



جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم العلوم التجارية



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان

دورالتدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أدرار

تحت إشراف:

إعداد الطلبة:

د. قويدري عبد الرحمان

- فتحي نور الهدى

- ميزاولي ياقوت

لجنة المناقشة

(رئيسا)	أستاذ محاضر	بلبالي عبد الرحيم
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر	قويدري عبد الرحمان
(مناقشا)	أستاذ محاضر	حدادي عبد الغاني

الموسم الجامعي 2021-2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University Ahmed Draia of Adrar
The central library



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد دراية- أدرار
المكتبة المركزية
مصلحة البحث بالبيوغرافي

شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): قويدري عبد الرحمان
المشرف مذكرة الماجستير الموسومة بـ: دور النقد في النقد المحاسبي في الجزائر
التخصص: العلوم التجارية
من إنجاز الطالب(ة): فتحي نور الهدى
و الطالب(ة): حنين وليد باقوش
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم التجارية
التخصص: نقد قسيمة وهو ائتمانية التسيير
تاريخ تقييم / مناقشة:

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.
ويمكنهم إيداع النسخ الورقية (02) والإلكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في: 09 JUN 2022

مساعد رئيس القسم:



د. قويدري عبد الرحمان
مساعد رئيس قسم العلوم التجارية
مكلف بمهام التدريس والبحث العلمي

ملاحظة: لا تقبل أي شهادة بدون التوقيع والمصادقة.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى

الذرع الوافي والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقي، لك أقدم وسام

الاستحقاق إلى أبي رحمه الله.

رمز العطاء وصدق الإيلاء، إلى ذروة العطف والوفاء، لك أجمل حواء، أنت أُمِّي الغالية أطال

الله عمرك.

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل اللائي لا عيش بدونهم ولا متعة إلا

برفقتهم أخي وإخوتي الأعزاء

وإلى رمز الصداقة وحسن العلاقة زملاء الدراسة دفعة 2022/2021.

إلى الزملاء

وفي الأخير يا رب

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائماً بأن

الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

فتحي نور الهدى



إهداء

إلى من أعطتنا من روحها دفعا لغد أجمل

إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينيها* أمي الغالية*

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجوا من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد

حان

قطافها بعد طول انتظار

والدي العزيز

إلى جميع الأصدقاء،

إلى شريك حياتي ورفيق دربي

زوجي الغالي

إلى جدتي الحنونة التي ساعدتني بدعائها

إلى إخوتي حبيبة نوال وحياة ويحي ومصطفى وفقهم الله

إلى أقاربي وأصدقائي وكل من ساعدني من قريب أو بعيد

في إنجاز هذا العمل

ياقوت



شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بإنجاز هذا العمل، فإننا نتوجه إليه الله سبحانه وتعالى
أولاً وأخراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا
إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه
وسلم: «من لا يشكر الناس لا يشكر الله»، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى
الأستاذ المشرف "قويدري عبد الرحمن"، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى
الجهد الكبير الذي بذله معنا، وعلى نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام
هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام.

وندين بالشكر أيضاً إلى كل عمال مؤسسة مديرية الضرائب لولاية أدرار
وبالأخص السيدة "سالمي أم الخير"، من خلال تقديمها جميع التسهيلات ومختلف
التوضيحات والمعلومات لإنجاز هذا البحث.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد
حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة



فہارس

رقم الصفحة	فهرس المحتويات
I	شكر و عرفان
II	إهداء
III	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول والأشكال
V	فهرس الملاحق
أ-ب-ج	المقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهي التدقيق المحاسبي
7	المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي
8	المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي وأهميته
12	المطلب الثالث: أهدافه
13	المطلب الرابع: معايير التدقيق المحاسبي وإجراءاته ومخاطره
19	المبحث الثاني: أساسيات حول التسيير الجبائي
19	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي
19	المطلب الثاني: خصائص التسيير الجبائي
21	المطلب الثالث: أهدافه والعوامل المؤثرة فيه
24	المطلب الرابع: المعوقات التي تعترضه
26	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي
29	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي
29	المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالتسيير الجبائي

31	المبحث الثاني:مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية
31	المطلب الأول: أوجه التشابه
31	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف
32	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: عموميات حول مديرية الضرائب لولاية أدرار
36	المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب ونشأتها
37	المطلب الثاني: وظائف مديرية الضرائب
37	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية الضرائب
44	المطلب الرابع: مهام المؤسسة المستقبلية
45	المبحث الثاني:الدراسة الميدانية
45	المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق
46	المطلب الثاني: أعمال التحقيق والتبليغ
54	المطلب الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
64	قائمة المراجع
	الملاحق
	ملخص الدراسة

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
47	رقم الأعمال المحقق	01
47	رقم الأعمال المقبوض	02
48	المشتريات	03
48	الاهتلاكات	04
49	حساب الزبائن	05
49	مصاريق النقل	06
50	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني	07
50	الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	08
51	الفوارق	09
52	ملخص الأسس	10
52	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	11
53	الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني	12
53	الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة	13
54	الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي	14
54	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	15
55	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة	16
56	الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المسترجع	17
56	جدول الإيرادات والتكاليف المعاد إدماجها	18
56	ملخص الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي	19
57	الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي	20
57	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	21

فهرس الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
14	أنواع معايير التدقيق	01
43	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بأدرار	02

فهرس المصطلحات

المصطلح	الدلالة باللغة العربية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
CA Réalisé	رقم أعمال المحقق
CA ETBEncaissé	رقم الأعمال المقبوض
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
Achats	المشتريات
Amortissements	الاهتلاكات
Clients	الزبائن
Les Bases D'imposition	الأسس المقترحة
Base TAP	الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني
Base TVA	الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
TVA a Réintégrer	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة

مقدمة

مقدمة

منذ القدم سعت دول إلى تطوير حجم نشاطها الاقتصادي وتنميته، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم، مما أوجب عليها العمل جاهدة لإيجاد مصادر تمويل لقيام مشاريعها وسيرها حيث تنقسم هذه المصادر إلى مصادر خارجية وأخرى داخلية إلا أن الدولة تعتمد على هذه الأخيرة بشكل كبير.

ومن أهم تلك المصادر الضرائب التي تعتبر وسيلة من الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها العامة ومعالجة أزماتها، حيث أن ديمومتها مرهونة بمدى استجابة المكلف بالضريبة لواجباته الضريبية باعتبار أن النظام الضريبي المطبق نظام تصريحي يمنح للمكلفين بالضريبة حرية التصريح بموجوداتهم بشكل يتوافق مع مداخيلهم المحققة، حيث أن تعددها واختلافها يعطي للمكلف بالضريبة الفرص لإختيار أفضل تسيير جبائي وهذا في إطار مايسمح به التشريع الجبائي، والمكلف بالضريبة يسعى دائما إلى تخفيض التكاليف الجبائية، حيث تعتبر من أكبر التكاليف التي يتحملها المكلف خاصة في حالة عدم قدرة المكلف على تسييرها. إلا أن البعض المكلفين يرون عكس ذلك فهم يعتبرون الضريبة قيد مرهون على ثرواتهم وحريرتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في طرق ووسائل تمكنهم من الهرب منها هذا ما يجعل الدولة تجند الإدارة الجبائية للحفاظ على الضريبة وذلك من خلال عملية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها ومن بين أهم هذه الآليات:

التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة وأعوان محققين لديهم الكفاءة المهنية في المجال المحاسبي والضريبي وذلك من أجل التأكد من عدالة وصحة حسابات وأرصدة القوائم المالية والمحاسبية بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المطبقة من طرف المكلفين والتي تعود سلبا على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي تعطيل عجلة التنمية الاقتصادية.

إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي: إلى أي مدى يمكن للتدقيق المحاسبي أن يحسن من التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية؟

وحتى تتمكن من إحاطة جوانب الموضوع تطرقنا إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري؟
- ماهي إجراءات التدقيق المحاسبي؟ وكيف تساهم هذه الإجراءات في تحسين التسيير الجبائي؟

- ماهي العلاقة الموجود بين التدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا بوضع بعض الفرضيات

- تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري من طرف الهيئات المخولة وذلك بمراقبة التصريحات الجبائية.
- إجراءات تدقيق المحاسبي هي جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المدققين وهذا ما يساهم في تحسين التسيير الجبائي.
- التدقيق المحاسبي هو جزء من التسيير الجبائي.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضريبة في دعم الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل خزينة الدولة بشكل خاص، والدور الذي يعمله التسيير الجبائي الأمثل في تخفيض التكاليف الجبائية للمؤسسة مما يؤدي إلى عدم تحملها أعباء إضافية كان بالإمكان تجنبها.

دوافع اختيار الدراسة

- ارتباط موضوع الدراسة بمجال تخصصنا.
- قابلية الموضوع للبحث والدراسة.
- الرغبة في تطوير البحوث العلمية.
- عدم اهتمام الكثير من مسيري المؤسسات بالتسيير الجبائي في المؤسسة.
- التعرف بالدور الأساسي للتسيير الجبائي ومدى فعاليته في المؤسسة.

أهداف البحث

- إبراز الإطار المفاهيمي للتسيير الجبائي.
- إظهار العلاقة الموجودة بين التسيير الجبائي والتدقيق المحاسبي.
- إبراز دور المدقق الحسابات في تحقيق الرقابة الجبائية وذلك من خلال كشف الأخطاء والتلاعبات.
- توعية المؤسسات بأهمية التسيير الجبائي في خفض عبء التكاليف الجبائية.

منهج الدراسة

لقد تم الاستناد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي وهذا في الفصلين الأول والثاني أما في الفصل الثالث فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية في مركز الضرائب بولاية أدرار.

صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إطار إتمام هذه الدراسة:

- تشعب الموضوع لذا كان من الصعب الإلمام بكل جوانبه.
- عدم إعطاء المعلومات الكافية في مؤسسة التريص.

الإطار الزمني

لقد تمت الدراسة في السنة الدراسية 2021/2022.

الإطار المكاني

تمت الدراسة في مركز الضرائب بولاية أدرار.

هيكل الدراسة

لقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي: الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المتغيرين حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول كان تحت عنوان ماهية التدقيق المحاسبي تناولنا فيه مفاهيم وأهداف التي يسعى التدقيق الوصول إليها وكذلك أنواعه، أهميته، إجراءاته ومخاطره أما المبحث الثاني فتناول عموميات حول التسيير الجبائي.

أما الفصل الثاني: لقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث حيث في المبحث الأول تم التطرق إلى عرض ومناقشة الدراسات السابقة الخاصة بالتدقيق المحاسبي أما بالمبحث الثاني فتم فيه عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالتسيير الجبائي وفي المبحث الثالث والأخير تم مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

الفصل الثالث كان عبارة عن الإطار التطبيقي للتدقيق المحاسبي في إطار التسيير الجبائي والتي تم على مستوى مركز الضرائب بولاية أدرار.

الجانب النظري

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق

المحاسبي والتسيير الجبائي

تمهيد:

عرفت السنوات الأخيرة تطورا كبيرا في مجال التدقيق المحاسبي فبعدها كان ينحصر في الكشف عن الأخطاء والتلاعبات الموجودة في القوائم المالية، والآن أصبح يشمل جميع ميادين المحاسبية مما أدى إلى زيادة أهميته في المؤسسات الاقتصادية بمفهومه الحديث.

وعلى اعتبار أن للجباية دورا مهما في حياة المؤسسة الاقتصادية، يجعلها تسعى إلى وضع خطة عمل محكمة من أجل تحسين وضعها وترشيد جبايتها وفق ما يخدم مصلحتها والمصلحة العامة، لذلك ظهر التسيير الجبائي بمفهومه الجديد لضبط هذه العملية.

وبناء على ما سبق، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- المبحث الأول: ماهي التدقيق المحاسبي.

- المبحث الثاني: أساسيات حول التسيير الجبائي.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

يعتبر التدقيق المحاسبي ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمنشأة لأنه يكشف حالات الغش والتلاعب بممتلكاتها عن طريق التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وعليه فإن المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق عن طريق جمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية، ويعتمد المدقق في عمله على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

يعتبر التدقيق أحد متطلبات العصر الحديث التي تقف على كل مصادر الغش والتهرب وقد كان تطورها التاريخي كالتالي:

تستمد مهنة التدقيق نشوئها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً عند الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية *audit* ومعناها "يستمع".

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد بموسوعة لوقا باشيليو عام 1494. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار ساعد في تطوير المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وماتضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية *Roxonati* وكانت تتطلب ستة سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطاً من شروط مزاوله التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" عام 1854 بالرغم أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1773.

وقد جاء قانون الشركات 1862 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا 1881

والولايات المتحدة الأمريكية 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، وكندا 1902 واستراليا 14 وفرنندا 1911 وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.¹

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي.

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فنيا محايد عن مدي دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدي تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

عرف اتحاد المحاسبين التدقيق بأنه اجراءات منضمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات الأرصد الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين هذه عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الصول قيمت تقييما صحيحا.²

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي وأهميته.

الفرع الأول: أنواعه.

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق وسنقوم بدراسة التدقيق على النحو التالي:

- من حيث الإلزام ومدي الفحص (حجم الاختبارات).
- من حيث توقيت ونطاق عملية التدقيق.
- من حيث القائم بعملية التدقيق.

1. التدقيق المحاسبي من حيث الإلزام ومدي الفحص:³

يقصد بالتدقيق المحاسبي من حيث الإلزام بقانونية تطبيق هذا التدقيق على المؤسسة، هل يفرض بقوة القانون أم اختياري، أما التدقيق من حيث زاوية الفحص يدل على شمولية التدقيق أم اقتصاره على عينات.

أ) التدقيق المحاسبي من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى نوعين تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري:

¹ بوربيع موسى، عيروج طارق، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، 2019-2020، ص10-11.

² بوربيع موسى، عيروج طارق، مرجع أعلاه، ص 11-12.

³ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، "التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، جامعة أحمد دراية، أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 203-2014، ص13-14.

- التدقيق الإلزامي:

يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

- التدقيق الاختياري:

هي عملية التدقيق التي تتم دون إلزام قانوني، وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

ب) التدقيق المحاسبي من حيث مدي الفحص.

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختيارات إلى نوعين:

- تدقيق شامل (تفصيلي):

أي أن المدقق يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات، ويطبق هذا النوع من التدقيق بشكل أكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير.

- تدقيق اختياري:

يتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير ومتداخلة الأنشطة.

