع
-	-	-	-	الإنتاج المخزن
-	-	-	-	إنتاج المؤسسة
-	-	-	-	لحاجاتها الخاصة
-	-	-	-	خدمات مقدمة
-	-	-	-	تحويل تكاليف
-	-	-	-	الإنتاج
-	-	-	-	
7611699	3967790	2119266	32503675	المجموع
7187268	3262612	811666	29299944	مواد و لوازم
212958	-	-	-	مستهلكة
				خدمات
7400226	3262612	811666	29299944	المجموع

--	--	--	--	--

211473	705178	1307600	3203731	الربح الإجمالي نواتج متنوعة تحويل تكاليف الإستغلال
211473	705178	1307600	3203731	المجموع
1320624	974876	833704	472494	مصاريف مستخدمين
-	436536	571901	-	ضرائب و رسوم
438226	-	-	-	إهتلاكات
-	48226	-	-	مؤونات
1758850	14599638	145605	472494	المجموع
9374341	41697	6174904	9307701	رصيد نتيجة الإستغلال
-	-	-	-	نواتج أخرى
9374341	41697	6174904	9307701	المجموع
9374341	41697	6174904	9307701	ربح الصافي الربح الصافي 100 *
6.69	7.04	6.31	9.36	رقم الأعمال

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، مكتب الابحاث والمراجعات لمديرية الضرائب
لولاية بشار سنة 2015

من خلال الجداول المبينة أعلاه، تم تسجيل الملاحظات التالية :

- في سنة 2010: عدم تسجيل فواتير لموردين، الفاتورة الأولى خاصة بالسيد جميل عبد الرحمان المقدرة ب 50.000.00 دج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي المبلغ خارج الرسم بالإضافة إلى حقوق الطابع المقدرة 200.00 دج، مع المطالبة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقابل لها، الفاتورة الثانية وهمية وقدرة بمبلغ 70.000.00 خارج الرسم مع نفس حقوق الطبع السابقة
- في سنة 2011: عدم تسجيل ثلاثة فواتير لموردين وهمين، الفاتورة الأولى المقدرة ب: 60.000.00 دج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي بالإضافة إلى حقوق الطابع المقدرة ب 200.00 دج

مع المطالبة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المقابل لها، الفاتورتين المتبقيتين للمورد الوهمي بوزيدي جمال المقدرتين ب 65000.00 دج و 68000.00 دج خارج الرسم سوف يضاف إلى الربح الصافي المبلغ خارج الرسم للفاتورتين بالإضافة إلى حقوق الطابع والمقدرة ب200.00 دج لكل فاتورة

-إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم:

وقد تم تحديد طريقة التعديل المطبقة وفق ما يلي:

-إعادة تشكيل رقم الأعمال حسب الفاتورة : يتم الاعتماد على وضعيات الأشغال والفواتير المقدمة من

طرف المكلف وإستغلال الكشوف البنكية بالإضافة إلى المعلومات التي بحوزة المصلحة.

-إعادة تشكيل رقم الأعمال المقبوض: بالنسبة لأرقام الأعمال الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم

على القيمة المضافة فقد أعيد تشكيلها إنطلاقاً من المبالغ المقبوضة المستخرجة من الكشوف البنكية

-تشكيل الأرباح: لإعادة تشكيل الأرباح تم الاعتماد على الصيغة التالية:

الربح المشكل = الربح المصرح به + الأعباء الغير قابلة للخصم + الفرق في رقم الأعمال المفوتر - الرسم على

النشاط المهني الناتج عن الفرق في رقم الأعمال المقبوض

-تشكيل رقم الأعمال المفوتر للسنوات 2010، 2011، 2012، 2013.

الجدول رقم (02-04) رقم الأعمال حسب الفاتورة

التعيين	2010	2011	2012	2013
رقم الأعمال المفوتر المشكل	32503675	2119266	3967790	7611699
رقم الأعمال المفوتر المصرح به	32503675	2119266	3967790	7611699
الفرق	00	00	00	00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التحقيق في محاسبة المكلف

الجدول رقم (02-05) مبلغ الرسوم الخاص بلفواتير الغير مسجلة والمتملص منها لسنة 2010

الرقم	رقم الفاتورة	مبالغ خارج الرسم	مبلغ الرسوم(17%)
1	251	50.000.00	8500.00
2	252	70.000.00	11900.00
			20400.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج التحقيق في محاسبة المكلف

