

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي ، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم التسيير، التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

# التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية ورقلة

من إعداد الطالب: نورالدين طاهرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة:

|        |  |                             |
|--------|--|-----------------------------|
| رئيسا  | أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة   | الأستاذ: الهاشمي حجاج       |
| مشرفا  | أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة   | الأستاذ: محمد الحافظ بوغابة |
| مناقشا | أستاذة محاضرة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة | الأستاذة: آمال مهاوة        |

السنة الجامعية: 2016/2015

# الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل :

- إلى روح والدتي العزيزة رحمها الله تعالى .
- إلى من كان دعمه سر نجاحي ورضاه سر فلاحي والدي العزيز أطال الله في عمري.
- إلى زوجتي الكريمة وابني ربيع محمد الأمين وابنتي سعدة (دعاء).
- إلى كل أفراد العائلة ، إخوتي وأخواتي وزوجاتهم وأولادهم.
- إلى جميع أساتذة علوم التسيير وكافة الطاقم الإداري بجامعة ورقلة.
- إلى كافة عمال إدارة الضرائب وخاصة المديرية الجسوية للضرائب ورقلة.
- إلى كافة الأصدقاء والزلاء.
- إلى جميع الزلاء بدفعة ماستر 2 تدقيق ومراقبة التسيير.

\*\*\* جامعة ورقلة \*\*\*

➤ إلى كل من قدم يد المساعدة والنصح.

نورالدين طاهرة

## كلمة شكر وتقدير

قال رسول الله ﷺ [ من لا يشكر الناس لا يشكر الله ] حديث صحيح.

أولا الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، فله الحمد والشكر على منه وعطائه وكرمه علينا، ونعمه التي لا تعد ولا تحصى.

أتقدم بجزيل شكري إلى المشرف الفاضل الأستاذ الكريم بوثابة محمد الحافظ عن قبوله الإشراف على هذا البحث، وعن سخائه بإرشاداته وتوجيهاته وبصناع القيمة، فهو بذلك مدينا لي بفضل لا ينسى ووفقه الله في مشواره.

كما أتقدم بالشكر إلى طاقم قسم علوم التسيير من أساتذة وإداريين وأخص بالذكر رئيس قسم علوم التسيير. والقائمين على المكتبة على المجهودات في سبيل العلم. أقول لكم أمانكم الله على أداء هذه الرسالة المقدسة وذللكم الصعاب.

ولن أنسى لجنة المناقشة التي منته علينا بقبول هذه المذكرة، فشكرا لكم جزيل الشكر.

وشكر خاص لموظفي المديرية الجهوية للضرائب بورقلة والمديريات التابعة لها بتوجيهاتهم وأرائهم.

ولا تنفوتني الفرصة لأشكر كل من ساهم وقدم لي يد العون في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد و أقول لكم جميعا بآرك الله في أنفسكم وسدد خطاكم ، وجعلنا وإياكم من أهل الجنان بجوار سيد الأنام عليه الصلاة والسلام .

\*\*\* نورالدين طاهرة \*\*\*

## الملخص :

تهدف دراستنا إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي والتحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام و امتيازات الخزينة العامة بشكل خاص .

وبهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث ، فكانت هذه الدراسة محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها .

**الكلمات المفتاح :** ضرائب ، جباية ، تهرب الضريبي ، النظام الجبائي الجزائري ، الرقابة الجبائية ، التدقيق المحاسبي.

## Résumé :

Ce mémoire traite le sujet de l'audit comptable et son rôle dans le soutien du contrôle fiscal en se basant sur la réalité du système fiscal et les nombreuses difficultés rencontrées par ce système notamment la fraude et l'évasion fiscale et des risques engendrés au niveau de l'économie nationale en générale et en particulier les privilèges du trésor public.

Dans le but de répondre à la problématique suivante: Comment l'audit peut-il appuyer le contrôle fiscal ? Cette étude tente de mettre en valeur le mécanisme du contrôle fiscal du fait qu'elle est un moyen préventif et répressif en même temps pour lutter contre ce phénomène qui ne cesse d'augmenter et ceux en s'appuyant sur l'audit comptable à des fins fiscales et fonctionnant sur la découverte des irrégularités et les abus commis dans le but d'inciter les contribuables à déclarer intégralement et correctement leurs revenus réalisés.

**Mots clés :** les impôts, la fiscalité, l'évasion fiscale, system fiscale Algérien, contrôle fiscal, l'audit comptable.

## قائمة المحتويات

| الصفحة | قائمة المحتويات  |
|--------|--|
| III    | الإهداء  |
| IV     | الشكر  |
| V      | ملخص   |
| VI     | قائمة المحتويات  |
| VII    | قائمة الجداول  |
| VIII   | قائمة الأشكال البيانية   |
| IX     | قائمة الملاحق  |
| X      | قائمة الاختصارات والرموز   |
| أ      | المقدمة  |
| 1      | <b>الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة</b>                       |
| 3      | المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؛ |
| 30     | المبحث الثاني : الأبحاث والدراسات العلمية السابقة                |
| 35     | <b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية</b>                          |
| 38     | المبحث الأول : الطريقة والأدوات                                  |
| 43     | المبحث الثاني : النتائج والمناقشة                                |
| 78     | الخاتمة  |
| 82     | قائمة المصادر والمراجع   |
| 84     | الملاحق  |
| 114    | الفهرس   |

## قائمة الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول  | رقم الجدول |
|------------|---|------------|
| 45         | حالة مقارنة الميزانيات                              | (1-2)      |
| 46         | كشف المحاسبة  | (2-2)      |
| 48         | النتائج قيد التخصيص                                 | (3-2)      |
| 51         | الكشف البنكي رقم (01)                               | (4-2)      |
| 52         | الكشف البنكي رقم (02)                               | (5-2)      |
| 52         | رقم الأعمال المستخرج                                | (6-2)      |
| 52         | رقم الأعمال المستخرج للنشاط المقاوله                | (7-2)      |
| 53         | رقم الأعمال المستخرج للنشاط التجارة بالجملة         | (8-2)      |
| 53         | رقم الاعمال المحقق                                  | (9-2)      |
| 54         | الأعباء المرفوضة لغياب المبرر                       | (10-2)     |
| 55         | الأساس الربح المحقق لسنة 2009                       | (11-2)     |
| 55         | الأساس الربح الخاضع لسنة 2009                       | (12-2)     |
| 56         | الأساس الربح المحقق لسنة 2010                       | (13-2)     |
| 56         | الأساس الربح الخاضع لسنة 2010                       | (14-2)     |
| 56         | الأساس الربح المحقق لسنة 2011                       | (15-2)     |
| 56         | الأساس الربح الخاضع لسنة 2011                       | (16-2)     |
| 57         | الأساس الربح المحقق لنشاط المقاوله لسنة 2012        | (17-2)     |
| 57         | الأساس الربح المحقق لنشاط التجارة بالجملة لسنة 2012 | (18-2)     |
| 57         | الأساس الربح الخاضع لسنة 2012                       | (19-2)     |
| 58         | الرسوم المسترجعة                                    | (20-2)     |
| 59         | عدد العمال والأساس الدخل المحقق                     | (21-2)     |