II. التدقيق المحاسبي من حيث توقيت ونطاق عملية التدقيق:¹

يكمن الفرق بين التدقيق من حيث الوقت والتدقيق من حيث النطاق في كون التدقيق من حيث الوقت ينص على عدد المرات التي يقوم فيها المدقق بعملية التدقيق، وإن كانت بصفة دورية أم لا، أما التدقيق حسب النطاق يدور حول العمليات التي يقوم بها المدقق، هي محدودة الهدف أم موجهة، ولا قيود فيه من ناحية مجال عمله.

أ) التدقيق المحاسبي من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

- التدقيق المستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ... أو بطريقة غير منتظمة.

وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

¹ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص14-15.

▪ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

- تدقيق نهائي:

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق.

ب) التدقيق المحاسبي من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:

- تدقيق كامل:

هو التدقيق الذي لا تضع فيها الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، تكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

- تدقيق جزئي:

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

III. التدقيق المحاسبي من حيث القائم بعملية التدقيق : يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى

نوعين أساسيين¹:

- تدقيق داخلي:

هو وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، تتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر المخطط، والسياسات، والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية، وأداء الإدارات والأقسام المختلفة.

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.

- تدقيق خارجي

هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد له، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى

¹ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص 15-16.

مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي.

تتبع أهمية التدقيق المحاسبي من كونه أداة ووسيلة رقابية في خدمة منهم بحاجة لمعلومات وقوائم مالية دقيقة وصحيحة موثوق، بها لرفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، واتخاذ مجموعة من القرارات المهمة ورسم سياسات مستقبلية، وعليه فالتدقيق المحاسبي يعد مهم لكل من إدارة المؤسسة، أجهزة الدولة، البنوك، الموردين والمساهمين.

✓ أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تظهر أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لإدارة المؤسسة من خلال اعتماد هذه الإدارة على معلومات صحيحة ودقيقة بما يتماشى وأهداف المؤسسة، على أن يتم اعتماد هذه المعلومات ويصادق عليها من قبل شخص محايد لإعطاء رأي فني محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية المساعدة على اتخاذ قرارات بكل دقة موضوعية.

✓ أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لأجهزة الدولة:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات والمعلومات الصادرة من المؤسسات في العديد من الأعراض، كمرقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض ضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال دون وجود واعتماد بيانات موثوق فيها وسليمة من جهة محايدة، تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا، وإبداء الرأي الفني المحايد.¹

✓ أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للبنوك:

تعتمد البنوك على المعلومات المشتقة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.²

✓ أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للموردين:

تعطي سلامة المركز المالي الثقة المطلوبة في المعلومات، إذ يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح يعتبران مهمين لهم، مما يؤدي لاعتبارها كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

¹ محي الدين محمود عمر، "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، المركز الجامع، المدينة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2008، ص10.

² ميلود عزوز، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة 20 أوت 1955، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، سكيكدة، الجزائر، 2007، ص08.

✓ أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للمساهمين:

يعتمد المساهمين في رأس مال الشركة على القوائم المالية لاتخاذ قرار الاستثمار في هذه الشركة من عدمه، وتوجيه مدخراتهم نحو ما يحقق لهم أكبر عائد متوقع، وعليه يستوجب أن تكون هذه القوائم تعكس على الأقل معلومات يمكن الوثوق بها لاتخاذ القرارات والتوجيهات السليمة، وهذا انطلاقاً من تأشيرة المدقق الذي أكد على القوائم المالية.¹

المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي.

نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة وتعدد الأطراف المستعملة لمعلوماتها المحاسبية، تطورت أهداف التدقيق المحاسبي من فترة زمنية لأخرى، بحيث يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى أهداف تقليدية وأخرى متطورة وحديثة.

وعموماً فإن الهدف من تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.²

• الأهداف التقليدية.

بوجه عام يمكن إجمال الأهداف التقليدية للتدقيق في نواحي عدة:

1- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بدفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها؛

2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛

3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر السجلات من أخطاء أو غش؛

4- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

• الأهداف الحديثة أو المتطورة.

إضافة إلى الأهداف التقليدية السابقة نرى أن أهداف التدقيق المحاسبي قد تعددت وتطورت لتصل إلى أغراض أخرى أهمها:

1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

2- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة؛

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

¹ محمد أمين مازون، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدة إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2011، ص 25.

² عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص 08-09.

المطلب الرابع: معايير التدقيق المحاسبي إجراءاته ومخاطره.

جاءت معايير التدقيق بهدف التحكم في طرق وكيفية تنفيذ ومزاولة مهنة التدقيق ومن يقوم بها وما الصفات التي يجب أن يتصف بها الشخص المدقق، فهي تمثل أهداف كيفية ونوعية يجب الإلمام بها، بخلاف الإجراءات التي تمثل السلوكيات والتصرفات والممارسات المحددة التي يجب التقيد بها، وينتج عن هذا التدقيق أخطار بسبب إبداء المدقق لرأي غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها. وعليه ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق لمعايير التدقيق المحاسبي، إجراءاته، ومخاطره في العناصر الآتية.

الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي.

تمثل المعايير النمط أو المقياس الذي يجب أن يتصف به المدققين ويحتذى به عند أداءهم لمهمة التدقيق، كما تعتبر الإطار العام أو الدليل الإرشادي الذي يمكنهم من تنفيذ مسؤولياتهم ومهامهم، وهي:¹

- المعايير الشخصية (العامّة).

- معايير العمل الميداني.

- معايير التقرير.

أ) المعايير العامة:

تمثل المعايير المتعلقة بشخص المدقق، وصفاته الشخصية، باعتباره شخص فني محترف كفاء، متحصل على مستوى ملائم من التدريب، ومهارة فنية تتلاءم مع عملية التدقيق. وأن يتمتع بالاستقلالية والحياد في الاتجاه الذهني خلال أداءه لكافة مراحل عمله، وبذل العناية المهنية المعتادة.

ب) معايير العمل الميداني:

تهتم هذه المعايير بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعمله، وإتمام هذا العمل وتقييمه، فهي تشتمل على وضع خطة عمل كافية لإتمام عملية التدقيق، وذلك بتحديد الأعمال الواجب القيام بها، وجمع أدلة وقرائن كافية وملائمة لإثبات رأيه الفني والمحايد، لتبرير الرأي الذي وصل إليه في نهاية عمله، معتمداً الأدلة الأساسية أو بعضها، كالمستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها، والإشراف على أعمال مساعديه، وتكوين ملفين، ملف دائم (يضم الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في دورات لاحقة، تتعلق بحياة المؤسسة، عملها، مراحل تطورها، هيكلها ونظامها، ينقح هذا الملف سنوياً فيما إذا كانت هناك تغييرات)، وملف جاري (يتعلق بالسنة الحالية يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبة مع أدلة الإثبات التي جمعها) وتدوين كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات، وما يجب عمله في أوراق العمل تمهيداً لكتابة التقرير النهائي.

ثم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية (وذلك عن طريق حصوله على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تقييم النظام وفحص الحسابات)، الذي يمثل مجموعة الضمانات المساعدة على التحكم في المؤسسة، التخطيط

¹ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص 17-18.

لأعماله ونطاق التدخل، وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجرائها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة، ومعلم تقريره النهائي.

ت) معايير قواعد وضع التقرير:

يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقاً لما نصت عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويوضح فيه ثابت هذه المبادئ واستمرار تطبيقها من دورة لأخرى، وأن الإفصاح مناسب وملائم مع القوائم المالية، كما يجب أن يحتوي التقرير على الرأي العام للمدقق عن هذه القوائم، أو التصريح بعدم إبداء رأيه، وأسباب عدم إبداءه الرأي، كما يجب أن يحتوي التقرير على اسم المدقق ودرجة مسؤليته.

والشكل التالي يوضح ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها:

الشكل رقم 01: أنواع معايير التدقيق

معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: إجراءاته.

يقصد بإجراءات التدقيق المحاسبي الخطوات التفصيلية او المراحل التي تمر بها عملية التدقيق من البداية إلى النهاية، وهي سلسلة من العمليات التي يقوم بها المدقق أو المدققين في إدارة مهامهم للتأكد من تنفيذ الأهداف المحددة وتحقيقها، وتتمحور هاته الإجراءات في ثلاثة مراحل هي:¹

التخطيط والتحضير لعملية التدقيق، ثم تنفيذها، والتقرير النهائي.

1- التحضير لعملية التدقيق:

قبل البدء بتنفيذ مهمة التدقيق يستوجب على المدقق القيام بالتخطيط الجيد لهذه المهمة وتحديد أولويتها بما يتوافق مع أهداف المؤسسة محل التدقيق، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

• التمهيد لتخطيط عملية التدقيق:

يقوم المدقق فيها بدراسة قبوله على أن يتعامل مع عميل جديد أم يستمر مع نفس العميل القديم، والحصول على خطاب التعاقد الذي يكون بين المؤسسة والمدقق في شكل خطاب، تحدد فيه الشروط بشكل واضح ودقيق لنفاذي الوقوع في سوء التفاهم وتقليله، وأداء التدقيق والخدمات المرتبطة به، ثم اختيار فريق التدقيق، يتم تعيينهم على الأعمال في ضوء معيار التدريب والمهارة للعمل كمدققين، كما يمكن التعيين كذلك متخصصين في مجال العينات الإحصائية والحاسب الإلكتروني؛

• اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة والتزاماتها القانونية: يتم جمع المعلومات والمعطيات عامة حول هذه المؤسسة، وتحديد نوعية ومقدار هذه المعلومات حسب أهداف ومسؤوليات المدقق، المهمة والمؤثرة على طبيعة التدقيق، وتحديد اتجاه وامتداد التدخلات الممكن القيام بها داخل المؤسسة، ثم اختيار ثلاثة أنواع من المستندات والسجلات القانونية، والمتمثلة في: عقد المؤسسة ونظامها الأساسي، محاضر اجتماعيات مجلس الإدارة، والعقود.

2- تنفيذ عملية التدقيق:

تتمحور مرحلة تنفيذ عملية التدقيق في جمع والحصول على القدر الكافي من الأدلة والقرائن من قبل المدقق، وذلك عن طريق القيام بعملية الفحص لنظام الرقابة الداخلية التي يتم قيام بها أثناء التدقيق والملاحظات والاستفسارات والمصادقة وغيرها، للإبداء رأي فني سليم حول القوائم المالية التي تم تدقيقها، فسلامة نظام الرقابة الداخلي ودقته تدل على جودة هذا النظام، وبالتالي يمكن للمدقق تحديد نطاق عمليته، وعدم توسيع الاختبارات نظرا لخلو هذا النظام الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بأموال المؤسسة.

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بجمع الحقائق والمعلومات عن هذا النظام لتكوين نظرة شاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة، وتتمحور هذه المعلومات حول الدورة المستندية والخرائط التدفق داخل المؤسسة، وبعد أن يتحصل المدقق على المعلومات الكافية عن هذا النظام

¹ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص 19-20-21.

يقوم بفحصه، وذلك باختبار التنفيذ الفعلي للنظام والتحقق من تشغيله وفق ما هو محدد مسبقا، ومدى مسابرة للحقائق التي توصل إليها في هذه الخطوة، والتحقق من مدى تفهم العاملين لواجباتهم، وأن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام الموضوع، وبعد هذا يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي كامل النظام وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم الواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، وتم الحصول عليها من خلال المقابلات مع العاملين، وبالرجوع إلى الدليل الإجراءات والدورة المستندية وغيرها من الأدلة الملائمة، ثم يقدم هذا التقرير إلى بعض المسؤولين داخل المؤسسة لمراجعته وإبداء رأي حول ما إذا كان هذا المدقق قد حالفه الحظ في تفسير بعض الأحداث، وهذا قبل كتابته في صورته النهائية، بحيث قد يعرض هذا التقرير في الفترات المالية الآتية إلى تعديله حسب ما ستظهر عملية التدقيق من تغييرات في سير العمليات، ومن ثم فليس من الضروري إعداد تقرير جديد.

3- التقرير عن عملية التدقيق:

بعد أن يتأكد المدقق من استوائه لكافة إجراءات وأهداف التدقيق وكفايتها، وفحص نظام الرقابة الداخلية، ولديه تأكيد قوي حول القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها التي أعدت من طرف المؤسسة، وأن هذه المؤسسة قد أخذت باقتراحاته لبعض التصحيحات أو التعديلات في المعلومات والقوائم المالية المعروضة، يقوم بكتابة تقرير نهائي يدلي فيه بأمانة وشمولية حول هاته المعلومات والقوائم المالية، لأن مسؤولية الإفصاح التي تقع على عاتق المدقق، مما يستوجب عليه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة في إعدادها. يقدم هذا التقرير إلى الجهات المعنية (مجلس الإدارة، الموردون، المستثمرون، البنوك، ...)، ويوضح فيه نطاق مهمة التدقيق التي قام بها، وحدودها ونتائجها، كما يجب عليه الإشارة فيه إلى درجة تأكده من صدق وعدالة القوائم المالية، فهذا التقرير يعتبر وسيلة الاتصال بين الإدارات المختلفة والمؤسسة والعالم الخارجي.

الفرع الثالث: مخاطره.

تعتبر مخاطر التدقيق من أهم المفاهيم التي يجب على المدقق أن يتخذ قرار بشأنها عند التخطيط لعملية التدقيق وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأيه بشأن القوائم المالية محل التدقيق.

1. تعريف مخاطر التدقيق :

يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المراجع رأي غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها، كأن يعطي رأي غير متحفظ (رأي نظيف) عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأي متحفظا عن قوائم المالية غير محرفة تحريفا جوهريا.¹

¹ منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع التطبيقات عملية على المعايير المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص94.

II. أنواع مخاطر التدقيق :

يمكن أن يقع المدقق في نوعين من المخاطر وهي:¹

(أ) المخاطر من النوع الأول:

وهي مخاطر أن يرفض المدقق القوائم المالية محل التدقيق على اعتبار أنها محرفة تحريفاً جوهرياً بينما هي في حقيقتها غير محرفة ولا تحتوي على معلومات خاطئة خطئاً جوهرياً، أي أن يرفض المدقق فرضية الصدق المزاعم أو التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ثم يتضح فعلاً أن هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء وأن ما تتضمنه من تأكيدات ومزاعم هي تأكيدات ومزاعم صادقة.

(ب) المخاطر من النوع الثاني:

وهي أن يقبل المدقق القوائم المالية على أساس أنها لا تحتوي على معلومات محرفة تحريفاً جوهرياً، بينما هي في الواقع تتضمن معلومات خاطئة أو تحريفات جوهرية، وبعبارة أخرى فإن هذه المخاطر هي أن يقبل المدقق فرضية صدق المزاعم أو التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية أي خلو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية ثم يتضح عدم الصدق هذه التأكيدات أو أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية محرفة تحريفاً جوهرياً.