الجدول رقم (02-06) مبلغ الفواتير الغير مسجلة والمتملص منها لسنة 2011

الرقم	رقم الفاتورة	مبالغ خارج الرسم	مبلغ الرسوم(17%)
1	254	60.000.00	10200.00
2	255	65.000.00	11050.00
3	256	68.000.00	11560.00
			34170.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج التحقيق في محاسبة المكلف
-الرسم على القيمة المضافة TVA:

الجدول رقم (02-07) تعديل الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2010	2011	2012	2013
معدل الرسم TVA	% 17	% 17	% 17	% 17
الرسم TVA المسترجع	20400.00	34170.00	-	-
مجموع الحقوق	20400.00	34170.00	-	-
معدل الغرامة	25%	25%	-	-
مبلغ الغرامة	510000	854250	-	-
المجموع	2550000	4271250	-	-

-إعادة تقييم الدخل

الجدول رقم (02-08) إعادة تقييم الدخل الخاضع للضريبة IRG

السنوات	2010	2011	2012	2013
الدخل المشكل	21327701	25534904	-	-
الدخل المصرح به	9307701	6174904	-	-
الفرق	120200.00	193600.00	-	-
الحقوق المغفلة	4207000	6776000	-	-
مبلغ الغرامة 25%	1051750	1694000	-	-

-	-	8470000	5528750	المجموع
---	---	---------	---------	---------

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

-التقييم النهائي لأنواع للضرائب والرسوم محل التحقيق

الجدول رقم (02-09) التعديلات النهائية للضرائب

المجموع	2013	2012	2011	2010	السنوات البيان
-	-	-	-	-	الرسم على النشاط المهني
-	-	-	-	-	TAP
-	-	-	-	-	الحقوق
-	-	-	-	-	الغرامات
-	-	-	34170.00	20400.00	الرسم على القيمة المضافة
-	-	-	854250	510000	TVA
-	-	-	6776000	4207000	الحقوق
-	-	-	1694000	1051750	الغرامات
-	-	-	-	-	الضريبة على الدخل
-	-	-	-	-	الإجمالي
-	-	-	-	-	IRG
-	-	-	-	-	الحقوق
-	-	-	-	-	الغرامات
-	-	-	-	-	الضريبة على أرباح الشركات
-	-	-	-	-	IBS
-	-	-	12741250	7808750	

					المجموع
--	--	--	--	--	---------

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

- بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة قام العون المدقق بتحرير التقرير الخاص بعملية التدقيق والمتضمن كل التفاصيل و الأحداث الميدانية من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار جداول الضرائب، أما عن محتوى التقرير يتضمن التفاصيل التالية:
- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 08-17 الصادر في 2014/12/31 من طرف فرقة التدقيق الأولي مع التطرق للهوية الجبائية للمكلف الخاضع لعملية التحقيق الجبائي.
 - إجراءات التحقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق ومرفقة بالوثائق الإثباتية: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف عن التبليغ الأولي، ثم التبليغ النهائي.
 - موافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب المدير للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق
 - النظام المحاسبي يخضع لاستعمال جهاز الإعلام الآلي مع وجود الدفاتر القانونية والسجلات المحاسبية

المبحث الثالث- تحليل وتفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية الممثلة في النشاط الممارس ومن حيث الطبيعة القانونية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية في مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بشار، والتي من خلالها تم التوصل إلى أهم النتائج التالية التي نستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف اختبار صحة الفرضيات المتبناة من طرفنا.

المطلب الأول: التحكم في تقنيات التدقيق الجبائي يساهم في دعم جهاز الرقابة

أولا تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1 - إتباع الأعوان المدققين لخطوات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة وهذا بانتظام تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز من طرفهم لعدم إفصال المهمة، مع أخذ بعين الاعتبار أن إرسال وتبليغ مختلف الإشعارات والنتائج سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، ما لمسناه في الحالة المدروسة .
- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وهذا من اجل التحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت بعشرة (10) أيام.
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمعتبر عن نتائج التقييم الأولي من عملية التدقيق وللمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات وتبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.
- تمت قراءة الردود المرسله من طرف المكلفين بالضريبة إلى الأعوان المدققين والخاصة بنتائج التقييم الأولي المبلغة لهم مع إرفاقها بالتوضيحات اللازمة والتي استغلت اغلبها في إعادة التقدير وهذا ما شاهدناه من تغيير ملموس في نتائج التقييم النهائي.
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة ا لذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة والتي على أساسه يتم إصدار الرد الفردي الذي يبلغ نسخة منه لقاibus الضرائب من اجل التحصيل الفوري لكون هذا الأخير يعتبر جني ثمار عملية الرقابة الجبائية.