|    |   |        |
|----|---|--------|
| 59 | تسوية الرسم على النشاط المهني TAP                   | (22-2) |
| 60 | تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA                  | (23-2) |
| 61 | تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي                    | (24-2) |
| 61 | تسوية الرسم على القيمة المضافة للمشتريات            | (25-2) |
| 62 | تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات. | (26-2) |
| 62 | التقييم الأولي للوضع الجبائية                       | (27-2) |
| 64 | تعديل رقم الأعمال المحقق                            | (28-2) |
| 64 | تعديل الرسم على النشاط المهني TAP                   | (29-2) |
| 65 | تعديل الرسم على القيمة المضافة TVA                  | (30-2) |
| 65 | تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG                | (31-2) |
| 66 | تعديل الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.           | (32-2) |
| 66 | تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتببات  | (33-2) |
| 67 | التقييم النهائي للوضع الجبائية                      | (34-2) |
| 73 | نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسم                      | (35-2) |
| 73 | نتائج الأرباح الخاضعة للضريبة.                      | (36-2) |
| 74 | نتائج الحصيلة الضريبية                              | (37-2) |

### قائمة الأشكال البيانية

| رقم الصفحة | عنوان الشكل                                | رقم الشكل |
|------------|--|-----------|
| 06         | أشكال الرقابة الجبائية                     | (1-1)     |
| 12         | الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات | (2-1)     |
| 13         | الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب  | (3-1)     |
| 14         | الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات    | (4-1)     |
| 15         | الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب              | (5-1)     |
| 20         | معايير التدقيق                             | (6-1)     |

## قائمة الملحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق                                   | رقم الصفحة |
|------------|--|------------|
| 01         | بطاقة انطلاق عملية التدقيق في المحاسبة         | 85         |
| 02         | كشف المحاسبة                                   | 87         |
| 03         | حالة مقارنة الميزانيات                         | 89         |
| 04         | بطاقة التبليغ الأولي                           | 91         |
| 05         | بطاقة بداية الأشغال                            | 92         |
| 06         | بطاقة نهاية الأشغال                            | 93         |
| 07         | جدول الضرائب الفردي                            | 94         |
| 08         | التصريح الشهري ، الفصلي أو الثلاثي (سلسلة G50) | 96         |
| 09         | التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة             | 100        |
| 10         | تقرير التدقيق في المحاسبة                      | 106        |



## قائمة الاختصارات والرموز

| الاختصار   | الدلالة                                  |
|--|--|
| DRV  | مديرية الأبحاث والتدقيقات                |
| SRV  | مصالح الأبحاث والتدقيقات                 |
| DIW  | المديرية الولائية للضرائب                |
| DGE  | مديرية كبريات المؤسسات                   |
| CDI  | مركز الضرائب                             |
| VP   | التدقيق في المحاسبة                      |
| VCP  | التدقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية |
| TVA  | الرسم على القيمة المضافة                 |
| TAP  | الرسم على النشاط المهني                  |
| IRG  | الضريبة على الدخل الإجمالي               |
| Direction de recherches et vérifications           |  |
| Services de recherches et vérifications            |  |
| Direction de Wilaya des Impôts                     |  |
| Direction des Grandes Entreprise                   |  |
| Centre des Impôts                                  |  |
| Verification Comptabilité                          |  |
| Verification Approfondie de situation comptabilité |  |
| Taxe sur Valeur Ajoutée                            |  |
| Taxe sur l'Activité Professionnelle                |  |
| Impôts sur Revenu Globale                          |  |

# المقدمة



## أ- توطئة

يعد النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيًا في الأساس، والذي يصرح من خلاله المكلفون بالضريبة بأنفسهم بأسسهم الضريبية لمصالح الضرائب، في المقابل تتمتع الإدارة الجبائية بالسلطة القانونية لمراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و لإجراء التعديلات المناسبة عند الاقتضاء، في إطار الاحترام الصارم للضمانات المقدمة لهم.

من بين أهم المصادر الداخلية نجد الإيرادات الجبائية التي تشكل إيرادات ثابتة تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية بحيث تسعى جاهدة إلى البحث عن نظام أو تشريع ضريبي محكم يعمل على توعية وتشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في التصريحات.

يعتبر التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية في المجال الضريبي والمحاسبي. حيث أن المشرع منح لهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة بهدف تحسين وتطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على التحصيل الضريبي.

## ب- الإشكالية

من خلال ما تقدم تتضح معالم الإشكالية التي نسعى إلى دراستها، وهي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ؟

تقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية ؟ وما أشكالها ؟
- ما هي أدوات والحسابات المعتمدة في عملية فحص محاسبة المكلف ؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية؟
- ما هي أهم إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي لأغراض الرقابة الجبائية ؟

ت- الفرضيات :

- يرتكز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي والتقني المتمثل في إدارة الضرائب.
- الالتزام بالأدوات و عملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة يساهم في دعم الرقابة الجبائية.
- هناك مجموعة من الإجراءات والمراحل للتدقيق المحاسبي من شأنها التقليل من الغش والتهرب الضريبي.

ث- أسباب اختيار الموضوع :

- هنالك العديد من الأسباب لاختيار الموضوع أهمها:
- التخصص في مجال التدقيق ومراقبة التسيير؛
  - ميول الباحث ورغبته في التمكن في هذا المجال، وإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي؛
  - تحسيس الإدارة الجبائية بأهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في التقليل من الغش والتهرب الضريبي؛
  - أهمية موضوع التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

ج- أهمية الدراسة :

التعرف على الدور الغير المباشر للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية وذلك بفرض الرقابة والتدقيق لكافة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وما يمكن أن ينتج عنه من اكتشاف بعض الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات مما يتطلب التوضيح وإعادة التصحيح واسترجاع الحقوق.