(ت) مكونات مخاطر التدقيق:

تتمثل مكونات مخاطر التدقيق من ثلاثة عناصر، وهذا حسب تعريفها في دليل التوثيق الدولي رقم (19) عن تدقيق العينات، والمتمثلة في:

○ المخاطر الضمنية المرتبطة بإمكانية حدوث أخطاء مادية؛

○ مخاطر الضبط تمثل مخاطر عدم منع أو تصحيح الأخطاء بواسطة نظام الضبط الداخلي للعمليات؛

○ مخاطر الاكتشاف التي ترتبط بعدم كشف المدقق لأية أخطاء مادية أخرى.

1- المخاطر الضمنية:

وهي قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات التي تكون خاطئة بشكل جوهري سواء منفردة أو عندها تجمع مع الأخطاء في أرصدة الحسابات الأخرى، وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة، فالمخاطر الضمنية هي مقياس بين القدرات أو توقعات المدقق بتجاوز الخطأ أو الأخطاء الموجودة في الحساب للقدر المسموح به وذلك قبل الدراسة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.²

2- مخاطر الضبط أو الرقابة الداخلية:

تمثل مخاطر الضبط مطورة حدوث خطأ عادي في أرصدة الحسابات في مجموعة من المعاملات بصورة فردية أو جماعية دون أن توفر إمكانية منعه أو كشفه في الوقت المناسب من خلال إجراءات الضبط الداخلية علماً أنه ستبقى هناك دوماً بعض مخاطر الضبط بسبب القصور الذاتي في أي نظام ضبط داخلي

¹ منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، نفس المرجع، ص 94-95.

² منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 108.

وحتى يتم تقييم مخاطر الضبط يجب على المدقق أن يأخذ بعين اعتبار مدى ملائمة إجراءات الضبط الداخلي أو فحص مدى الالتزام بها. ويجب على المدقق عند قيامه هذا التقييم أن يفرض أن نسبة مخاطر الضبط عالية.¹

3- مخاطر الكشف (الاكتشاف):

هي مخاطر فشل إجراءات التدقيق الجوهرية التي يطلبها المدقق في كشف المعلومات الخاطئة الموجود في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع بعضها البعض، وعلى هذا فإن مخاطر الكشف هي مقياس يعبر عن مدى رغبة المدقق أن يسمح بأن تفشل إجراءات التدقيق التي يطبقها في كشف الأخطاء التي تتجاوزها الحد المسموح به.²

¹ عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، مرجع سبق ذكره، ص23.

² منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع أعلاه، ص109.

المبحث الثاني: أساسيات حول التسيير الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي.

توجد العديد من التعاريف للتسيير الجبائي نذكر منها:

التصور الأول: حسب كريستين كوليت فإن التسيير الجبائي يعني أن الضريبة التي بمثابة التزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة وأن تصبح متغير فعالا في استراتيجيتها، إذن بدلا من السلبية تجاه الجباية، يطرح الاستعمال الفعلي والذكي لها¹.

التصور الثاني: كما يعرف بأنه الاختيار بين الاختيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالاعتبار:

- النصوص التشريعية الجبائية.

- خصوصيات كل مؤسسة.

- درجة الخطر الجبائي².

التصور الثالث: هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، حيث يتعلق بالتحكم في تسيير المتغير الجبائي لصالح المؤسسة خلال دورة حياتها دون الخروج عن الإطار القانوني³.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التسيير الجبائي يعنى به أنه لا ينظر فقط إلى كيفية التحكم في المتغيرات الجبائية داخل المؤسسة على مختلف نشاطاتها، بلي تعدى إلى نظرة أبعد من ذلك، وهي كيفية معالجة تأثير المتغيرات الجبائية على المكلفين بها.

المطلب الثاني: خصائص التسيير الجبائي.

إن تطور المؤسسات واتساع نشاطها وزيادة حدة التنافس بينها وفي ظل بيئة متغيرة، وهو ما يتطلب منهم التكيف مع المتغيرات ومعرفة متطلباتها والاستفادة منها على أحسن وجه حتى تستطيع تعزيز مكانتها في السوق أمام منافسيها.

ومن أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها هي تخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ولا يتأتى ذلك إلا بإتباع سياسة تسييره ناجعة، لذا يتعين على المسير الجبائي أن يسير جباية المؤسسة بالطريقة التي يضمن من خلالها أحسن الاختيارات وذلك لاتخاذ القرار داخل المؤسسة.

إذن فالتسيير الجبائي يتميز بخاصيتين أساسيتين⁴:

¹-Christine collette, Gestion fiscales des entreprise, Édition maison Elle, 1998, P22.

² - Jaque Suhem et Michel Jammer, Adit et Gestion Fiscale de l'entreprise, Édition maison EFE, Mai 1996, P10.

³ محمود فوزيشعوبي، صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة بحث، ورقة، 2013، ص17.

⁴ - شهابة فطيمة، "دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماستر (منشورة)، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2014-2015، ص11-10-09.

الخاصية الأولى: وهي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي.

الخاصية الثانية: وهي كونها ناتجة عن قرار طوعي للمكلف بالضريبة.

أ- استعمال الوسائل المشروعة قانونا:

من خصائص التسيير الجبائي استعماله للوسائل المتاحة من طرف التشريع الجبائي لتحقيق الوفورات الجبائية. وهنا يجب التمييز بين التسيير الجبائي وكل من الغش الضريبي، التهرب الضريبي.

1) الغش الضريبي

يعرف الغش الضريبي على أنه: فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة، وفي هذه الحالة نلاحظ وجود سلوك إجرامي مقصود ومتعمد.

وقد يأخذ الغش الضريبي عدة صور منها:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، خاصة المبيعات دون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتنفيذ أو الإجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو أي رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من المبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

2) التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه: مجموع السلوكات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع. فإذا كان ذلك بإستخدام أدوات مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي. وعليه يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع.

*الأمثلية: وهي الوضعية التي ينجح فيها الممول في تقليص مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها دون أن ينتهك القانون أو يقلص من التزاماته الضريبية.

3) التسيير الجبائي

يعمل المسير الجبائي على تحليل التشريعات ودراستها من أجل إيجاد مختلف الخيارات الممنوحة من طرف المشروع وبالتالي إيجاد هامش حركة ضمن الإطار القانوني. وعليه فإن من بين المميزات الأساسية للتسيير الجبائي أنه ممارسة قانونية بعيدة كل البعد عن الغش الضريبي، كما أنها تختلف عن التهرب الضريبي مع الإقرار بوجود غموض في بعض التشريعات الجبائية تجعل الحاجز الفاصل بين التسيير والتهرب الجبائي بسيط للغاية.

ب-القرار الطوعي للتسيير الجبائي:

إن التسيير الجبائي يركز على مبدأ حرية التسيير الجبائي الذي ينص على حرية اختيار المكلف الوضعية المناسبة له، وهو مرتبط بالاختيار الجبائي، فعملية اتخاذ القرار تتضمن اختيار بين بديلين أو أكثر. هذه القرارات تعكس إرادة المؤسسة في اختيار البديل الجبائي المناسب الذي يقره المشرع الجبائي وذلك بهدف تقليص الضرائب المستحقة على المؤسسة، فبإندام هذه الخيارات والبدائل في التشريعات الجبائية يصبح التسيير الجبائي مجرد تطبيق بسيط للقواعد والإجراءات الضريبية المحددة مسبقاً، وبالتالي يقف المسير الجبائي أمام مختلف الضرائب موقفاً سلبياً.

إن فالتسيير الجبائي يجد معناه الحقيقي في الأنظمة الضريبية التي تحمل تشريعاتها عناصر التسيير الجبائي المقدمة للمؤسسات من خيارات وبدائل وامتيازات، فالخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وغيرها عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والخيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة، وبالتالي يكون للمؤسسة الحرية التامة في اختيار البديل المناسب واتخاذ القرارات التي تتلاءم مع مصلحة المؤسسة.

المطلب الثالث: أهدافه والعوامل المؤثرة فيه.

الفرع الأول: أهدافه.

يسعى التسيير الجبائي بشكل عام إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:¹

- ✓ التحكم في العبء الضريبي.
- ✓ تحقيق الأمن الجبائي.
- ✓ ضمان الفعالية الجبائية.
- ✓ خدمة استراتيجية المؤسسة.

ا. التحكم في العبء الضريبي :

¹- ياسر حلواجي، "دور التسيير الجبائي في تحقيق الأمن الجبائي"، مذكرة ماستر(منشورة)، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2013-2014، ص 39-40-41.

تشكل الأعباء الضريبية جزء من سعر التكلفة لأي منتج وعليه فإنها تساهم بشكل مباشر أو غير مباشرة في الرفع من تكاليف الإنتاج مما يجعل التحكم فيها مهما للغاية يتجلى هذا التحكم في ثلاث أشكال:

- العمل على تخفيض الضريبة
- تأجيل دفع الضريبة من أجل الاستفادة من وفورات مالية تعزز من وضعية الخزينة
- الرفع من العبء الضريبي من خلال الامتناع عن الاستفادة من امتياز جبائي آني وذلك من أجل تحقيق أهداف تسييريه معينة مثال ذلك عدم حساب الاهتلاك في مستواها الأقصى المسموح به قانونا وذلك بهدف توزيع الأرباح.

إن ظروف المؤسسة هي التي تحدد شكل التحكم في العبء الضريبي فالمؤسسة التي تمر بمرحلة النمو سيكون هدفها الأساسي هو التخفيض من الضريبة بينما المؤسسة التي تكون في حالة انحدار فهي تبحث في تحسين صورتها تجاه البنوك والمساهمين من خلال تطبيقها للتسيير الجبائي للربح.

II . تحقيق الأمن الجبائي :

يتحقق الأمن الجبائي عندما تكون المؤسسة في وضعية قانونية تجاه الضريبة بحيث لا يكون هناك أي تخوف من أي عملية رقابة قد تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من عدم وجود مخالفات أو الإخلال بالالتزامات الجبائية للمؤسسة.

يشكل تسيير المخاطر الجبائية الهدف الأول للتسيير الجبائي إذ أنه من الغير المنطقي أن يشغل المسير الجبائي نفسه بالبحث عن التركيبات القانونية المعقدة من أجل التخفيف من العبء الضريبي دون أن يكون بإمكان المؤسسة أن تتعامل بالشكل المطلوب مع جباية العمليات الجارية التي تقوم بها.

من بين الإجراءات التي يجب أن تتخذها المؤسسة من أجل ضمان أمنها الجبائي، تطوير مهمة ودور المراجعة الجبائية الداخلية التي تمكن من:

- تشخيص الالتزامات الجبائية للمؤسسة.
- تحديد الاستراتيجية الجبائية للمؤسسة وتقييمها.
- تخفيض العبء الضريبي من خلال تحسين أداء وفعالية التسيير الجبائي.

III. الفعالية الجبائية :

تعتبر الفعالية هي القدرة على تحقيق الأهداف، فالكفاءة تعتبر مدى حسن استخدام الموارد المتاحة، الأمر الذي يلزم بين الفعالية والكفاءة بما أن الاستخدام الجيد يساهم في تحقيق الأهداف، حيث الفعالية الجبائية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبة وكذا القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (المالية، اقتصادية، الاجتماعية) والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، يكون التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التناسق الذي يمكن حدوثه بين الأهداف ومن أهم شروط نجاح الضريبة:

✓ من حيث التشريع الضريبي: يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي.

✓ من حيث الإدارة الضريبية: فالإدارة تعتبر الجزء الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب.

✓ من الجهة الممول: يعتمد دوره على ثقافته الضريبية وقناعته بعدالة الضريبة.

IV. خدمة استراتيجية المؤسسة :

الاستراتيجية هي الوسائل التي بواسطتها يمكن الوصول إلى أهداف طويلة لأجل التي تنشدها المؤسسة، هذه الوسائل على شكل قرارات وأفعال متعلقة بطريقة استغلال الموارد المتاحة.

إن المعطيات الجبائية تتدخل في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة بحيث تؤخذ محددات اتخاذ القرار الاستراتيجي، فالجبائية تلعب دورا هاما في:

- اختيار الشكل القانوني للمؤسسة.
- اختيار المكان الجغرافي للنشاط.
- اختيار أشكال التمويل والعلاقة القانونية بين المؤسسة والهيكل الجديد.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة فيه.

هناك عدة عوامل تؤثر على التسيير الجبائي داخل المؤسسة والتي تؤدي إلى تراجع كفاءتها وأرباحها وكذا حصتها السوقية، ومن بين هذه العوامل¹:

أ) الخطر الضريبي: يقصد بالخطر الضريبي تلك التكاليف الإضافية التي تتكبدها المؤسسة نتيجة عدم التزامها واحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه التكاليف في العقوبات والغرامات التي تتحملها المؤسسة، والتي تشوه سمعتها اتجاه الضرائب، هذا من جهة ومن جهة أخرى نقص الفعالية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن المؤسسة من الاستفادة من الامتيازات الضريبية. ويتوقف تسيير الخطر الجبائي على قدرة المؤسسة على تحديد طبيعة العقوبات التي قد تتعرض لها وهي مسألة غير محسومة، وتتوقف بدورها على مدة ملائمة الاختيارات الضريبية مع مختلف أبعاد السياسة العامة للمؤسسة، لذا فإن التسيير الضريبي يهدف إلى تحقيق حد أعلى من الضمان والأمن الجبائي من جهة وتحديد الاختيارات اللازمة لتفادي هذا الخطر هذا من جهة أخرى.

ب) الازدواج الضريبي: يقصد به فرض ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء أو تكرار فرض ضريبة نفسها على نفس الفرد أو المال نفسه في مدة واحدة.

يؤثر الازدواج الضريبي على المؤسسة إذ يمثل عبئا إضافيا على عائق المؤسسة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي باعتبار أن الجزء الأكبر من الأرباح المحققة تمتصه الضريبة.

¹ - بن زرق الله نورهان، بيرش صباح، "دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماستر (منشورة)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2018-2019، ص08-09.

ج) الضغط الضريبي: ويعرف على أنه مختلف الآثار التي تحدثها الاقطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة أي مدى قدرتها على تحمل العبء، ويكون أثره على المؤسسة إذ يعمل معدل الضغط الضريبي المرتفع على تثبيط النشاط الإنتاجي داخلها وكذا على نمو المؤسسة، لأن للضريبة أثر معرقل على الإنتاجية الكلية لعوامل الإنتاج باعتبار هذا الأخير أحد مؤشرات قياس تنافسية المؤسسة، وهذا لعدم الاستغلال الأمثل لهاته العوامل مما يؤدي إلى نقص الإنتاج وانخفاضه، والذي بدوره يؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة وبالتالي على النتيجة الصافية.