2- قيام الأعوان المدققين بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب والرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف

ثانيا- تحيين القوانين الجبائية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية

بعد التطرق لعملية الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

-الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليقات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والمراجعات، والتي قد ساعدت كثيرا الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي، أما عن دراسة الحالات الثلاث توصلنا إلى ما يلي:

- يخضع نشاط دراسة الحالة : إلى تسديد الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني TAP والضريبة على أرباح الشركات IBS .

- حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية في دراسة الحالة - حيث تم تسوية الرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات خلال الدورتين 2010 و 2011

- حيث تم قبول محاسبة المكلف شكلا رغم تأخر التأشير والمصادقة على الدفاتر المحاسبية من طرف المحكمة المختصة إقليميا، إلا أن مضمون المحاسبة تم رفضها بسبب أنها غير مقنعة وتفتقد للمصدقية المطلوبة مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير التي يشوبها الغموض والتناقض.

ثالثا- المبادئ المحاسبية و قدرتها على دعم الرقابة الجبائية

تم التوصل إلى النتائج التالية: هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل سريع ودقيق، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها في نجد:

بعد معالجة العمليات المحاسبية المنجزة تم التأكد من وجود رسوم مشتريات غير مصرح بها وهذا من اجل محاولة التملص منها للسنوات 2010 و 2011.

1 لوحظ في الدراسة الميدانية ان بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة وحسابات أخرى تم نسيان معالجتها محاسبيا بسبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية.

ومن خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الأولى الممثلة في " يساهم التحكم في تقنيات التدقيق الجبائي من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية" بالإيجاب- حسب وجهة نظرنا- لكون أدوات التدقيق السابقة ساهمت في دعم الرقابة الجبائية المجسدة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة .

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

أولاً- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية : بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى النتائج التالية:

- في دراسة الحالة، تم قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل

ثانيا - فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

قام العون المدقق بفحص الوثائق المحاسبية الختامية الممثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج المستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، والتي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها وعليه تم استخلاص النتائج التالية:

- تم نقل الميزانيات المحاسبية وجدول حسابات النتائج الأربع (4) للسنوات محل التحقيق، والتي لم يمسهما التقادم والخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة على التوالي، بحيث كانت الوثائق الختامية مقبولة من حيث الشكل باحترامها للشروط العامة.

ثالثاً- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية لوحظ في دراسة الحالة أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلى أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة

منها فواتير البيع والشراء التي لم تحترم الشروط القانونية¹، وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية، والتي كانت كالتالي:

يمكن اختبار الفرضية الثانية الممثلة في " الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية " بالإيجاب - حسب وجهة نظرنا- لكون الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة التحكم في عملية فحصها من حيث الشكل تعبد للعون المدقق الطريق في إيجاد التجاوزات والاعفالات التي قد يستعملها المكلف، وعليه تعتبر هذه العملية قد ساهمت في دعم الرقابة الجبائية المجسدة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي.

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

- قدرة رقم الأعمال على دعم الرقابة الجبائية : عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط للمكلف بالضريبة والممثل في مؤسسة أشغال البناء والكهرباء والري فكانت النتائج كالتالي:

-تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف للسنوات 2010، 2011 بسبب إهمال الرسم على القيمة المضافة .

ومن خلال استنتاج النتائج السابقة يمكن اختبار الفرضية الثالثة الممثلة في " الإلتزام بعملية فحص وتدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لوقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية" بالإيجاب - حسب وجهة نظرنا- لكون التحكم في إعادة تقدير حساب رقم الأعمال من حيث المضمون قد تساهم في دعم الرقابة الجبائية بتحقيقه للأرقام الأعمال المختلفة والأرباح الناتجة عنها التي كانت القاعدة المنشئة للضريبة، التي أثمرت لنا الحصيلة الضريبية المعبرة عن استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منها.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا التطبيقية للبحث والتي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية لهديرية الضرائب لولاية بشار، أن في بداية هذا الفصل تقديم لمحة تاريخية لمديرية الضرائب لولاية بشار من حيث مكانتها في الإدارة الجبائية مع التطرق إلى نشأتها ومحتوى الهيكل التنظيمي .

وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للبحث وتساعدنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة.

أما المبحث الثاني فخصص لدراسة مؤسسة اشغال البناء والكهرباء والري تمارس النشاط الخدماتي، وعند التطلع لحيثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة والخاضع للرقابة الجبائية بمكتب الأبحاث والمراجعات حيث تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة والإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى.

وبعد اختبار الفرضيات من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل من أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق الجبائي عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية ، وهذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

الخاتمة :

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبية في تمويل الخزينة العمومية بهدف سد النفقات العامة، ثم الإطار العام الذي تنشط فيه تلك الضريبة وما يسمى بالنظام الضريبي الجزائري وما يحتويه من عدة مكونات و آليات تساعده على أداء مهامه، إلا أن طبيعة هذا النظام لكونه ذو طابع تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية، وحينها تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة ما يعرف بالتهرب الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة في التنمية الاقتصادية من طرف إصلاحات النظام الضريبي كنقطة السوءاء في هذا النظام الذي تزايدت حدته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرا للأثار السلبية والخطيرة التي تعود من تفشي وتنامي تلك الظاهرة ، تسعى الإدارة الجبائية بتكاثف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية، إلى أن ظهرت الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في ان واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهيكلها المختلفة بالنند أمام هذا الزحف الخطير الذي يستتوف المال العام ويخلق اختلافات اقتصادية عميقة.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي ، ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية بالضريبة، لنقودنا إلى معرفة مدة مصداقية التصريحات المكتتبة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة .

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي ، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات النصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان.



النتائج المتوصل إليها:

أما الدراسة التطبيقية التي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب بولاية ادرار، بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيدنا على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة، والتي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية:

- 1 يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ تجاوز لعدم إفضال المهمة المكلفة بها.
- 2 -الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعانة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.
- 3 -الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحديثها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.
- 4 -طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا أو مضمونا، ليتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ثم استخراج الخاضع للضرائب وهذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق .
- 5 -هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها.
- 6 -بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة البيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن خلال السنوات المدقق عليها، ولتكن محاسبة المكلف صادقة ومقنعة يجب أن يكون الوثائق الإثباتية الشروط القانونية.



7 - يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم والذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب وهذا بالاعتماد على مؤشرات عديدة التي يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.

8 - يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره من طرف العون المدقق أما الثاني يتمثل في هامش الربح الصافي الواسطي، الذي يعتبر نسبة مئوية يحدد وفقا لسلطته التقديرية بعد إطلاعها بشكل شامل حول وضعية ونشاط المكلف بالضريبة.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية، لنرى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بهما قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو أعلى الأقل التهرب الضريبي من جهة أخرى، من خلال الحصيلة الضريبية المحققة والتي تعتبر الثمار التي جنتها عملية الرقابة الجبائية، وعليه يمكننا الإجابة عن إشكالية البحث وهو أن التدقيق لمختلف العمليات الجبائية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

وهذا ما أكدته وزير المالية في تصريحه لجريدة الشروق اليومي بتاريخ 2010/09/23: "إن عمليات الرقابة الجبائية التي سلطتها مصالح الضرائب على حسابات الشركات، مكنت من تحقيق عائدات جبائية إضافية للخزينة تقدر بنحو 119 مليار كانت محل تهرب ضريبي في الفترة الممتدة ما بين 2009 والسادسي الأول من العام الحالي 2010، وهي الأرقام التي توجت 2981 عملية رقابة جبائية في مدة 18 شهرا، منها 2.463 تمثل مراقبة حسابات الشركة والمؤسسات". أما السنوات المنصرمة سواء منجزتها من طرف المديرية الولائية على مستوى المحلي أو من طرف مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى الجهوي.

توصيات البحث: من خلال دراستنا لموضوع البحث واستخراج النتائج يمكننا أن نتقدم التوصيات التالية:

- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.



- تكوين ورسكلة الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة على حد سواء، خاصة بعد تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد قد يخدمهم كثيرا بالتدقيق لملفات المكلفين بالضريبة.

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، هذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدي مكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك باستعمال وسائل الاعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، الدوريات، الأيام الدراسية، فتح الكترونية للرد على انشغالات المكلفين..
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية .
- ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، لكون الميدان يكون على دراية بكل النقائص والثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتي يمكن أن يستعملها المكلفين للتهرب من الضريبة.
- ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات والمصالح الأخرى، من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات وممتلكات المكلفين بالضريبة.