ح- أهداف الدراسة :

- التعرف على الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية ؛
- التعرف على دور التدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق لأغراض الجبائية بشكل خاص.

خ- حدود الدراسة :

الحدود المكانية

المتعلقة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة بتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

الحدود الزمانية

الدراسة الميدانية لملف المؤسسة الاقتصادية في الفترة الزمانية من 2009/01/02 إلى غاية

2012/12/31.

د- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول النظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة " دراسة حالة عينة من الملف الجبائي خضع لعملية التدقيق المحاسبي لأربعة سنوات متتالية " باستخدام أداتي هما الوثائق والمقابلة.

ذ- مرجعية الدراسة

تشكل مرجعية الدراسة التي قمنا بها من الدليل المكلف بالضريبة والمذكرات الإدارية ، التعليمات الوزارة الوصية ، القوانين المالية والجبائية، الملتقيات، الكتب ومذكرات التخرج.

ر- صعوبات الدراسة :

- نقص بعض المراجع المتعلقة بالموضوع؛
- عدم استقرار القوانين والإجراءات الجبائية وتحيّنها المستمر؛
- صعوبة الحصول على المعلومات والإطلاع على ملفات المكلفين.

ز- هيكل البحث :

سعيًا للإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها ، تناول الموضوع من خلال فصلين. الفصل الأول متعلق بالإطار النظري ، ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتناول الأدبيات النظرية لكل من الرقابة الجبائية والإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية. نتطرق فيه للدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع بحثنا، والفصل الثاني متعلق بدراسة حالة ويشتمل على مبحثين هو الآخر. ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الحالة أما المبحث الثاني نتائج دراسة حالة ، وتحليلها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة



**تمهيد:**

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى محافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو التخفيف على الأقل من حدته، وتكتسي أهمية بالغة أكثر نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي.

التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة في عين المكان (مكان ممارسة النشاط). وبغرض التعرف أكثر على هذا المدلولين قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

**المبحث الأول:** الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؛

**المبحث الثاني:** الأبحاث والدراسات العلمية السابقة.

## المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

### المطلب الأول :الإطار النظري للرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة ، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها ،ولا تختلف الرقابة المالية عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها،أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها ، ومبادئها وأشكالها المختلفة.

### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

#### أولا - مفهوم الجبائية :

" الجبائية هي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، التي تضم الضرائب، الرسوم الأدوات والمساهمات الاجتماعية"<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا- مفهوم التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

التجنب الضريبي يعرفه "J.C.MARTINEZ" بأنه " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"<sup>(2)</sup>.

يقصد به التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القوانين والتشريعات الجبائية وذلك باستفادة من الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي، وترجع هذه الثغرات إلى نقص التشريع وعدم التحكم الجيد في صياغة هذه النصوص.

(1) محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية . ديوان ، المطبوعات الجامعية ، ص 183 .

(2) J.C.MARTINEZ « la fraude fiscale PUE » ,France, 1984,p 13.

## 1- مفهوم التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

على خلاف الأول فإن المكلف يلجأ إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة للخرينة، كما عرفه « Lucien Mehl » بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي" (3).

## 2- مفهوم الرقابة الجبائية :

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة حيث عرف الإداري "فايول" الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقييمها" (4). كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها " الوسيلة الجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقية تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها، ليتم التنفيذ وفقاً لمقياس مقرر" (5). يتضح لنا أن الرقابة أداة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ من أجل العمل على تصحيحها أو تغييرها. كما يمكن أن تكون وسيلة وقائية تهدف إلى معرفة مناطق الخلل والانحرافات قبل وقوعها من أجل تفاديها.

ومن أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية، ومن أهم "على أنها فحص لتصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية" (6).

ويمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالضرائب، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للإستقرار وتنمية الإقتصاد الوطني.

(3) Lucien Mehl, sciences et techniques fiscales.P-U-F,paris,1984,P23.

(4) محمد قاسم القزويني .مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 ، ص 25.

(5)وليام توماس .أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ ، عمان ، الأردن ، 1989 ، ص 14.

(6)عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسات المالية الطبعة أ ، الإسكندرية2001 ، ص 223.

## 3- أهداف الرقابة الجبائية :

للقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية واجتماعية و التي يمكن إيجازها فيما يلي (7):

## 1-الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاينة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

## 2-الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.

## 3-الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية ، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

## 4-الهدف الاجتماعي

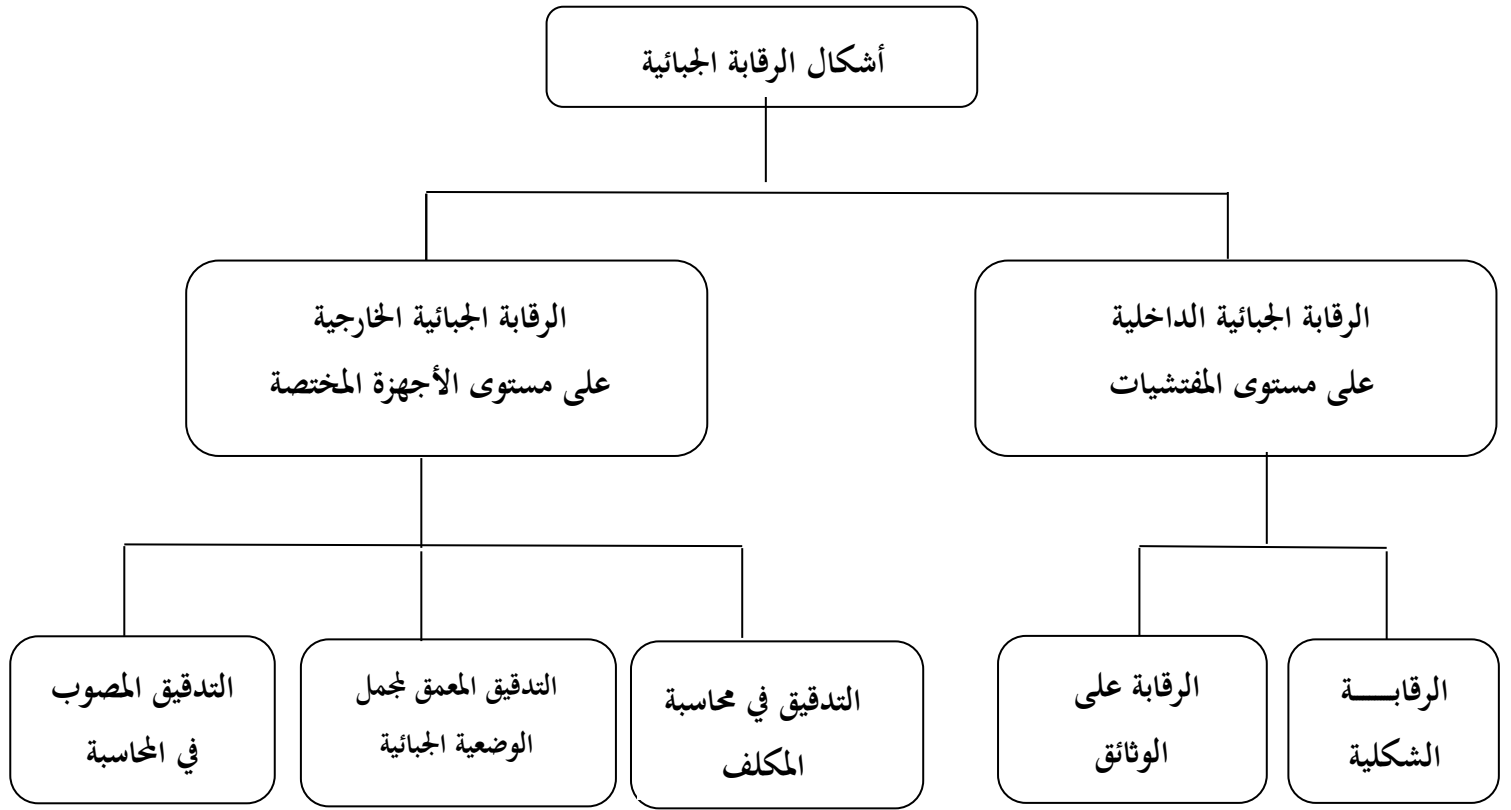
على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في الأداء وتحمل واجباته ، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