المطلب الرابع: المعوقات التي تعترضه.

قد تكون المؤسسات في مواجهة بعض القيود أو الآثار السلبية، التي تعتبر كمعوقات للتسيير الجبائي أثناء سعيها لتحقيق أهدافها، لهذا السبب فالنظر للتسيير الجبائي كممارسة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار آثار العقبات التي من الممكن أن تصادفها أثناء ممارسة عملية التسيير الجبائي، ومن أهم هذه المعوقات والعقبات نذكر: ¹

❖ التكاليف الغير الضريبية من التسيير الجبائي، فعملية التسيير الجبائي وتقليل الضرائب يمكن أن تكون مكلفة، إذ لا بد من النظر في هذ التكاليف قبل الشروع في نشاط التسيير الجبائي

❖ الظروف ستكون أسوء إذا زادت الحكومة في وقت لاحق معدلات الضريبة على المؤسسات في استجابة لانخفاض الإيرادات الضريبية، وبالتالي سيتواصل النشاط فقط إذا كانت التكاليف أقل؛

وقد تكون تكاليف التسيير الجبائي مرتبطة مع اثنين من أنواع التكاليف:

- التكاليف التي تنشأ عن أنشطة التسيير الجبائي القائم؛
- التكاليف المستقبلية المحتملة من الأنشطة الإضافية للتسيير الجبائي، وباختصار فإن تكاليف التسيير الجبائي التي تكبدتها المؤسسات يمكن أن تنشأ من وجهتين للتسيير الجبائي، التسيير القائم والتسيير المستقبلي المبني على الاستراتيجيات.

وفيما يلي سنتطرق لنوعين من التكاليف: التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

1- التكاليف المباشرة:

هي التدفقات النقدية التي يتم تكبدها مباشرة من قبل المسيرين الجبائين أثناء سعيهم إلى تحقيق أهداف من التسيير الجبائي، هذه التكاليف هي شاملة لتكاليف الضرائب وتكاليف الاستشارات القانونية.

وقد تتكبد المؤسسة تكاليف جنائية أثناء سعيها لضمان بلوغ الهدف من التسيير الجبائي، وهذا يرجع إلى التشريعات والقيود القضائية المتعلقة بالتسيير الجبائي من قبل الأطراف، كمصلحة الضرائب الحكومية التي قد تطعن في استراتيجيات التسيير الجبائي المنتهجة من قبل المؤسسة وتجراها للمحاكم باستخدام

¹- بن زاوي محمد صابر، "فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة اقتصادية"، مذكرة ماستر (منشورة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، 2014-2015، ص 67-68.

النصوص التشريعية والقضائية، وتشمل أيضا التكاليف المرتبطة بالرسوم الضريبية والأتعاب التي دفعت للمحامين والمحاسبين والأطراف الأخرى ذات الصلة.

2- التكاليف الغير مباشرة:

من وجهة نظر سوق رأس المال فإن السعي إلى خفض الدخل الخاضع للضريبة يؤدي حتما إلى خفض قيمة المداخل المبلغ عنها والخاضعة للضريبة، ما يؤثر سلبا على تصور المساهمين، كما يكشف عن السمعة السيئة لإدارة، وسينظر بعدها إلى أرقام تقارير المؤسسة بعد خصم الضرائب بنوع من الشكوك واللا ثقة من قبل ذوي المصلحة، هذا ما سيقبل من فرص استفادتها من عمليات الإقراض والاستثمار المشترك مع الغير.

بعدها قمنا بشرح مفهوم التدقيق المحاسبي تبين لنا أنه يعلب دورا مهما في توفير المعلومات المالية الصحيحة ومؤكدة لمساعدة الأطراف الخارجية والداخلية في اتخاذ قرارات سليمة وبالتالي الاستثمار في البيئة الاقتصادية دون خوف من المخاطر التي يمكن أن تواجهه.

واتضح لنا أن التسيير الجبائي يقصد به مدى قدرة المؤسسة على اتخاذ قراراتها الجبائية، فهو يسعى إلى تخفيض أعبائها إلى أدنى حد ممكن وفق الوسائل القانونية المشروعة في إطار طرق التسيير الجبائي للمؤسسة.

وبما أن علاقة المؤسسة وإدارة الضرائب محفوفة بالمخاطر التي قد تتجلى في التأخر أو عدم إيداع التصريحات الجبائية فهي مطالبة بتجاوزها والحد منها، مما يجعلها تسعى جاهدة لتحقيق أمثل تسيير لجبايتها، وحتى يتم ذلك يجب توكيل مهمة التسيير الجبائي لأشخاص مؤهلين من أجل التحسين الدائم له.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

تمهيد:

تختلف المؤسسة الاقتصادية عن بعضها البعض باختلاف الأنشطة التي تمارسها، لذلك هي تسعى جاهدة إلى رفع آدائها المالي وتحسينه عن طريق تخفيض العبء الجبائي من خلال استغلال الضريبة، وبالتالي إمكانية تخفيض الخطر الجبائي لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي، بعرض نماذج للدراسات السابقة حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

مبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي.

المبحث الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

المبحث الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق المحاسبي.

1- باللغة العربية.

في هذا المطلب وقع اختيارنا على ثلاثة دراسات متعلقة بالتدقيق المحاسبي، وكل واحدة درست الموضوع من جانب مختلف وهدف مختلف:

❖ الياس قلاب ذبيح بعنوان "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" دراسة حالة

بمديرية الضرائب أم البواقي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير تخصص المحاسبة، جامعة بسكرة، 2009-2010.

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع النظام الجبائي الجزائري، والتحديات التي تواجه النظام وتعيقه ولعل أهمها

ظاهرة التهرب الضريبي وما ينجم عنه من مخاطر وتوصل الباحث إلى عدة نتائج نذكر منها:

- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين

المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

❖ نور الدين طاهرة تحت عنوان "التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية" دراسة حالة

مديرية الضرائب ولاية ورقلة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015-2016.

والدراسة تهدف إلى أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية حيث من أهم بعض النتائج

التي توصل إليها الباحث هي:

- على الأعوان المدققين الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق

المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل

القانوني المكلف؛

❖ حفيظة مقرآوي، ونوال قصر "التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب" مذكرة

مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبة، جامعة الجليلي

بونعامة، خميس مليانة، 2016-2017.

حيث يتمثل هدف الدراسة في محاولة تجسدي آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس

الوقت، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالتسيير الجبائي.

1- باللغة العربية:

في هذا المطلب قمنا باختيار أربع دراسات متعلقة بالتسيير الجبائي ثلاثة عربية وواحدة أجنبية وكل واحدة

تختلف عن الأخرى من حيث الدراسة، حيث سيتم عرضها حسب أقدمية الدراسات:

❖ دراسة محمد عادل رياض بعنوان "محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات" حالة شركة الأموال في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة ورقلة، 2003.

اهتمت هذه الدراسة بمفهوم التسيير الجبائي بشكل عام حيث أوضحت عناصر النظام الجبائي لشركات الأموال وأشار إلى الآثار السلبية للعناصر الجبائية على خزينة كما وضحت التسيير الجبائي لنتائج المؤسسة سواء محاسبية أو جبائية، وفي الأخير تطرق إلى العلاقة بين النظام الجبائي وتمويل المؤسسة. ورغم أهمية الموضوع إلا أن الباحث لم يقدم الشرح النظري المفصل لمفهوم التسيير الجبائي بل تناوله بشكل موجز، وكذلك لم يتم شرح كيفية قيام المؤسسة بتخفيض تكاليفها الجبائية عن طريق التسيير الجبائي وذلك باكتفائه بشرح الأمن الجبائي وتخفيض العبء الجبائي ولم يتعمق أكثر في كيفية تحقيقهما.

❖ دراسة بسودي بشير، عقباوي عمار، غيلاني محمد بعنوان "التسيير الجبائي للمؤسسة" حالة المجمع الصناعي صيدال، مذكرة ليسانس، جامعة أدرار، 2006.

فقد وقف الباحثون على أن التسيير الجبائي ما هو إلا الاستخدام الأمثل للطرق المحاسبية والمالي خدمة لأهداف المؤسسة في ميدان التشريع الجبائي، وأيضا قاموا بإبراز دور التسيير الجبائي في اختيار الشكل القانوني الأمثل للمؤسسة واستخلص الباحثون أنه يلزم على المؤسسة المفاضلة بين مصادر التمويل ذات أقل تكلفة جبائية وهذا لتحقيق هيكل تمويلي أمثل الذي يحتوي على مصادر متنوعة.

❖ دراسة بن رزق الله نورهان، بيرش صباح بعنوان "دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" حالة مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2019.

عالجت الدراسة مفهوم التسيير الجبائي بشكل عام وفق منظورين، المنظور الفرانكفونية والأنجلو سكسونية حيث في الأخير تم ذكره بشكل حديث، كما قامت الباحثين بالتطرق لعناصر والأهداف والعوامل المؤثرة في التسيير جبائي للمؤسسة مختمة بمحدداته.

وبالرغم من تطرق الباحثين إلى محددهات لم تقوما بذكر كيف يساهم التسيير الجبائي في تدنئة الخطر الجبائي حسب عنوان الدراسة بل قامتا بالتركيز على عرض وتقييم المخاطر الجبائية.

2- باللغة الأجنبية:

❖ Mohamed ben hadj Saad, "L'audit fiscal dans les PME", Proposition d'une Démarche pour l'expert-comptable, Université Sfax, 2008.

هدفت الدراسة إلى محاولة معرفة كيف يمكن الاستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير الخطر الجبائي فقد توصل الباحث إلى أن الشركة محل الدراسة لم تستفيد من الفرص الممنوحة لها من التشريعات الجبائية والمتمثلة في الامتيازات الجبائية، ولم تحسن اتخاذ القرار في الاختيار بين الضريبة على الشركات ومعدل الضريبة الفعال، كما اقترح الباحث على المؤسسة الاندماج التدريجي في البورصة من أجل الاستفادة من التخفيض والامتيازات.

المبحث الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

في هذا المبحث سنحاول استقراء الدراسات السابقة من خلال معرفة أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المطلب الأول: أوجه التشابه.

وهي تتركز في النقاط التالية:

- معظم أو جل الدراسات السابقة تعرضت لمفهوم التدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي من حيث شرح المفهوم الدقيق لهما بذكر أهم الخصائص، أنواع، أهداف الأساسية التي يسعى كل من التدقيق والتسيير الجبائي تحقيقها.
- تشابهت دراستنا مع أغلب الدراسات السابقة في المنهج المتبع المنهج الوصفي التحليلي.
- تتماثل هذه الدراسة مع أغلب الدراسات كونها استخدمت نفس طريقة جمع البيانات ألا وهي دراسة الحالة لبعض المؤسسات أو مديريات الضرائب.
- كل الدراسات السابقة تشابهت مع دراستنا من حيث المضمون حيث بعضها تطرقت إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والبعض الآخر التسيير الجبائي.
- كل الدراسات السابقة تشابهت مع دراستنا من حيث المضمون حيث بعضها تطرقت إلى أساسيات التدقيق المحاسبي والبعض الآخر إلى التسيير الجبائي.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف.

وترتكز أوجه الاختلاف في النقاط التالية:

- اختلفت كل من الدراسات سواء الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت.
- الدراسات السابقة التي ركزت على موضوع التدقيق المحاسبي اهتمت بشكل كبير بدراسة الجانب الأدبي للتدقيق بشكل مفصل إلا أنها لم تذكر المخاطر الناجمة عن عملية التدقيق، أما بالنسبة للدراسات السابقة التي ركزت على موضوع التسيير الجبائي اهتمت بكيفية تدنئة المخاطر الجبائية وفعاليتها في ترشيد اتخاذ القرارات إلا أنها لم تذكر المعوقات التي قد تقف في طريق ذلك وهو ما تم التطرق إليه في دراستنا.
- كذلك تختلف في هيكل البحث أي كل باحث اعتمد على هيكل خاص به.
- اختلفت دراسة (Mohamed Ben Hadj Saad) عن دراستنا من حيث البيئة.

خلاصة الفصل:

تم التركيز في هذا الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا، ثم قمنا بمقارنتها مع دراستنا الحالية من خلال تحديد أهم الأهداف والنتائج المتوصل إليها، وهذا لتسهيل حل إشكالية دراستنا والتي سيتم معالجتها ميدانيا في الفصل الثالث.

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث:

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي حاولنا أن نتطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق المحاسبي والتسيير الجبائي كان لابد من إجراء دراسة تطبيقية على الواقع العملي لمعرفة مدى تأثير التدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي.

وكنموذج للدراسة تعتبر مديرية الضرائب لولاية أدرار الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية نظرا لاتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين للضريبة فهي بذلك تلعب دورا هام في شرح وتبسيط تنفيذ التشريعات الجبائية.

وبناء على ما سبق سيتم تناول في هذا الفصل التطبيقي ما يلي:

- **المبحث الأول:** عموميات حول مديرية الضرائب لولاية أدرار.
- **المبحث الثاني:** المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: عموميات حول مديرية الضرائب لولاية أدرار.

المطلب الأول: تعريف مديرية الضرائب ونشأتها.

الفرع الأول: تعريف مديرية الضرائب.

تلعب مديرية الضرائب الولائية بولاية أدرار دوراً محورياً في النظام الجبائي على مستوى الولاية، حيث تعد الهيئة الجبائية العليا فيها، وسلمياً تتبع هذه المديرية إلى المديرية الجهوية للضرائب ببشار، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالجزائر، وبالنسبة للمركز الجهوي للإعلام والوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام والوثائق ببشار.

الفرع الثاني: نشأ المديرية الولائية للضرائب بأدرار.¹

مديرية الضرائب هي إدارة عمومية بموجب قرار وزاري مؤرخ في 30 أبريل 1991، كانت في سنة 1984 تابعة لمديرية التنسيق المالي لولاية أدرار التي كانت تضم المديرية الفرعية للضرائب الوعاء والمديرية الفرعية للضرائب التحصيل والمديرية الفرعية للخرينة والمراقبة المالية والمديرية الفرعية للأموال الدولية ومسح الأراضي بحيث كانت تضم آنذاك مديرية التنسيق المالي ولها صلاحيات التكفل بتسيير وضعية الموظفين وتسديد أجورهم والتنسيق ما بين المديريات الفرعية المذكورة أعلاه، فقبل 1984 كانت الإدارة الضريبية الوحيدة المعروفة هي المديرية الجهوية للضرائب ببشار.