أفاق البحث:

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق لمختلف العمليات الجبائية وقدرته على دعم الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري، وبالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا مازالت هناك بعض النقاط التي تعتبر غامضة، خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تم تطبيقه بداية سنة 2010 .

وعليه نرى أنه باستحداث التدقيق المحاسبي المصوب الجديد والذي يستطيع على أساسه التدقيق لسنة المالية واحد وبالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، قد يمكن أن يعالج مواضيع أخرى، تبقى الأفاق مفتوحة مثلاً: هل النظام المحاسبي المالي الجديد بمخرجاته العديدة والمتطورة يخدم ويدعم الرقابة الجبائية، أو يكون كأداة تقنية أخرى يستعملها المتهربين من الضريبة في إخفاء القاعدة المنشئة للضريبة؟



قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية :

• الكتب :

- 1 - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 2 -الأرقام عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري، قسنطينة ، الجزائر، 2001.
- 3 -ألفين أرنيز، جيمس لوبك، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل المتكامل، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009.
- 4 -أميد السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 5 -حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1994.
- 6 -حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان ، الأردن، 2008.
- 7 -حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية-، الجزء الثاني، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- 8 -خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، الأردن، الحامد عمان، الأردن، 2008.
- 9 -رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار، وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 10 -طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009
- 11 -عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 12 -على حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات : أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.
- 13 -العبيد صالح، الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، طبعة الثانية، 2006.
- 14 -غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 15 -محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- 16 -محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 17 -محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الحسابات التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 18 -ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة، الجزائر، 2006.
- 19 -ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار القرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 20 -وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، www.acadmie.yoo7.com/t38-topic.
- 21 -وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الأردن، 1989.
- 22 -يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الرواق، عمان 2000.

الأطروحات والرسائل:

- 23 - سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008-2009.



24 - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة الماجستير في المنازعات الضريبية،

جامعة النجاح نابلس، فلسطين، نسخة الإلكترونية، 2005، www.scholar.nadjah.edu.

الملتقيات والمقالات :

25 - عبد الله حنسي حميد، معمر رداوية، دعم النظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات

داخل دوائر الحكومية حالة مديرية العامة للضرائب في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار

في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة أيام 15/14 أبريل 2009.

26 - عبد المجيد قدي، النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في

الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية، 2002.

27 - قليل نسيم، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي : السياسات

الاقتصادية في الجزائر واقع وفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، 29-30 ديسمبر

2004.

القوانين والدلائل :

28 - قانون رسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، طبعة المحدثه 2009.

29 - قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الطبعة المحدثه، 2009.

30 - القانون التجاري الجزائري، الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.

31 - قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخة في 31/12/2009.

32 - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للضرائب 2007.

33 - ميثاق مكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007.

المراسيم والقرارات :

34 - المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية واختصاصها، الجريدة الرسمية العدد 09 المؤرخة في 27/02/1991.

35 - المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/05/2005 يحدد كفايات تحرير الفاتورة الجريدة

الرسمية العدد 80 الصادر بتاريخ 11/12/2005.

المجلات والجرائد :

36 - ابراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 1990.

37 - الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ : 25 / 03 / 2009

38 - الجريدة الرسمية العدد 76 الصادرة بتاريخ 23 / 12 / 2001



39 - الجريدة الرسمية 78 الصادرة بتاريخ : 2009/12/31

المواقع الالكترونية :

40 - الأمانة العامة للحكومة الجزائرية الرسمية www.joradp.dz

41 - المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

42 - مديرية كبريات المؤسسة www.dge.gov.de

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

43- Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, bayausaine, France,1995.

44- Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31.

Les Notes et Les Revues

45- Note N° 134/ MF / DGI / DRV / 2000 du ; 15/02/2000. La France fiscal.

الملاحق

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts

.....
.....
.....

Fiche de début des travaux De vérification

..... le,.....

Numéro de l'affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'identification statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité.....