7 طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 2002/2001 ، ص 43.

الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال من بينها الرقابة الجبائية الداخلية والرقابة الجبائية الخارجية، وتهدف أساسا إلى التأكد والمصادقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والشكل التالي يوضح أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

الشكل رقم (1-1) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة.

## أولاً- الرقابة الداخلية

هي الرقابة التي تتم على مستوى المفتشيات الضرائب وتكون بشكل دورية مستمر دون التنقل، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي أولي لمختلف الملفات الجبائية الموجودة على المستوى المفتشية. حيث نميز نوعين من الرقابة الجبائية الداخلية هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

## أ- الرقابة الشكلية

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيه الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتعتبر أول عملية رقابية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف وتهدف إلى ما يلي :

- التأكد من هوية وعنوان المكلف.
- التأكد من عدم وجود الأخطاء المادية ( أخطاء الجمع، والترحيل...إلخ) على التصريحات.

## ب- الرقابة على الوثائق

هو تحقيق جبائي يستهدف التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين، عن طريق الوثائق الواردة في الملف والمعلومات التي وصلت إلى المصالح الضريبية من مكلفين آخرين أو من المصالح الضريبية أخرى أو المعلومات الإضافية والتعديلات المطلوبة من المكلفين والهدف من الرقابة هو الكشف عن المكلفين المتخلفين عن واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات كما تسمح كذلك لاختبار الملفات التي يمكن أن تخضع لتحقيق المعمق.

## ثانيا- الرقابة الخارجية

الرقابة الجبائية الخارجية أو الرقابة في عين المكان هي التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكفون بالضريبة نشاطهم ، ويتم وفق برمجة السنوية الصادرة من المديرية العامة ، ويشمل التدقيق في المحاسبة ( التدقيق المحاسبي )، التدقيق المصوب في المحاسبة و التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

## أ- التدقيق في المحاسبة ( التدقيق المحاسبي )

التدقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة حيث أن موضوعها المنشود هو الفحص وتقارب المعطيات الفعلية أو المادية التي تم الحصول عليها تبعا لبحوث سواء كانت داخلية أو خارجية عن المؤسسة .

## ب- التدقيق المصوب في المحاسبة

التدقيق المصوب في المحاسبة هو إحدى أشكال الرقابة الجبائية الحديثة التي تم استحداثها ضمن القانون المالية 2010 حيث نصت المادة 20 مكرر من القانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية<sup>(8)</sup> .

ويخضع لجملة من الشروط يجب مراعاتها:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛
- يتم التدقيق في نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب؛
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص؛

(8) المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية العدد رقم 78 الصادر بتاريخ 2009/12/31 ص 9.

- لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.

### ج- التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

على أنه " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ( المداخيل المحققة خارج الجزائر ، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير المبنية... الخ )<sup>(9)</sup> ، وعرفه الاقتصادي Thierry Lambert " مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل ، ومقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة"<sup>(10)</sup>.

### الفرع الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية :

#### أولاً- الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل التطبيق الجيد وتسهيل عملية مراقبة التصريحات الجبائية وضع المشرع الجزائري إطار قانوني أوجب من خلاله كل المحققين الجبائين بإتباع إجراءات معينة ، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بالمقابل حدد ضمانات لحماية المكلف من كل الأشكال التعسف ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية : حق الإطلاع ، حق الرقابة ، حق الاستدراك و حق المعايبة .

#### أ- حق الإطلاع

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الإطلاع من خلال طلب معلومات من الإدارة المعنية ومصالح الضمان الإجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسرية المهنية لهذه المؤسسة ، ويمكن اعتبار حق الإطلاع أنه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق .

(9) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2015 ، ص 31

(10) (Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle ,économique, Paris,1984, page 8.



ويسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجباية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية (11).

الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجباية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر منها:

- الإدارات العمومية متمثلة في إدارة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة ؛
- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها؛
- الهيئات المالية ؛
- التجار والشركات التجارية (العامة والخاصة).

### ب- حق الرقابة

يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما :

- التدقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الإستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة.

- التدقيق المعتمد لمجمل الوضعية الجباية، قصد التأكد من صحة المداخل المصرح بها ، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف وعلى العموم عادة يستعمل كلا الشكلين للرقابة ، بحيث عند إجراء التدقيق في المحاسبة يقوم المدقق بمعاينة الوضعية الجباية للمكلف (12).

### ج- حق استدراك الأخطاء

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب ، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو أخطاء، وهذا عن طريق إعادة النظر عن الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقا للنص التالي : " يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب" (13).