إلا أنه بتاريخ 30 أبريل 1991 أصدر قرار بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وأصبحت مديرية ولائية تضم ثلاثة (03) مديريات فرعية هم:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

2- المديرية الفرعية للوسائل.

3- المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية.

وهناك خمس متشفيات، واحدة برقان وواحدة بأولف وأخرى بتيميمون، إضافة إلى مفتشيتي عين بودة وتيمي اللتان تتواجدان على مستوى المديرية الولائية للضرائب بأدرار. كما تضم المديرية أيضا 05 قباضات تحصيل، تتوزع بحسب توزيع المفتشيات و12 قباضة تسيير تقوم بتنفيذ ومراقبة ميزانية البلديات والمستشفيات كما تنفرع هذه المديرية إلى 13 مكتب وهذا وفقا للقرار الوزاري المشترك والمؤرخ في 2009\02\21.

¹-القرار الوزاري المؤرخ في 30 أبريل 1991.

المطلب الثاني: وظائف مديرية الضرائب.

- ✓ إعداد الإحصائيات المختلفة لتقييم مردودية الهياكل المختلفة؛
- ✓ الإشراف على تطبيق السلم للنصوص القانونية الجبائية؛
- ✓ حصر الوعاء الضريبي وتنشيط البحث عن المادة الضريبية؛
- ✓ مراقبة التصريحات الدورية والسنوية والتحقيقات؛
- ✓ تنفيذ التسويات الضريبية المختلفة؛
- ✓ معالجة قضايا المنازعات.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية أدرار.

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: ¹

- تتكلف بتنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدارات؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛
- متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة؛

وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب (04) والمفتشيات وهي كالتالي: ²

1-1 مكتب الجداول: ويكلف بـ :

- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل؛
- إعداد الجداول العامة وإصدارها؛

2-1 مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ :

- استلام المنتوجات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء؛
- جمع المعلومات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- استلام الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3-1 مكتب التنظيم والعلاقات العامة: يقوم هذا المكتب بـ :

- توزيع المناشير والتعليمات والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية؛
- متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل المفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري والتدقيق للمكلفين بالضريبة؛

¹ - سالمى أم الخير، مديرة فرعية للمراقبة الجبائية، مديرية الضرائب بأدرار، 2022/02/13، 10:30، (مقابلة شخصية).

² - سالمى أم الخير، مديرة فرعية للمراقبة الجبائية، التعرف على المديرية، أدرار، 2022/02/13، 10:45، (مقابلة شخصية).

- السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مركز الإعلام الآلي؛
- استقبال وإعلام وتوجيه الجمهور وإعطاء المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة؛
- تنسيق أشغال، تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة والتابعين للنظام الجزافي.

1-4 مكتب التنشيط والمساعدة: يكلف بالمهام التالية:

- يكلف بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب؛
- تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

1-5 مفتشيات الضرائب:

مفتشية الضرائب هي خلية قاعدية في هيكله مصالح الضرائب وهي الأساس مرجع لجمع المعطيات المتعلقة بالخاضع الذي يحمل صفة التاجر عموماً، سواء منتجاً أو مقدم لخدمات إعادة البيع أو مهن حرة وهي الهيئة التي لها علاقة والعمل المباشرة مع المكلفين.

ومفتشية الضرائب كما يشير إليها اسمها وهي مجموعة أعمال التفتيش والمراقبة، الهدف منها البحث عن المادة الضريبية ومراقبة المادة الخاضعة في وسط التجاري، ومراقبة التصريحات المودعة من طرف أصحابها وتقوم بالتدخلات في عين المكان في مختلف المراحل ومن دون سابق إنذار من أجل مراقبة جرد المخزون (العمال، المدخول) اليومي التغير في النشاط وما على ذلك أو في إطار الإحصائيات للعقارات المبينة والغير مبينة.

2- المديرية الفرعية للتحويل: وتكمن مهامها في:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحويل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحويل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحويل الجبري للضريبة؛
- التقييم الدوري لوضعية التحويل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القباضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات. وتطهيرها وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب و(04) قابضات وهي كالتالي:

- 1-2 مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ :
- دفع نشاطات التحصيل؛
 - المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
 - إعداد العناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
- 2-2 كتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: وتكمن مهامه في:
- ضمان السيرة الحسنة.
 - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
 - إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- 3-2 مكتب التصفية: ويكلف بما يلي :
- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بمستخلصات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاع للمبالغ المتعذرة وتحصيلها وجدول تصفية حسابات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك؛
 - مراقبة الميزانيات الأولية والإضافية والترخيص بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات، في الإرجاع للمبالغ استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
 - مركز حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.
- 4-2 قباضات الضرائب: يسير القباضة قابض الضرائب (RECEVEUR) وهو يشرف على المصالح التالية:
- 1-4-2 مصلحة الصندوق: يكلف بـ :
- قبض المبالغ الضريبية المختلفة المستحقة الدفع باعتماد سندات التحصيل المختلفة.
 - تقديم وصلات الدفع عن المبالغ المقبوضة نقداً، عن طريق شيك بنكي أو شيك بريدي.
 - قيد المبالغ في سجل الحسابات اليومية.
- 2-4-2 مصلحة المحاسبة: تقوم بـ :
- إعداد نتائج قيد الحسابات الشهرية.

- تقديم إحصائيات الحسابات المتعلقة بعمليات الخزينة.
- إعداد حساب التسيير.

2-4-3 مصلحة المتابعة: ويكمن دورها في:

التأكد من وجود سند للتحصيل وصحة المعلومات والمبالغ الواردة (اسم المدين، عنوانه، نشاطه مادة الضريبة، رقم التعريف الجبائي ... إلخ)، تقوم بإرسال إشعار بالدفع للضريبة أو الرسم المستحق مع إقناع المدين بكل التسهيلات الممكنة، وكذلك العقوبات والغرامات المحتملة في حالة التقاعس عن دفع المستحقات في آجالها القانوني، الانتقال إلى المرحلة القصورية حيث يتعرض فيها المدين المتأخر إلى الغلق المؤقت والحجز... إلخ وتتم كل أعمال المصلحة المتابعة بأوامر القبض وحسب المذكرة اليومية للمتابعة التي يتم من خلالها متابعة مردودية أعمال موظفي المصلحة.

3- المديرية الفرعية للمنازعات: ومهمتها تتمثل في:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب هي:

1-3 مكتب الاحتجاجات: وتكمن مهامه فيما يلي :

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

2-3 مكتب لجان الطعن: وتكمل مهامه في :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3-3 مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بما يلي :

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

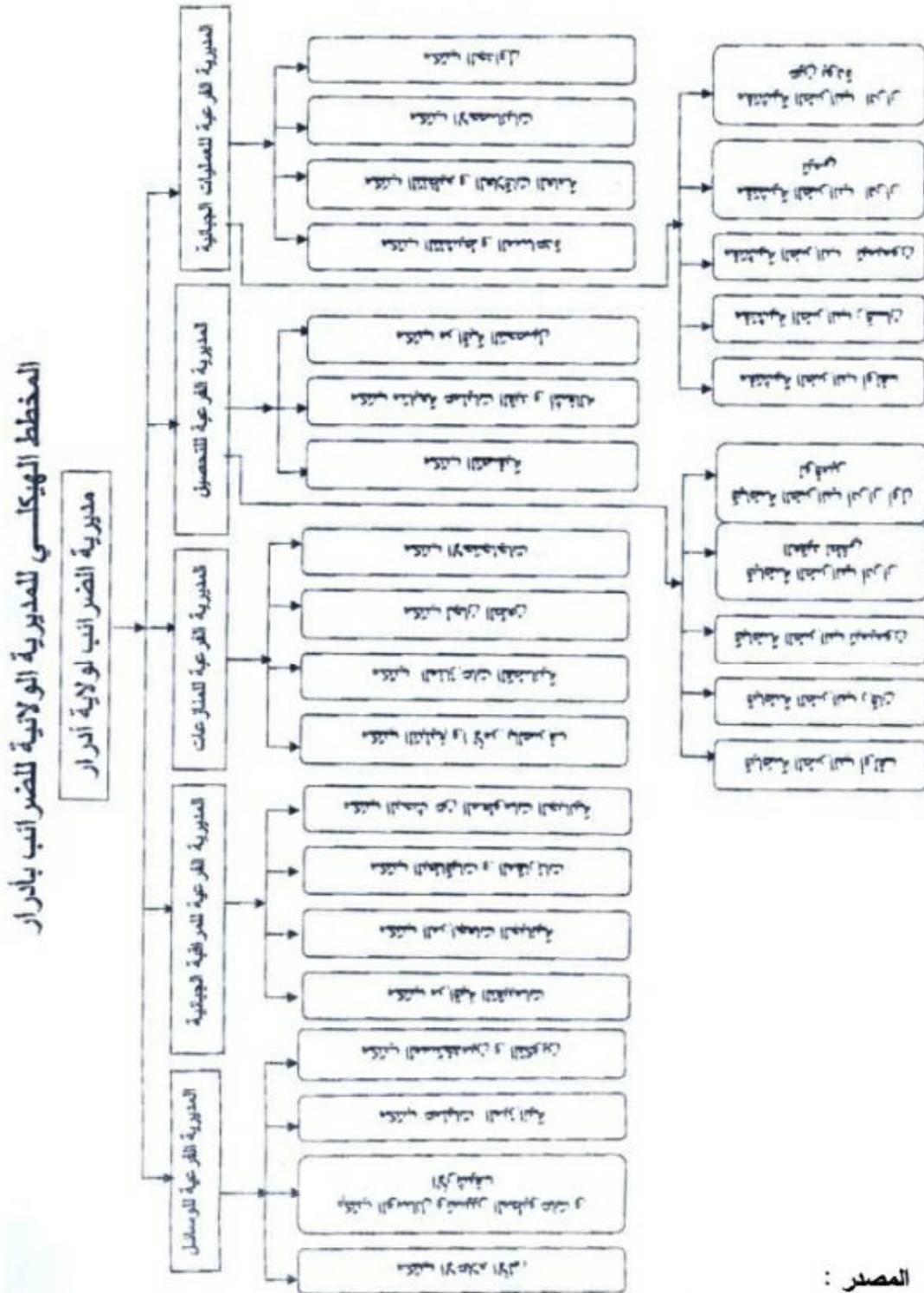
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- 3-4 مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بما يلي :
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
 - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك.
- 4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:
 - وتكلف لاسيما، بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة لتقييمات ومتابعة إنجازها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:
- 1-4 مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ويكلف لاسيما بما يلي :
 - تشكيل فهرس للمصادر محلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- 2-4 مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف لاسيما بما يلي :
 - تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
 - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب
- 3-4 مكتب المراجعات الجبائية: ويكلف بما يلي:
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقدير الدورية التقييمية.
- 4-4 مكتب مراقبة التقييمات: ويكلف بما يلي :
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- 5- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بما يلي:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

- 1-5 **مكتب المستخدمين والتكوين:** ويكلف لاسيما بما يلي :
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
 - انجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
- 2-5 **مكتب عمليات الميزانية:** ويكلف بما يلي :
 - القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
 - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
 - تحرير أمر بصرف فائض المدفوعة الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- 3-5 **مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:** ويكلف بدوره بما يلي :
 - تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - تنفيذ تدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- 4-5 **مكتب الإعلام الآلي:** وتكمن مهمته فيما يلي :
 - التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
 - المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب على مستوى الولاية بأدرار



مديرية الضرائب لولاية أدرار

المطلب الرابع: مهام المؤسسة المستقبلية.¹

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة بها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليه وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات والإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكاتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيها يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك الملفات جرد أملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.

¹ - سالمى أم الخير، مديرة فرعية للمراقبة جبائية، أدرار، 2022/02/23، 11:05، (مقابلة شخصية).

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

في هذا المبحث يتم التطرق إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في دراسة حالة مؤسسة مقاولات خاضعة للتحقيق الجبائي والمحاسبي.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق.

قبل إجراء أي تحقيق محاسبي وجبائي وجب إتباع أو احترام الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية والتي تتمثل في الخطوات التالية:

1- كيفية برمجة الملف الجبائي للتحقيق: هذا الملف قيد التحقيق يتعلق بالملف الجبائي لمؤسسة

مقاولات يتمثل نشاطها في انجاز أشغال البناء في كل مرحلة TCE (ETB/)، مقرها الاجتماعي

****، حي ****، ولاية أدرار، وكانت بداية نشاطها في N/./ (حيث لأسباب تتعلق بحماية

المكلف بالضريبة ولأخرى تتعلق بالحفاظ على أسرار المؤسسة لا يمكننا الكشف عن المعلومات

الشخصية للمؤسسة محل دراسة) وخلال عملية انتقاء الملفات الجبائية المبرمجة للتحقيق تم إدراج هذا

الملف وفق معايير و أسباب منها:

- عدم التصريح برقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني (TAP) .
- إخفاء وعدم التصريح برقم الأعمال.
- تضخيم الأعباء .
- بعد الحصول على البرنامج السنوي للتحقيق لسنة 2018 الخاص بمركز الضرائب لولاية أدرار من المديرية الولائية تم تقسيمه، على المحققين في المحاسبة مع الأخذ بعين الاعتبار: عدد المحققين وكذلك أهمية الملفات المدرجة في البرنامج.
- وللتحقيق في الملف الجبائي الخاص بمؤسسة المقاولات المذكورة أعلاه تم إتباع الخطوات التالية من طرف المحققين المكلفين بذلك :

2- إعداد الإشعار بالتحقيق: (أنظر الملحق 1)

بعد استرجاع الملف الجبائي الخاص بهذه المؤسسة من قاعة الأرشفة التابعة للمصلحة الرئيسية للتسيير

لمركز الضرائب قام المحققين المكلفين بالتحقيق بالدراسة الجبائية الأولية التي تتمثل في فحص مختلف

التصريحات السنوية والشهرية لهذه المؤسسة وهذا لمعرفة رقم الأعمال والنتائج التي حققتها المؤسسة

وكذلك فحص الوثائق التي يحتوي عليها الملف الجبائي، التصريح بالوجود، السجل التجاري، عقد

الإيجار والمراسلات .

وبعد الانتهاء من هذه الدراسة تم إعداد الإشعار بالتحقيق والذي من خلاله يتم إعلام المؤسسة بأنها محل التحقيق الجبائي والمحاسبي والذي يحتوي على المعلومات التالية:

- الاسم التجاري للمؤسسة محل التحقيق وكذلك نشاطها وعنوان مقرها.
- السنوات المعنية بالتحقيق 2017، 2018، 2019، 2020.

- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي الدخل الإجمالي (IRG) فئة الأجور

والرواتب (IRG/Salaires)، حقوق الطابع (droit de timbre)

- تاريخ أول زيارة ميدانية لمقر الشركة وهذا بتاريخ 2021/././.