Adresse.....Tél

Avis de vérification de comptabilité N°..... du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du.....au Noms, prénoms et
grades des agents vérificateurs:

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1) Date d'intervention
sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé : **Le Chef de Service**

Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCE
Direction Générale des Impôts

FICHE DE RENSEIGNEMENTS

Sur la solvabilité du redevable vérifié
(Personne Physique et Personne Morale)

Désignation du redevable (nom, prénom / raison sociale) :

..... Adresse 1
:

N.de l'identifiant fiscal : Activité du redevable

: Nom et adresse du gérant

:

..... Nom et

adresse du propriétaire du fond de commerce 2 :

.....

I–Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)
Appartenant au Redevable vérifié

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création
.....
.....
.....
.....
.....

: : Activité et Domicile .

l'exploitant n'est pas le propriétaire (et disposition de l'article 374 du C.I.D).

**II – Matériel de transport, voiture de tourisme, etc.
Appartenant au Redevable vérifié**

Nature (marque et type) Date d'acquisition

.....

.....

.....

.....

III – Stocks

Valeur portée à la ligné du bilan Adresse de l'entrepôt ou du magasin

.....

.....

.....

.....

IV – Créances

Administration	Comptable	Numéro et date	N° CCP ou
public	isme	assignataire	
outre	du marché		compte bancaire

.....
.....
.....
.....

V–Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)

Numéro et nature du	Centre de CCP, banque et adresse de	Observations
compte	l'agence ou de la caisse d'épargne	

.....
.....
.....
.....

¹ Il y'a lieu de vérifié également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

..... le,.....

Monsieur :.....

.....

.....

Objet : Vérification de comptabilité en dehors de vos locaux professionnels.

Réf : Votre demande du :

En réponse à votre lettre citée en référence, j'ai l'honneur de vous informer qu'en égard au motif invoqué, j'émet un avis favorable à votre demande de vérification en dehors de vos locaux, de votre comptabilité par les vérificateurs de ma division.

Veillez agréer, mes salutations distinguées.

Le Sous- irecteur des Contrôle Fiscal

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des impôts de la
Wilaya de
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau de Recherches et Vérifications
N.???.. / ???..

Monsieur :.....
.....
.....

Avis de vérification N° Du :.....

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du code des impôts directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demander des justifications de revenus de (s) année (s) :

.....précisées ci-dessous.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part contraindra en vertu de l'article 131 du C.I.D. l'établissement d'office impositions.

Veillez croire. Mr, en l'expression de notre parfaite considération.

Accusé réception de l'intéressé
(signature)

Les Vérificateurs (date et

!

-

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances

Dossier de Vérification N° / Direction des

Impôts de la

Vérificateur:..... Sous Direction du

Wilaya de

Contrôle Fiscal

Chef de Brigade:.....

Bureau des Vérifications Fiscales

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité :..... / Numéro Identifiant Fiscal :..... Désignation de

l'entreprise vérifiée :..... Adresse exacte

:..... Désignation de l'activité

exercée :..... Date de début d'activité

:..... Délai de réalisation de la vérification

:.....

I-VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable :..... Document

comptable :..... En la Forme

:..... Au Fond

:..... Motifs précis du rejet de

comptabilité :.....

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :..... Réintégration

des rehaussements de CA au Résultat :..... Réintégration des taxes sue

achats :..... Taux de TVA

applicables:.....

Modification du régime fiscale :..... Recherche
extérieures :..... CA global de la période
vérifiée : - 1er notification :..... -2eme notification
:.....

BIC global de la période vérifiée : - 1er notification :..... -2eme
notification :.....

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production :..... Taux de valeur
ajoutée :..... Taux de perte et déchets
:.....

Approvisionnements :.....

Processus de fabrication :.....

Conditionnement :..... Taux de
marge brute (achat /revente) :..... Taux de
rendement (prestation de service) :..... Taux de marge
nette :.....

IV - RESULTAT DE L'INTERVENTION

	Année	Année	Année	Année

-Rehaussement sur CA (TAP) -Réintégration de charges de TVA / Achats -Dédution en cascade			-Charges accordées	-Réintégration

Situation après vérification :

-Chiffre d'Affaire retenus -Chiffre d'Affaire déclarés -Rehaussement sur CA -Résultat retenus -Résultat déclarés -Rehaussement résultats

Produits des rôles :

-T.V.A / C.A -T.V.A / Achats -I.B.S

-I.R.G -Enregistrement -V.F

-Timbre -I.R.G / Salaires -T.A.P

-Autre a précise -Pénalités -Totale

Totale générale

Observations Générales sur la Vérification :

Suites réservées au dossier :

Vu, le :.....