(11) المادة 45 من قانون الإجراءات الجباية لسنة 2016 ص 24.

(12) ناصر مراد ، " التهرب والغش الضريبي في الجزائر "، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2009، ص 41.

(13) المادة رقم 105 من قانون الاجراءات الجباية ، المديرية العامة للضرائب 2016 ، ص 88

كما حدد المشرع الجبائي الآجال العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة بأربعة سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ، وكل الإغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات المالية غير متقدمة ، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

#### د- حق المعاينة

هو حق الممنوح لإدارة الضرائب " عندما توجد قرائن تدل على ممارسات ، يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة" (14)

#### ثانيا- الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك ، وبواسطتها تنفيذ برنامج المسطر من الإدارة المركزية وتمثل هذه الأجهزة بالمديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، المديرية الكبرى للمؤسسات والمراكز الضرائب .

#### أ- مديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)

أنشأت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288/98 الصادر في جويلية 1998 م ، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية ، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والتدقيقات في سبتمبر 1998 م ، وتحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي (15) ومهام وهذه الأخيرة :

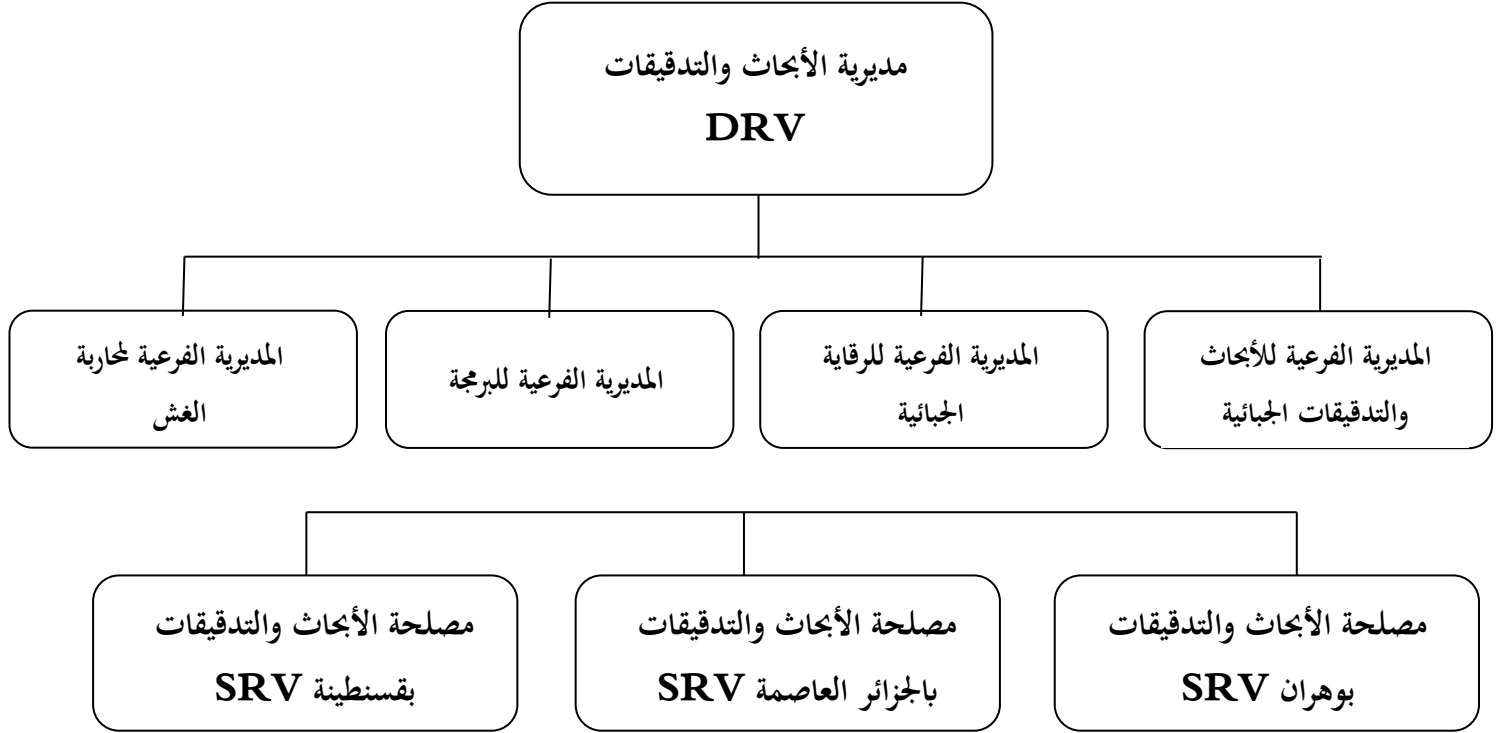
- تنفيذ برنامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية؛
- تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلف عبر كامل التراب الوطني؛

(14) المادة رقم 34 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب 2016

(15) المادة 43 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/25 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 29 مارس 2009، ص 11.

- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام أو كل السلطات المختصة بالإتصال مع مختلف الهيئات ، كما تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV)



المصدر : الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، الجزائر ص 09.

الشكل رقم (1-2) الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات.