- المعلومات المتعلقة بالمحققين: الاسم، اللقب، الرتبة والوظيفة مع إمضائهم.

3- إرسال الإشعار بالتحقيق: بعد انتهاء من تحرير هذا الشعار تم إرساله مرفوق بميثاق المكلف

بالضريبة عن طريق رسالة ممضى عليه بتاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وهذا لفحص محاسبته. بعد الانتهاء من التحضير للسجلات والوثائق المحاسبية ومع احترام المدة القانونية 10 أيام المنصوص عليها في المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، قام المحققين المكلفين بالمحاسبة بالتنقل إلى مقر الشركة أين تم التأكد من وجود مسك للسجلات المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9-10-11 من القانون التجاري وكذلك الوثائق المحاسبية من فواتير الشراء، البيع، ومختلف الأعباء. وبعد انتهاء من الإجراءات والخطوات القانونية التي تسبق التحقيق تم البدء في الأعمال المختلفة.

المطلب الثاني: أعمال التحقيق والتبليغ الأولي. (أنظر الملحق رقم 2)

كما هو منصوص عليه في القوانين المعمول به فإن أعمال التحقيق الجبائي يتم القيام بها في مقر الشركة إلا أنه بسبب عدم توفر هذه الشركة على مكتب يليق بذلك وبعد موافقة رئيس مركز الضرائب تم إجراء الأعمال المختلفة للتحقيق في مكاتب التحقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية أدرار.

وبعد الحصول على مختلف السجلات والوثائق المحاسبية للسنوات المعنية بالتحقيق :

2019، 2018، 2019، 2020 تم البدء بالفحص المعمق لهذه الوثائق وكذلك مقارنتها بالأرقام المصرح بها في التصريحات الشهرية والسنوية من أرقام أعمال، النتائج، ... الخ، ومنها استخراج الاختلالات الموجودة في هذه التصريحات من نقص في التصريح (الإخفاء) .

الاختلالات المختلفة التي تم استخراجها كائن محل نقاش مع مسير الشركة بحضور مستشاره (المحاسب) وهذه طبقا للمادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الاختلالات والتجاوزات: هذه الاختلالات التي يتم تبريرها تتمثل في:

1-مراجعة رقم الأعمال:

1-1 رقم الأعمال المحقق (CA Réalisé):

تم الاعتماد على التسجيلات المحاسبية وفواتير البيع المقدمة من طرفكم، حيث تم التوصل إلى ما يلي:

الجدول رقم 01: رقم الأعمال المحقق (CA Réalisé)

السنة المعدل	2017	2018	2019	2020
7%	16354100	2763250	0	0
9%	0	3952817	14827367	13220815
17%	90257064	40430480	0	74487906
19%	13081536	64378480	71418554	71736921
المعفى	0	0	0	10344518
المجموع	119692700	111525028	86245920	169790160
المصرح به في ج ح ن	119035259	102990212	65602120	156457051
الفارق	657441	8534816	20643800	13333109

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ ارتفاع في رقم أعمال سنة 2020 وذلك عندما تغير معدل الرسم على القيمة المضافة

وأصبح 19%، مقارنة بسنة 2017 التي كان منخفض بها بمعدل قدره 17%.

رقم الأعمال المقبوض (CA ETB Encaissé):

بناء على الكشوفات البنكية وتصريحاتكم الشهرية، توصلنا إلى رقم الأعمال المقبوض فيما يخص نشاطكم

بالنسبة لكل سنة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02: رقم الأعمال المقبوض (CA ETB Encaissé)

السنة المعدل	2017	2018	2019	2020
7%	16286063	2763250	0	0
9%	0	3378010	13539173	10574615
17%	85823133	42381816	0	70763511
19%	13193331	61201983	53330534	7531510
المعفى	0	0	0	7531510

المجموع	115302527	109725059	66869707	149973822
---------	-----------	-----------	----------	-----------

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ أن رقم الأعمال المقبوض في تزايد من سنة إلى أخرى.

2- مراجعة المشتريات (Achats):

بعد مراجعة التسجيلات المحاسبية للمشتريات والرسم على القيمة المضافة المثقل لها (ح/380، ح/442) تبين لنا تسجيلكم لبعض العمليات دون إرفاقها بوثائق ثبوتية (Pieces justificatives) وأخرى مسجلة محاسبيا مرتين، وهي ملخصة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 03: المشتريات (Achats)

السنة	HT ح / 380	HT ح/442	المعالجة الجبائية
2017	12488776	2372867	يدرج مجموعة ح/380 ضمن النتيجة
2018	484203	91999	الجبائية الخاضعة، في حين يسترجع
2020	12254167	1539411	الرسم على القيمة المضافة ممثلا في مجموع ح/442

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

3- مراجعة اهتلاكات (Amortissements):

تم إعداد هذا الجدول بناء على فواتير حيازة الاستثمارات المقدمة من طرفكم.

الجدول رقم 04: الاهتلاكات (Amortissements)

السنة	العتاد	رقم الفاتورة	تاريخ الحيازة	قسط الاهتلاك السنوي	2017	2018	2019	2020	
2010	Camindae woo	49	2010-01-24	5940000	1188000	-	-	-	
2011	Tracteur Routier 6*4	238	2011-06-27	5700000	570000	570000	570000	570000	
	Semi-Remorque	332	2011-07-28	2400000	480000	28000			
2012	Auto Betonier-Foir	9433	2014-11-12	7180000	718000	718000	718000	718000	
					المجاميع (المثبت بالوثائق)	1288000	1288000	1288000	1568000
					المقيد محاسبيا				
					الفارق				
					المعالجة الجبائية	تدرج الفواق ضمن النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي			

4-مراجعة حساب الزبائن 411(Clients):

الجدول رقم05: حساب الزبائن 411(Clients)

السنة	رصيد ح/411 المصرح به في الميزانية	رصيد ح/411 الواجب ترحيله	الفارق	المعالجة الجبائية
2017	4732032	0	4732032	يعتبر رصيد الزبائن في ميزانية 2017 وغير المرحل لسنة 2018 رقم أعمال مقبوض وغير مصرح به وبالتالي هو عبارة عن مبلغ خاضع للرسم على نشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

5-مراجعة مصاريف النقل:

الجدول رقم06: مصاريف النقل

السنة	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	HT	TVA	الأثر المحاسبي والمعالجة الجبائية
2020	173/2019	2019-12-23	300417220	57079272	تحميل تكاليف سنة إلى سنة الموالية بحيث تتنافى هذه العملية مع مبدأ الفصل بين دورات المحاسبية. وبالتالي يعاد إدراج مبلغ الفاتورة ضمن النتيجة الجبائية في حين يسترجع الرسم على القيمة المضافة

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

(1) - الأسس المقترحة: Les Bases D'imposition

❖ الاستناد في تحديد الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني إلى المادتين 217 و221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة؛

- ❖ تم الاستناد في تحديد الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى المواد من 14 إلى 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
 - ❖ تم الاستناد إلى المادتين من 168 حتى 171 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة في تحديد التكاليف الواجب خصمها؛
 - ❖ تم الاستناد إلى المادتين 11 و17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي؛
 - ❖ تم الاستناد في تحديد الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه إلى المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسم على أعمال المتعلقة بعمليات الحسم؛
- 1- الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني: Base TAP

الجدول رقم 07: الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني (Base TAP)

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	120034559	118129164	1905395
2018	109725059	102990210	6734849
2019	66869707	65602120	1267587
2020	149973822	154089417	-4115594

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ تغير فوارق الأسس الخاضعة للرسم على نشاط المهني وذلك بعدما تم معالجتها وفق القواعد والأسس المنصوص عليها.

2- الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة: Base TVA

الجدول رقم 08: الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة (Base TVA)

السنة	النسبة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	7%	21018095	16351296	4666799
	17%	85823133	89807949	3984816
	19%	13193331	12876014	317317
المجموع		120034559	119035259	999300
2018	7%	2763250	1711506	1051744
	17 %	42381816	34941143	7440673
	9 %	3378010	4593053	1215043
	19 %	61201983	61744510	542527

6734847	102990212	109725059	المجموع	
394438	13633611	13539173	9%	2019
1662025	51668509	53330534	19%	
1267587	65602120	66869707	المجموع	
-2369490	12944105	10574615	9%	2020
-41773273	112536784	70763511	17%	
36730403	24373784	61104187	19%	
-74122360	149854673	142442313	المجموع	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ أنه في كل سنة بداية من سنة 2017 أن الأسس الخاضعة للرسم على القيمة مضافة في تناقص من سنة إلى أخرى حتى أصبحت بسالب سنة 2020.

3- الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

3-1 جدول الفوارق:

الجدول رقم 09: جدول الفوارق

السنة	مصدر الفارق	المقيد	المعتمد	الفارق
2017	المشتريات	84486943	71998167	12488776
	رقم الأعمال	119035259	119692700	657441
	الاهتلاكات	1608376	1568000	40376
	مبلغ الرسم على النشاط المهني	2362583	2400691	38108
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
2018	المشتريات	98457035	98457035	484203
	رقم الاعمال	102990212	111525028	8534816
	الاهتلاكات	1608376	1288000	320376
	مبلغ الرسم على النشاط مهني	2059804	2194501	134697
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
2019	رقم الاعمال	65602120	86245920	20643800
	الاهتلاكات	1453889	1288000	255889

25352	1337394	1312042	مبلغ الرسم على النشاط المهني	
20.874.338	مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة			
12254167	119127786	131381953	المشتريات	2020
13333109	169790160	156457051	رقم الاعمال	
3004172	7983194	10987366	الكراء	
82.312	2999476	3081788	مبلغ الرسم على النشاط المهني	
28673760	مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة			

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ أن مجموع الفوارق المعاد ادماجه قد تناقص وذلك بعدما تم معالجة.

3-2 ملخص الأسس:

الجدول رقم 10: ملخص الأسس

السنة	الأسس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	15161491	2013006	13148485
2018	11809027	2604329	9204698
2019	22484217	1609879	20874338
2020	29563861	890101	28673760
المجموع	79018596	7117315	71901281

4- الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: TVA a Réintégrer

الجدول رقم 11: الرسم على القيمة المضافة المسترجعة: TVA a Réintégrer

السنة	الرسم	مصدر الرسم
2017	2372867	خاص بتقييد الرسم على القيمة
2018	91999	المضافة على المشتريات غير
2020	2110204	مرفقة بوثائق ثبوتية والفواتير
المجموع	4575070	المسلة محاسبيا مرتين وفاتورة الكراء غير مقبولة في الدورة المحاسبية لسنة 2020

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

(2) - الحقوق المستحقة:

- تم الاستناد في حساب الحقوق والغرامات إلى المواد التالية:

❖ المادة 222: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتحديد معدل الرسم على النشاط المهني.

❖ المادة 21 و 23: من قانون الرسم على رقم الأعمال لتحديد معدلات الرسم على القيمة المضافة.

❖ المادة 104: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتحديد نسبة الاقتطاع من المصدر لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.

❖ المادة 193: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتطبيق نسب الغرامات.

1- الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني (TAP 2%):

الجدول رقم 12: الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني (TAP)

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق	المبلغ المستحق	المبلغ المدفوع	الفارق	الغرامة		المجموع
							النسبة	المبلغ	
2017	120034559	118129164	1905395	2400691	2362583	38108	10%	3811	41919
2018	109725059	102990210	6734849	2194501	2059804	134697	15%	20205	154902
2019	66869707	65602120	1267587	1337394	1312042	25352	10%	2535	27887
المجموع	296629325	286721494	9907831	5932586	5734430	198157		26551	224707

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

2- الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة (TVA):

الجدول رقم 13: الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة (TVA)

السنة	المعدل	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق	المبلغ المستحق	المبلغ المدفوع	الفارق	الغرامة		المجموع
								النسبة	المبلغ	
2019	9%	13539173	13933611	-394438	1218526	1254025	28085	25%	70071	350357
	19%	53330534	51668509	1662025	10132801	9817017				
TOTAL		144357752	143697926	659826	21755664	22802499	280285		70071	350357

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ من الجدولين أعلاه أن كل من حقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني والقيمة مضافة زادت قيمتها بعدما تم أخذ الأسس المصرح به والذي تم تحقيقه فعلا.

3- الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم 14: الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق	المبلغ المستحق	المبلغ المدفوع	الفارق	الغرامة	
							النسبة	المبلغ
2017	15161491	2013006	13148485	2587261	286276	2300985	25%	575246
2018	11809027	2604329	9204698	2000580	389758	1610822	25%	402706
2019	22484217	1609879	20874338	3868738	215729	3653009	25%	913252
2020	29563861	890101	28673760	5107676	103515	5004161	25%	1251040
المجموع	79018596	7117315	71901281	13564255	995278	12568977		3142244

4- الرسم على القيمة المضافة المسترجعة TVA a Réintégrer:

الجدول رقم 15: الرسم على القيمة المضافة المسترجعة

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنوات
	النسبة	الغرامة				
2966084	593217	25%	2372867	0	2372867	2017
105798	13800	15%	91999	0	91999	2018
2637755	527551	25%	2110204	0	2110204	2020
5709637	1134568		4575070	0	4575070	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية أدرار.

المطلب الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق. (أنظر ملحق رقم 3)

التبليغ النهائي لنتائج التحقيق:

قبل انتهاء مدة 40 يوم الممنوحة لإبداء التوضيحات والتبريرات، قام المكلف بالضريبة محل تحقيق بالرد على التبليغ الأولي حيث قدم بعض التوضيحات وبعد دراستها وفحصها من طرف المحققين تم قبول بعضها ورفض بعضها الآخر.

○ مراجعة رقم الأعمال:

تمت المراجعة بناء على الفواتير المقدمة من طرفكم ومقارنتها مع ما تم تسجيله ضمن الدفتر المحاسبي وبالتالي فإن رقم الأعمال يبقى كما تم تحديده في التبليغ الابتدائي.

○ مراجعة المقبوضات:

تمت المراجعات بناء على الكشوفات البنكية ومقارنتها مع التصريحات الشهرية ج 50 وبالتالي فإن الفوارق المبينة في التبليغ الابتدائي تبقى نفسها.

○ مراجعة المشتريات:

بعد مراجعة تسجيلاتكم المحاسبية للمشتريات الخاصة بالسنوات المدرجة ضمن التحقيق المحاسبي 2017، 2018، 2019 و2020 تبين لنا إعادة تسجيلكم لبعض مشتريات سنة سابقة ضمن مشتريات السنة اللاحقة كما هو موضح في التبليغ الابتدائي وتسجيل بعض العمليات مرتين وهو ما يتنافى مع مبدأ ربط التكاليف بالإيرادات الناتجة عنها.