Fait à:..... le, Le Sous-

directeur des Contrôles Fiscaux

Rédacteur Signature

Signature

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
des Impôts
Direction des Impôts de la
.....

Identifiant Fiscal Direction Générale

Code Territoire Wilaya de

Code Activité

Numéro d'Article

**RAPPORT
DE
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

N. /

Entreprise Vérifiée : Brigade de Vérification N° Activité

: Agents Vérificateurs : Adresse :

.....

.....

A. GENERALITES

1. / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

-Forme juridique

-Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle

-Désignation de l'exploitant – du gérant – du directeur général -Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire –

Associé Minoritaire –

Non Associé –

-Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

-Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

B. PROCEDURE DE VERIFICATION

(Pièces à joindre)

Pièce N° 1/ Avis de Vérification :

-Adresse le :n° A/R -Remis le :Accusé réception Pièce

N° 2/ Avis de Notification :

-Adresse le :n° A/R -Accusé réception reçu le : -Remis
le :contre Accusé réception Pièce N° 3/ Réponse de l'Entreprise vérifiée :

-Reçu le :dans les délais -Absence de Réponse – reçue hors délais Pièce N° 4/

Notification de la position définitive de l'Administration :

-Adresse le :n° A/R

-Accusé réception reçu le : -Remis le :contre Accusé réception

Pièce N° 4/1 - 4/2 Avis de notification aux associés :

-Adresse le :n°A/R

n. ..????A/R

n. ..????A/R

n. ..????A/R -Accusé réception reçu le : Pièce N° 5/ Nouvelle réponse de

l'entreprise vérifiée (éventuellement) : -Reçu le :

Pièce N° 6/ Nouvelle notification de la position de l'administration :

-Adresse le :

Pièce N° 7/ Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité

Pièce N° 8/ Copie de l'avertissement "activité"

Pièce N° 9/ Copie de l'avertissement "revenus"

C. CLOTURE DE LA VERIFICATION

1. / Observations sur les résultats de la vérification :

-Du chef de Brigade

-De la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2. / Conclusion de la vérification :

-Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée

-Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués
(existence ou non de manœuvres frauduleuses – infraction répétées)

-Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc...)

2. / Renseignements relatifs au dossier fiscal

-Position fiscale :

Impôts directs:

T. C. A.

-Gestion du dossier fiscal

Dépôt des déclarations et des bordereaux – avis de versement (Tardif –
défaillances – régulier)

- Régularisations fiscales (impôts directs – T.C.A.)

- Vérifications de comptabilité

Périodes vérifiées

- - - - -

Recherches extérieurs dans le cadre de la présente vérification

-

Nombre de demandes

Nombre de recoupements reçus

Observations éventuelles

Autres observations

-Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)

-Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des
entrepôts

-Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

-Importance des moyens d'exploitation

-Effectifs employés:

-Equipements d'exploitation:

-Assistance juridique, comptable ou fiscale (conseil juridique, fiscal, comptable, ect..)

D. CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE (Direction Régionale des Impôts)

1. / Date du contrôle du rapport de vérification

2°/Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3°/Observation de la Direction Régionale des Impôts

4. / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5. / Décision proposée par la D. R. I.



المخلص:

تعالج هذه المذكرة موضوع مساهمة التدقيق للوضعيات الجبائية في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، لكون الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية يوجد ما يصب منها في قنوات مجهولة.

وبهدف إرساء مقاربة علمية و عملية جادة حول إشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء و التجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وهذا سواء بقصد أو بدون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاح: الجباية، الضرائب، المكلف بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

Résumé :

La thèse consiste à traiter la participation de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscal, en ce référant au système fiscal algérien, et aux obstacles vers au sein de ce dernier, et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie national en générale et les intérêts des trésors publique en particulier, les ressources financière qui aident l'état aux stratégies de développement économiques sont versés dans des canaux indéterminé.

Ceci dans le but de fonder une approche scientifique et pratique la problématique de la thèse, qui nous conduit à des mécanismes de contrôle fiscale qui protégé et pénalisé d'un seul coup la fraude fiscale, par conséquent on a créés un système du lutte contre la fraude fiscale, qui consiste à la vérification de la comptabilité des contribuables surtout les sociétés et établissements économiques, en fin ce mécanisme nous aide à récupérer les biens d'état et protéger l'économie nationale.

Mots clés : Fiscalité ; Impots ; Contribuable ; système Fiscal Algérien ; Fraude Fiscale ; Contrôle Fiscales ; Vérification de la comptabilité.