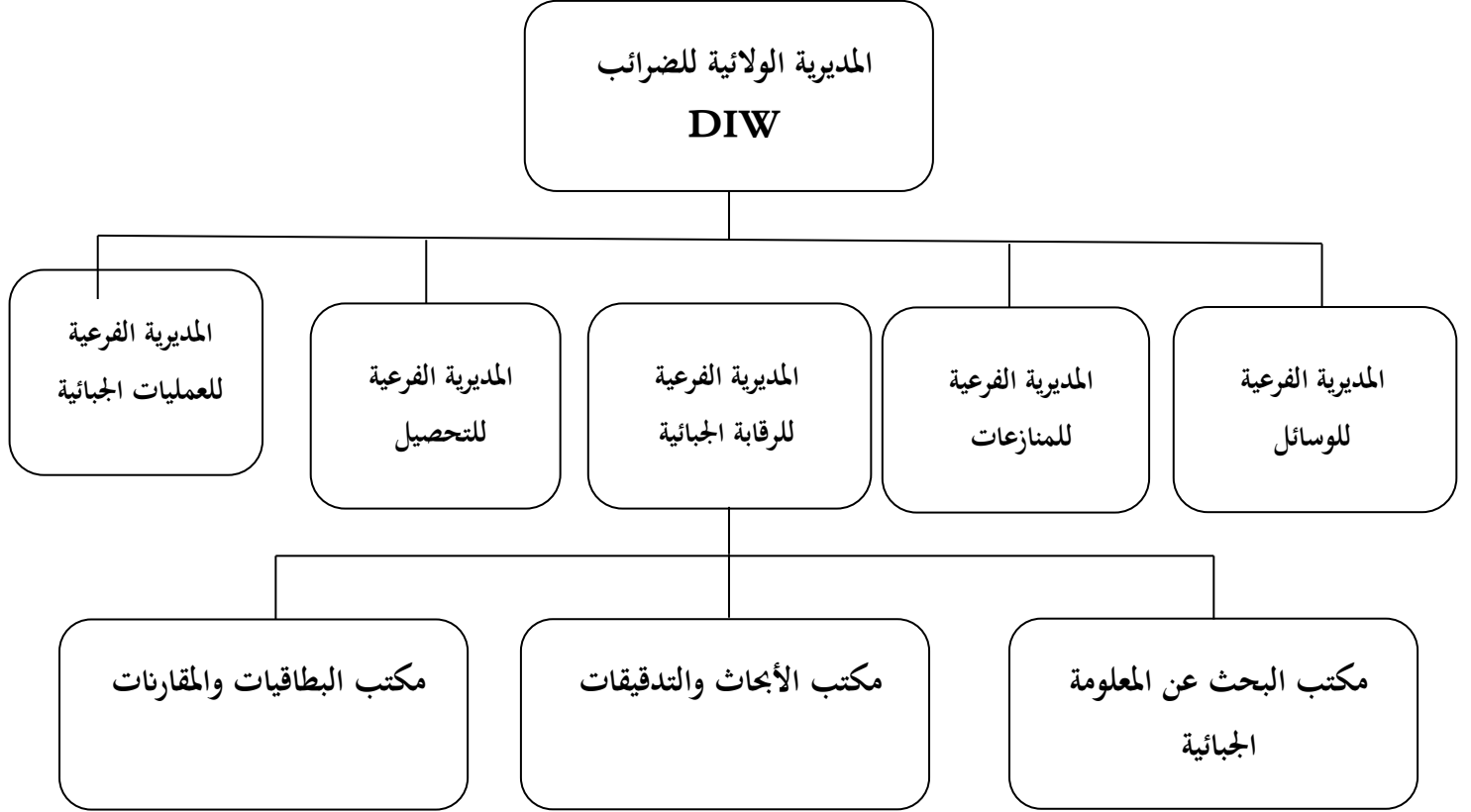
### ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية ، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة بهذه المهمة ، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة ، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التدقيق، وتتضمن (3) مكاتب ، وهي مكلفة بما يلي :

- إعداد بطاقة لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي ؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة المستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- السهر على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها باستمرار؛

- البحث والتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال .  
والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية



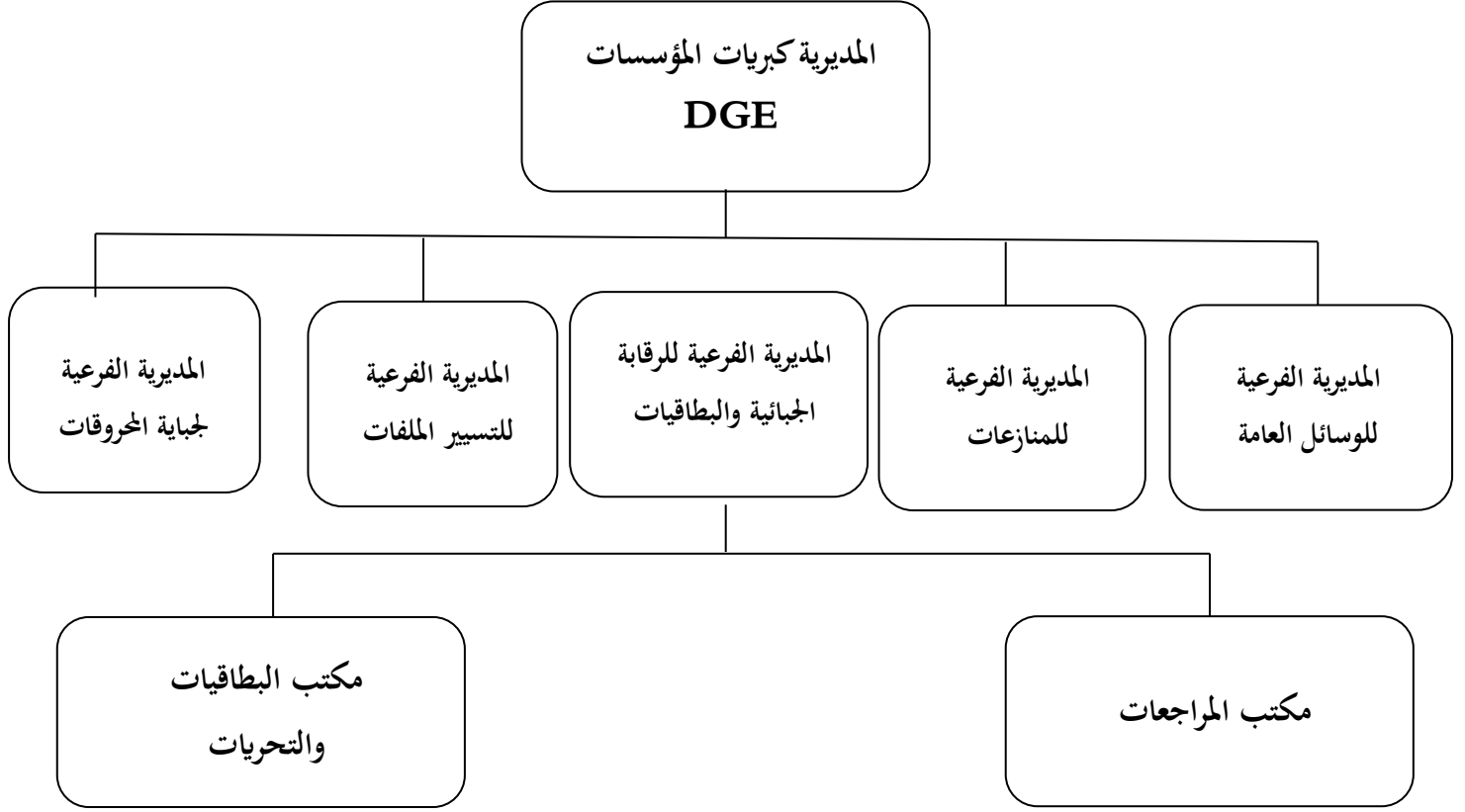
المصدر : الجريدة الرسمية ، العدد 20 المؤرخ في 29 /03/ 2009 ، ص 17