- معالجة الجبائية:

يدرج ح/380 (المشتريات) ضمن النتيجة الجبائية في حين يدرج ح/445 (الرسم على القيمة المضافة) ضمن الرسم على القيمة المضافة المسترجعة.

○ مراجعة جدول الاهتلاكات:

تم التأكد من الوثائق الثبوتية التي تقدمتم بها، مما نتج عنه إلغاء الفوارق الناتجة عن الاهتلاكات لكل السنوات

وبعد الانتهاء ودراسة وفحص التبريرات المقدمة، تم إعداد التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المحاسبي والجبائي كما يلي:

(1) - الأسس النهائية للتحقيق:

تم اعتماد هذه الأسس بناء على المواد التالية:

- المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المادة 32 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1- الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم 16: الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
-	110033462	110033462	0
-	301822209	301822209	0
-	74938705	74938705	0
-	195190930	195190930	0

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

2- الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المسترجع:

الجدول رقم 17: الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المسترجع

السنة	الرسم المسترجع	مصدر الرسم
-	671572	ح/442 الخاص بتقييد الرسم على
-	802588	القيمة المضافة على المشتريات
-	818781	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

3- الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

3-1 جدول الإيرادات والتكاليف المعاد إدماجها

الجدول رقم 18: جدول الإيرادات والتكاليف المعاد إدماجها

السنة	الفارق	المصدر
-	3950427	ح/380 مشتريات
مج	3950427	
-	4721107	ح/380 مشتريات
مج	4721107	
-	4816357	ح/380 مشتريات
مج	4816357	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

3-2 ملخص الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول رقم 19: ملخص الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
-	16578414	12627987	3950427
-	10571496	5850399	4721107
-	12274987	7458630	4816357

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

(2) - الحقوق المستحقة:

تم الاستناد في حساب الحقوق والغرامات إلى مادتين 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، والمادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1- الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

الجدول رقم 20: الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنة
	المبلغ	النسبة				
864156	172831	25%	691325	2143897	2835222	-
1032739	206548	25%	826191	957820	1784011	-
1053578	210716	25%	842862	1239260	2082122	-
2950473	590095	/	2360378	4340977	6701355	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

2- الرسم على القيمة المضافة المسترجعة:

الجدول رقم 21: الرسم على القيمة المضافة المسترجعة

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنة
	الغرامة	النسبة				
839465	167893	25%	671572	0	671572	
1003235	200647	25%	802588	0	802588	
1023476	204695	25%	818781	0	818781	
2866176	573235	/	2292941	0	2292941	المجموع

المصدر: مديرية الضرائب لولاية أدرار.

ملاحظة: نلاحظ من الجداول أعلاه أنه قد تم معالجة بعض العناصر للمرة الثانية وذلك لأن المكلف بالضريبة قد قام بتبرير بعد العمليات بجلب وثائق ثبوتها وكل ذلك في أجل لا يتعدى 40 يوم وفق القوانين المنصوص عليها.

بعد الموافقة من طرف رئيس المصلحة الرئيسية ورئيس مركز الضرائب تم تسليم نسخة من التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف بالضريبة بتاريخ 2021/././.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى المديرية الولائية للضرائب بأدرار بمختلف مديرياتها، وكذلك مهام كل مديريةية على حدى ومن هذا نستنتج أن التقسيمات في المديريات والمهام هو ما يساعد في ترتيب الوظائف والأولويات فالهيكل التنظيمي للمديرية يمتاز بدقة تقسيم المهام. وعليه نستنتج من الدراسة الميدانية لحالة المكلف بالضريبة بأنها كانت في المستوى حيث قام المدقق بكافة الإجراءات اللازمة و سار فيها بانتظام حيث بدأ بالمرحلة التحضيرية التي تتضمن إرسال الإشعار إلى المؤسسة محل التحقيق مع إعطاء ميثاق يبين لها الحقوق و الواجبات و بعدها شرع في الدراسة الميدانية التي تتضمن مراقبة الملفات و الوثائق المحاسبية وكذا تصحيح الأخطاء و الغش الموجود و بعدها توصلنا إلى نتائج التبليغ النهائية التي استنتجنا فيه ما يجب على المكلف بالضريبة تسديده لإدارة الضرائب، ومن هنا نرى أن التدقيق المحاسبي قد ساهم بشكل كبير في إعطاء مصداقية للتسيير الجبائي الأمثل.

خاتمة

الخاتمة:

بعد دراسة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي، تبين أنه من أهم الوسائل المستعملة في الحفاظ على إيرادات الدولة، ذلك أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها مديرية الضرائب للحد من التهرب و الغش ، و على هذا الأساس حاولنا في دراستنا إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة في كشف الأخطاء و التلاعبات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة سواء كان ذلك بقصد منهم أو دون قصد، وذلك من أجل تحقيق العدالة و المساواة بين المكلفين بها و كذلك استرجاع الموارد المالية الضائعة للخزينة الدولة بسبب الغش أو التهرب الضريبي.

لكن رغم هذا كله بقيت هناك ثغرات للتهرب الضريبي والذي زادت حدته مع انفتاح الاقتصاد الجزائري على الاقتصاد العالمي، ونظرا لآثار الخطيرة والسلبية لهذه الظاهرة مازالت الإدارة الجبائية تكاثف جهودها للحد من هذه الظاهرة أو على الأقل التقليل منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العامة وتعرق سير نشاط الدولة.

ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة في مراقبة وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف تلك الاختلالات والتجاوزات المستعملة من المكلفين، ولمعرفة مدى مصداقية التصريحات المرتكبة بغية تصحيحها وتقويمها بهدف استرجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على المدقق وأعوانه أن تكون لهم الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترموا كذلك القواعد والمعايير المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقهم والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليهم التحكم في أدوات التدقيق من أجل أن تكون عملية فحص المحاسبة سليمة وخالية من الأخطاء شكلا ومضمونا.

النتائج المتوصل إليها :

بعد الدراسة المقدمة بشقيها النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة، والتي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية:

- يعتبر رقم الأعمال أحد القواعد المنشئة للضريبة لأنه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم وذلك بالاعتماد على مؤشرات يراها مناسبة لكل حالة مدققة سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.
- تعتمد الإدارة الجبائية بشكل كبير على التدقيق المحاسبي لما له من قدرة على اكتشاف وتصويب التلاعبات الخطاء التي يقع فيها المكلفين بالضريبة سواء عمدا أو عن طريق الخطأ .
- لكي يمتاز التسيير الجبائي بالفعالية والكفاءة يجب تسيير الضريبة بعقلانية ومصداقية.
- تعمل الإدارة الجبائية جاهدة على تطبيق القوانين والإجراءات التي تضمن السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية.

• بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية، أما بالنسبة للوثائق المحاسبية فهي تمثل قاعدة البيانات التي يتم من خلالها تحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها، وحتى تكون محاسبة المكلف صادقة ومقنعة يجب أن تكون وثائق الإثبات تحترم الشروط القانونية.

• التسيير الجبائي الفعال يؤدي الى تخفيض عبء التكلفة الجبائية، وإمكانية تخفيض الخطر الجبائي. من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت ايجابية، حيث استنتجنا أن التدقيق المحاسبي يساهم بشكل فعال في خدمة إدارة الضرائب فهو يساعدها على الحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي. وعليه يمكننا الإجابة عن إشكالية البحث وهو أن للتدقيق المحاسبي دور فعال في تحسين التسيير الجبائي.

اقتراحات البحث :

- من خلال دراستنا لموضوع البحث واستخراج النتائج يمكننا أن نقدم بعض الاقتراحات:
- ضرورة الاهتمام بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، حتى يتجسد للمجتمع ثقافة وحتمية مساهمة إدارة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية... وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة والمتنوعة كتوزيع المنشورات، القيام بحملات توعية...
 - تحسيس المسيرين بضرورة إعطاء أهمية لتسيير الجبائي بالمؤسسة.
 - ينبغي على المؤسسة محل الدراسة والمؤسسات الجزائرية العمل على تسيير الضريبة والاستخدام الأمثل لها حتى تصبح متغير فعال في استراتيجيتها.
 - يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة التدقيق تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق لخزينة العمومية من جهة ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
 - تحديث وعصرنة معاملات إدارة الضرائب وهياكلها لكي تسهل من عمل المدقق المحاسبي وكذا المستخدمين.

آفاق البحث:

إن الموضوع يعتبر محاولة لإبراز دور التدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث قد يكون منطلق لإثرائه ببحوث أخرى، كما أن تناولنا للموضوع لفت انتباهنا إلى بعض المواضيع الجديدة بأن تكون مجالاً للبحث منها.

- ما مدى إمكانية تطبيق التسيير الجبائي في ظل نظام جبائي متغير؟
- إبراز دور تكوين الموارد البشرية على تحسين التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- نظام المعلومات الجبائية كأداة لتفعيل التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية. في الأخير نأمل أننا قد وفقنا في اختيارنا لهذا الموضوع، وفي جمع المادة العلمية وفي دراستها وعرضها بالشكل المقبول، على أن تكون لنا في المستقبل فرصة لتدارك النقائص والعيوب.

قائمة المصادر والمراجع

1- الأطروحات والرسائل:

- 1- بن زرق الله نورهان، بيرش صباح، دور التسيير الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019.
- 2- بن زاوي محمد صابر، فعالية المراجعة الخارجية في التسيير الجبائي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- 3- بوربيع موسى، عيروج طارق، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2019-2020.
- 4- شهابة فطيمة، دور التسيير الجبائي في تخفيض التكاليف الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2014-2015.
- 5- عائشة بضياف، شريفة مسلم، فاطمة بن مولاي، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2013-2014.
- 6- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامع، المدية، 2008.
- 7- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدة إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2011.
- 8- ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، غير منشورة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007.
- 9- ياسر حلواجي، دور التسيير الجبائي في تحقيق الأمن الجبائي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، 2013-2014.

2-الملتقيات العلمية والمقالات:

- 1- محمود فوزيشعوبي، صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة بحث، ورقة، 2013.
- 2- منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع التطبيقات عملية على المعايير المصرية والدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

3- القوانين والمناشير والتعليمات:

- 1- القرار الوزاري المؤرخ في 30 أبريل 1991.

4- المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Christine collette, Gestion fiscales des entreprise, Édition maison Elle, 1998.
- 2- Jaque Suhem et Michel Jammer, Adit et Gestion Fiscale de l'entreprise, Édition maison EFE, Mai1996.

ملاحق

الملحق رقم 01:

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :

Lettre avec
A.R
N°

M

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le20.....

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votrele..... à.....heures, à l'effet de vérifier au titre des exercicesl'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés :.....

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20- 3 du Code des Procédures Fiscales (CPF).

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

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

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du CPF).

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

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

الملحق رقم 03:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

أدرار يوم :

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب بشار
المديرية الولائية للضرائب أدرار
المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
مكتب المراجعات الجبائية
رقم :/م و ض أ/م ف م ج/م ج/.....

إلى السيد :

مقاولة أشغال البناء

التبليغ النهائي

تبعا للتبليغ الإبتدائي رقم المؤرخ يوم : و المستلم من طرفكم يوم:

..... والذي تمت من خلاله اقتراح مجموعة من الأسس الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم.

و بعد ردكم الوارد إلى المصلحة يوم : ضمن الأجال القانونية و الذي تمت دراسته، حيث تم قبول بعض

المستندات الثبوتية و رفض الأخرى و بناءً على ما تقدم ذكره تكون النتائج النهائية للتحقيق كما يلي :

المحققان المحاسبيان

رئيس فرقة التحقيق

- م.و.ض : أدرار	
- التحقيق رقم :	السيد:
- التبليغ النهائي رقم:.....	بتاريخ :
- عدد الصفحات : 04	

1 - مراجعة رقم الأعمال :

تمت المراجعة بناءً على الفواتير المقدمة من طرفكم و مقارنتها مع ما تم تسجيله ضمن الدفتر المحاسبي و بالتالي فإن رقم الأعمال يبقى كما تم تحديده في التبليغ الإبتدائي .

2 - مراجعة المقبوضات :

تمت المراجعات بناءً على الكشوفات البنكية و مقارنتها مع التصريحات الشهرية ج 50 و بالتالي فإن الفوارق المبينة في التبليغ الإبتدائي تبقى نفسها .

3 - مراجعة المشتريات :

بعد مراجعة تسجيلاتكم المحاسبية للمشتريات الخاصة بالسنوات المدرجة ضمن التحقيق المحاسبي،، و تبين لنا إعادة تسجيلكم لبعض مشتريات سنة سابقة ضمن مشتريات السنة اللاحقة كما هو موضح في التبليغ الإبتدائي و تسجيل بعض العمليات مرتين وهو ما يتنافى مع مبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية كما يتنافى مع مبدأ ربط التكاليف بالإيرادات الناتجة عنها .

❖ المعالجة الجبائية:

يدرج ح/380 (المشتريات) ضمن النتيجة الجبائية، في حين يدرج ح/445 (الرسم على القيمة المضافة) ضمن الرسم على القيمة المضافة المسترجع.

4 - مراجعة جدول الإهلاكات :

تم التأكد من الوثائق الثبوتية التي تقدمتم بها، مما نتج عنه إلغاء الفوارق الناتجة عن الإهلاكات للسنوات

.....