### ت- مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

تعتبر من الاجهزة الحديثة وهذا لتقليص الضغط عن الأجهزة الرقابية السابقة، **أنشئت** بموجب المرسوم التنفيذي رقم 302/02 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء الى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، ومن بين المهام المسندة لمديرية تتمثل فيما يلي :

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية كبريات المؤسسات (16)  
 الشكل رقم ( 4-1 ) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق ص 10

### ث- مركز الضرائب CDI

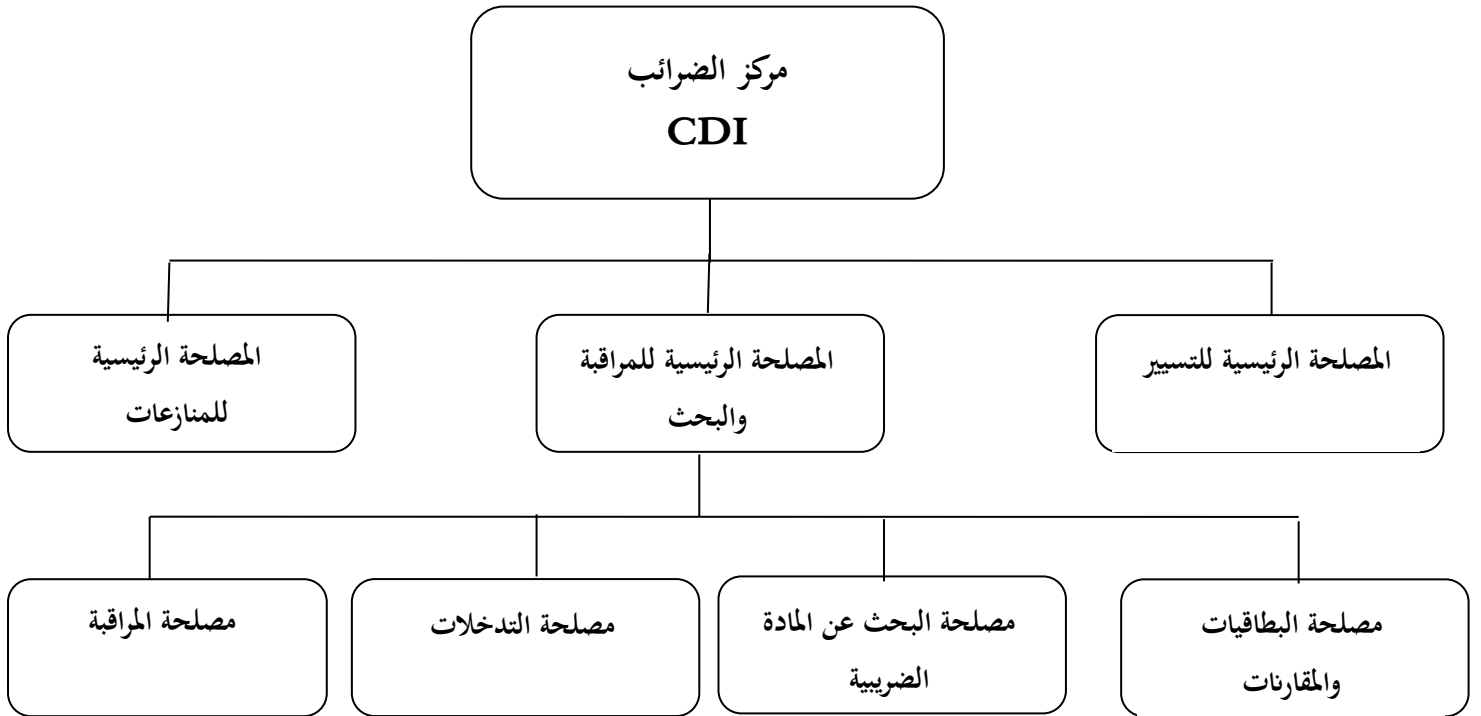
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100 000 000 دج ، ومن مهامه :

- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

( 16 ) المادة 01 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 ، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادر بتاريخ 22/06/2005 ، ص 20

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
  - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
  - البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
  - إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم (1-5) مركز الضرائب CDI



المصدر : المرجع السابق، مرجع سابق ص 22

## المطلب الثاني الإطار التصوري للتدقيق المحاسبي

سنتطرق الى مفهوم التدقيق وأنواعه بشكل عام والإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.

## الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأنواعه

## أولاً- التدقيق المحاسبي

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق حيث عرف BERNAULT ET GERMOND عملية التدقيق على أنها :اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ،وعلى مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة .(17)

## التدقيق المحاسبي :

هو عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصاً نظامياً ومطابقاً للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحيد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع.(18)

من هنا يتضح أن عملية التدقيق المحاسبي تعني بالضرورة :

## أ- الفحص

ويقصد بالفحص التأكد من صحة وسلامة تسجيل العمليات التي تمت بالمؤسسة أو المشروع ، وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت .

(17) L-LOINNEL .G ET GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégiques , op-cit,P21.

(18) زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية ،دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ،2015 ص 09.

## ب- التحقيق

ويقصد بالتحقيق مدى إمكانية الحكم على مدى ملاءمة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية الفترة الزمنية المعينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المؤسسة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها.

## ت- التقرير

يقصد بالتقرير هنا ، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية ، ومن تم التحقيق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة ، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي في محترف يقدم بطريقة كمي يلخص نتيجة الفحص والتحقيق .<sup>(19)</sup>

## ثانيا- أهداف التدقيق المحاسبي

وتتمثل أهم أهداف التدقيق فيما يلي :

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التأكد أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية وفق ما نص عليه المشرع؛
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في البيانات؛
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المسطرة.

(19) زهير عيسى ،مرجع سبق ذكره ، ص 09.



## ثالثاً- أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تقسيم أنواع التدقيق المحاسبي إلى ما يلي:

## أ- من حيث الاستقلالية والحياد

يركز على نوعين أساسيين هما<sup>(20)</sup> :

- **التدقيق الداخلي:** لقد تم الاعتماد على التدقيق الداخلي من أجل احتياجات الإدارة إلى وجود رقابة داخلية تضمن التحقيق من عمليات المؤسسة وهي خلية التدقيق الداخلي ويتضمن هذا النوع فحص منظم لأنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق<sup>(21)</sup>، ويشمل أيضاً على المدقق الداخلي بصفته شخص موظف في المؤسسة بالتدقيق والرقابة وإعطاء الاستشارة الضرورية لمختلف المستويات الإدارية ؛
- **التدقيق الخارجي:** تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من كاتب المحاسبة والتدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية للمدقق الخارجي هو إجراء فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً دقيقاً ومحايداً للتحقيق من أنها تمت فعلاً والخروج بتقرير يتضمن رأيه الفني والمحاييد في نظام الرقابة الداخلية وسلامة القوائم المالية<sup>(22)</sup>.