I- الأسس النهائية للتحقيق :

تم اعتماد هذه الأسس بناءً على المواد التالية:

- المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية،
- المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
- المادة 32 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- م.و.ض : أدرار

- التحقيق رقم :

السيد :

- التبليغ النهائي رقم :

بتاريخ :

- عدد الصفحات : 04

1. الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة :

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
.....	110 033 462	110 033 462	0
.....	301 822 209	301 822 209	0
.....	74 938 705	74 938 705	0
.....	195 190 930	195 190 930	0

2. الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة المسترجع :

السنة	الرسم المسترجع	مصدر الرسم
.....	671 572	ح/442 الخاص بتقييد الرسم على القيمة المضافة على المشتريات
.....	802 588	
.....	818 781	

3. الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي :

1-3 جدول الإيرادات و التكاليف المعاد إدماجها

السنة	الفارق	المصدر
.....	3 950 427	ح/380 مشتريات
مج	3 950 427	
.....	4 721 107	ح/380 مشتريات
مج	4 721 107	
.....	4 816 357	ح/380 مشتريات
مج	4 816 357	

2-3 ملخص الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
.....	16.578.414	12 627 987	3.950.427
.....	10.571.496	5 850 399	4.721.107
.....	12.274.987	7 458 630	4.816.357

- م.و.ص : أدرار
 - التحقيق رقم :
 السيد :
 - التبليغ النهائي رقم :
 بتاريخ :
 - عدد الصفحات : 04

II الحقوق المستحقة:

❖ تم الاستناد في حساب الحقوق والغرامات إلى المادتين 104 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1- الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنة
	المبلغ	النسبة				
864.156	172.831	25%	691.325	2.143.897	2.835.222
1.032.739	206.548	25%	826.191	957.820	1.784.011
1.053.578	210.716	25%	842.862	1.239.260	2.082.122
2.950.473	590.095		2.360.378	4.340.977	6.701.355	المجموع

2 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع :

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنة
	المبلغ	النسبة				
839.465	167.893	25%	671.572	0	671.572
1.003.235	200.647	25%	802.588	0	802.588	...
1.023.476	204.695	25%	818.781	0	818.781
2.866.176	573.235		2.292.941	0	2.292.941	المجموع

المحققان المحاسبيان

رئيس فرقة التحقيق

م.و.ض : أدرار	-
التحقيق رقم : 2021/	- السيد:
التبليغ الابتدائي رقم: 2021/	- بتاريخ:
عدد الصفحات : 10	-

2- مراجعة المشتريات (Achats): (الملحق رقم 02)

بعد مراجعة التسجيلات المحاسبية للمشتريات والرسم على القيمة المضافة المتقل لها (ح/380 ، ح/442) تبين لنا تسجيلكم لبعض العمليات دون إرفاقها بوثائق ثبوتية (Pieces justificatives) وأخرى مسجلة محاسبياً مرتين، و هي ملخصة وفق الجدول التالي:

السنة	ح/380 HT	ح/442 TVA	المعالجة الجبائية
2017	12,488,776	2,372,867	يدرج مجموع ح/ 380 ضمن النتيجة الجبائية الخاضعة، في حين يسترجع الرسم على القيمة المضافة ممثلاً في مجموع ح/442
2018	484,203	91,999	
2020	12,254,167	1,539,411	

3- مراجعة الاهتلاكات (Amortissements)

تم إعداد هذا الجدول بناءً على فواتير حيازة الإستثمارات المقدمة من طرفكم.

السنة	العتاد	رقم الفاتورة	تاريخ الحيازة	قيمة الحيازة	قسط الإهلاك السنوي	2017	2018	2019	2020	
2010	Camin Daewoo	49	24-01-2010	5,940,000	1,188,000	-	-			
2011	Tracteur Routier 6*4	238	27-06-2011	5,700,000	570,000	570,000	570,000	570,000	570,000	
	Semi Remorque	332	28-07-2011	2,400,000	480,000	280,000				
2012	Auto Betonier-Fior	9433	12-11-2014	7,180,000	718,000	718,000	718,000	718,000	718,000	
	المجاميع (المثبت بالوثائق)					1,568,000	1,288,000	1,288,000	1,288,000	1,288,000
	المقيد محاسبياً									
	الفارق									
	المعالجة الجبائية									
	تدرج الفوارق ضمن النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي									

4- مراجعة حساب الزبائن (CLIENTS): 411

أسفرت مراجعة حساب الزبائن (ح/411) إلى عدم ترحيل رصيد هذا الحساب من لسنة 2017 إلى سنة 2018 كما هو موضح في الجدول الموالي:

- م.و.ض : أدرار
- التحقيق رقم : 2021/
- التبليغ الابتدائي رقم: 2021/
- عدد الصفحات : 10
السيد :
بتاريخ :

السنة	رصيد ح/411 المصرح به في الميزانية	رصيد ح/411 الواجب ترحيله	الفارق	المعالجة الجبائية
2017	4 732 032	0	4 732 032	يعتبر رصيد حساب الزبائن في ميزانية 2017 وغير المرجل لسنة 2018 رقم اعمال مقبوض وغير مصرح به وبالتالي هو عبارة عن مبلغ خاضع للرسم على النشاط المهني والرسم القمتمضافة.

5- مراجعة مصاريف النقل:

السنة	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	HT	TVA	الأثر المحاسبي والمعالجة الجبائية
2020	173/2019	23-12-2019	3,004,172.20	570,792.72	تحميل تكاليف سنة إلى السنة الموالية بحيث تتنافى هذه العملية مع مبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية. وبالتالي يعاد إدراج مبلغ الفاتورة ضمن النتيجة الجبائية في حين يسترجع الرسم على القيمة المضافة.

V - الأسس المقترحة: Les Bases D'imposition Base TAP

- ❖ تم الاستناد في تحديد الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني إلى المادتين 217 و 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة؛
- ❖ تم الاستناد في تحديد الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى المواد من 14 إلى 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- ❖ تم الاستناد إلى المواد من 168 حتى 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في تحديد التكاليف الواجب خصمها؛
- ❖ تم الاستناد إلى المادتين 11 و 17 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي؛
- ❖ تم الاستناد في تحديد الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه إلى المواد من 29 إلى 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال المتعلقة بعمليات الحسم؛
- ❖ تم الاستناد إلى المراسلة رقم في خصم مبلغ الرسم على النشاط المهني.

1. الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني : Base TAP

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	120 034 559	118 129 164	1 905 395
2018	109 725 059	102 990 210	6 734 849
2019	66 869 707	65 602 120	1 267 587
2020	149 973 822	154 089 417	-4 115 594

..... السيد:	- م.و.ض : أدرار
..... بتاريخ:	- التحقيق رقم : 2021/
	- التبليغ الابتدائي رقم: 2021/
	- عدد الصفحات : 10

2. الأسس الخاضعة للرسم على القيمة المضافة : Base TVA

السنة	النسبة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	7%	21 018 095	16 351 296	4 666 799
	17%	85 823 133	89 807 949	-3 984 816
	19%	13 193 331	12 876 014	317 317
	<u>المجموع</u>	120 034 559	119 035 259	999 300
2018	7%	2 763 250	1 711 506	1 051 744
	17%	42 381 816	34 941 143	7 440 673
	9%	3 378 010	4 593 053	-1 215 043
	19%	61 201 983	61 744 510	-542 527
	<u>المجموع</u>	109 725 059	102 990 212	6 734 847
2019	9%	13 539 173	13 933 611	-394 438
	19%	53 330 534	51 668 509	1 662 025
	<u>المجموع</u>	66 869 707	65 602 120	1 267 587
2020	9%	10 574 615	12 944 105	-2 369 490
	17%	70 763 511	112 536 784	-41 773 273
	19%	61 104 187	24 373 784	36 730 403
	<u>المجموع</u>	142 442 313	149 854 673	-7 412 360

- م.و.ض : أدرار	
- التحقيق رقم : 2021/	السيد:
- التبليغ الابتدائي رقم: 2021/	بتاريخ:
- عدد الصفحات : 10	

3. الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي: IRG
3-1- جدول الفوارق

السنة	مصدر الفارق	المقيد	المعتمد	الفارق
2017	المشتريات	84,486,943	71,998,167	12,488,776
	رقم الأعمال	119,035,259	119,692,700	657,441
	الإهلاكات	1,608,376	1,568,000	40,376
	مبلغ الرسم على النشاط المهني	2,362,583	2,400,691	38,108
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
				13,148,485
2018	المشتريات	98,941,238	98,457,035	484,203
	رقم الأعمال	102,990,212	111,525,028	8,534,816
	الإهلاكات	1,608,376	1,288,000	320,376
	مبلغ الرسم على النشاط المهني	2,059,804	2,194,501	134,697
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
				9,204,698
2019	رقم الأعمال	65,602,120	86,245,920	20,643,800
	الإهلاكات	1,543,889	1,288,000	255,889
	مبلغ الرسم على النشاط المهني	1,312,042	1,337,394	25,352
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
				20,874,338
2020	المشتريات	131,381,953	119,127,786	12,254,167
	رقم الأعمال	156,457,051	169,790,160	13,333,109
	الكراء	10,987,366	7,983,194	3,004,172
	مبلغ الرسم على النشاط المهني	3,081,788	2,999,476	-82,312
مجموع الفوارق المعاد ادماجها في النتيجة الخاضعة				
				28,673,760

- م.و.ض : أدرار	السيد :
- التحقيق رقم : 2021/	بتاريخ :
- التبليغ الابتدائي رقم : 2021/	
- عدد الصفحات : 10	

2-3 - ملخص الأسس:

السنة	الأساس الخاضع	الأساس المصرح به	الفارق
2017	15,161,491	2,013,006	13,148,485
2018	11,809,027	2,604,329	9,204,698
2019	22,484,217	1,609,879	20,874,338
2020	29,563,861	890,101	28,673,760
المجموع	79,018,596	7,117,315	71,901,281

4. الرسم على القيمة المضافة المسترجع : TVA a Réintégrer

السنة	الرسم	مصدر الرسم
2017	2,372,867	خاص بتقييد الرسم على القيمة المضافة
2018	91,999	على المشتريات غير مرفقة بوثائق ثبوتية
2020	2,110,204	والفواتير المسجلة محاسبيا مرتين
المجموع	4,575,070	وفاتورة الكراء غير المقبولة في الدورة المحاسبية لسنة 2020.

II - الحقوق المستحقة:

- تم الاستناد في حساب الحقوق والغرامات إلى المواد التالية:
- ◆ المادة 222: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتحديد معدل الرسم على النشاط المهني.
 - ◆ المادة 21 و 23: من قانون الرسم على رقم الأعمال لتحديد معدلات الرسم على القيمة المضافة.
 - ◆ المادة 104: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لتحديد نسبة الإقتطاع من المصدر لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.
 - ◆ المادة 193: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لتطبيق نسب الغرامات.

1. الحقوق المستحقة للرسم على النشاط المهني (TAP) (2 %):

م.و.ض : أدرار	- السيد:
- التحقيق رقم : 2021/	بتاريخ:
- التبليغ الابتدائي رقم: 2021/	
- عدد الصفحات : 10	

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	الفارق	الأساس المصرح به	الأساس الخاضع	السنة
	المبلغ	النسبة							
41 919	3 811	10%	38 108	2 362 583	2 400 691	1 905 395	118 129 164	120 034 559	2017
154,902	20,205	15%	134,697	2,059,804	2,194,501	6,734,849	102,990,210	109,725,059	2018
27,887	2,535	10%	25,352	1,312,042	1,337,394	1,267,587	65,602,120	66,869,707	2019
224 707	26 551		198 157	5 734 430	5 932 586	9 907 831	286 721 494	296 629 325	المجموع

2. الحقوق المستحقة للرسم على القيمة المضافة (TVA)

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	الفارق	الأساس المصرح به	الأساس الخاضع	المعدل	السنة
	المبلغ	النسبة								
350,357	70,071	25%	280,285	1,254,025	1,218,526	-394,438	13,933,611	13,539,173	9%	2019
				9,817,017	10,132,801	1,662,025	51,668,509	53,330,534	19%	
350,357	70,071		280,285	22,802,499	21,755,664	659,826	143,697,926	144,357,752		TOTAL

3. الحقوق المستحقة للضريبة على الدخل الإجمالي:

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	الفارق	الأساس المصرح به	الأساس الخاضع	السنة
	المبلغ	النسبة							
2,876,231	575,246	25%	2,300,985	286 276	2,587,261	13,148,485	2 013 006	15,161,491	2017
2,013,528	402,706	25%	1,610,822	389 758	2,000,580	9,204,698	2 604 329	11,809,027	2018
4,566,261	913,252	25%	3,653,009	215 729	3,868,738	20,874,338	1 609 879	22,484,217	2019
6,255,201	1,251,040	25%	5,004,161	103 515	5,107,676	28,673,760	890 101	29,563,861	2020
15,711,221	3,142,244		12,568,977	995 278	13,564,255	71,901,281	7 117 315	79,018,596	المجموع

م.و.ض : أدرار	- السيد:
التحقيق رقم : 2021/	بتاريخ :
التبليغ الابتدائي رقم: 2021/	
عدد الصفحات : 10	

4. الرسم على القيمة المضافة المسترجع: TVA a Reintegrer

المجموع	الغرامة		الفارق	المبلغ المدفوع	المبلغ المستحق	السنوات
	المبلغ	النسبة				
2,966,084	593,217	25%	2,372,867	0	2,372,867	2017
105,798	13,800	15%	91,999	0	91,999	2018
2,637,755	527,551	25%	2,110,204	0	2,110,204	2020
5,709,637	1,134,568		4,575,070	0	4,575,070	المجموع

المحققان المحاسبان

رئيس فرقة التحقيق

ملخص:

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم تحديات كبيرة ومتنوعة، نظرا لتواجدها في بيئة تتميز بالتغير الدائم للظروف الاقتصادية واجتماعية وغيرها... وهذا ما يتطلب منها التكيف مع هذه المتغيرات والاستفادة منها على أحسن وجه. حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، حيث اعتبر التدقيق المحاسبي كأداة هامة وفعالة تساعد المؤسسة في تعزيز مكانتها وتحقيق أهدافها المسطرة من خلال تعظيم أرباحها وتوسيع نشاطها باستغلال الفرصة المتاحة أمامها.

ولكون التسيير الجبائي إحدى أهم الوسائل المهمة في تقليص وتدنئة المخاطر الجبائية التي تواجه المؤسسة والتي يستعملها المسير الجبائي من أجل التسيير والأداء الحسن لممارستها المحاسبية والجبائية، ولتحقيق ذلك لابد أن يكون على دراية تامة بالتشريع الجبائي وكذا الاختيارات الممنوحة له من طرف المشرع الجزائري وكذا احترام قواعد القانون الجبائي لتفادي العقوبات الجبائية.

ولإبراز ذلك تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي وذلك بعرض إطار النظري حول كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين التسيير الجبائي. وللتعمق أكثر في الموضوع أجريت الدراسة الميدانية لتدعيم الإجابات على فرضيات الدراسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق المحاسبي، التسيير الجبائي، المؤسسة الاقتصادية.

Summary:

Today's economic institutions face significant and diverse challenges, as they exist in an environment characterized by the constant change of economic, social and other conditions... this requires them to adapt to and make the best use of these variables. The aim of this study is to learn about the role of accounting audit in improving the fiscal management of the economic institution. Accounting audit is considered as an important and effective tool that helps the institution to enhance its standing and achieve its established goals by maximizing its profits and expanding its activity by taking advantage of the opportunity before it. As one of the most important means of reducing and cushioning the institution's fiscal risks, which are used by the fiscal process to manage and perform well its accounting and fiscal practice, Algerian legislation and the choices made by the Algerian legislature must be fully aware of the rules of the penal code in order to avoid penalties. To highlight this, the descriptive and analytical curriculum was followed by presenting a theoretical framework on how audit contributes to improved fiscal management. To further elaborate on the topic, the field study was conducted to support answers to the study's hypotheses.

Keywords : audit, accounting audit, fiscal management, economic enterprise.