## ب- من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين هما<sup>(23)</sup>

- **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالفات تحت طائلة من العقوبات المقررة ؛
- **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الغير ملزم بقانون معين أو بلائحة معينة وإنما لأغراض معينة متعلقة بالمؤسسة.

(20) غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006 ص 26.

(21) (Daoudyousefsobh, Internal Audit Manual, According To International Standards, Le union des Bonquearabes, loubnan, 2007, p79)

(22) خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار النشر ، عمان ، الأردن ، 2001 ، ص 09.

(23) Daoudeyousefmatin, Internal Audit Manual, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes, Loubnane, 2007, P : 79.

## ت- من حيث مدى فحص حجم الاختبارات

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين هما <sup>24</sup>

- **التدقيق الشامل (التفصيلي):** المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، يصلح هذا النوع في المؤسسات صغيرة الحجم، بينما في حالة المؤسسات الكبيرة سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة ؛
- **التدقيق الاختباري :** ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور المؤسسات الكبرى ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة وفي حالة توفر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

## ث- من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين أساسيين هما <sup>(25)</sup>

- **التدقيق الكامل:** هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله؛
- **التدقيق الجزئي:** هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره.

## ج- من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا التقسيم ينقسم إلى قسمين هما :

- **التدقيق المستمر:** تتم من خلال عمليات الفحص وإجراءات اختبارات السنة المالية ككل وفق برنامج زمني محدد مسبقا وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقيق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية ؛
- **التدقيق النهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

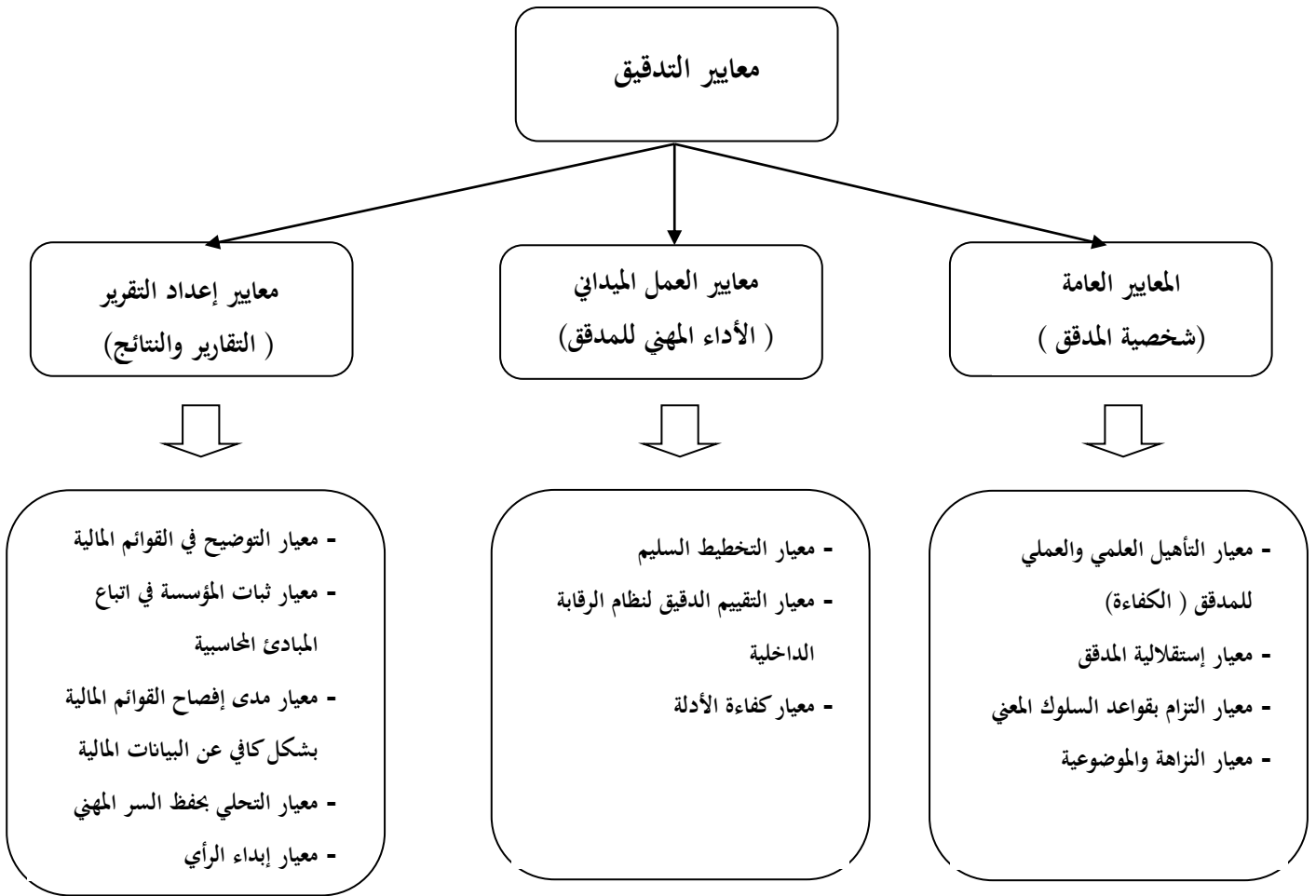
(24) كمال الدين الهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2001 ، ص :194.

( خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص :25.22 )

### الفرع الثاني معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر هذه المعايير مستويات مهنية لضمان التزام المدقق الحسابات ووفائه بمسؤولية في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المدقق وإعداد التقرير بكفاءة وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات كما هو موضح في الشكل التالي (26):

شكل رقم (6-1) معايير التدقيق



المصدر : لبي محمدادي ، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر، 2014، ص:11.

## أولاً- المعايير العامة

- وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية ، وتشمل ثلاثة معايير وهي :
- الكفاءة: أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العملي مع عامل التطور والتحديث في تدقيق الحسابات؛
  - الإستقلالية: تمثل أساس مهمة التدقيق أي القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية وهذا ما نصت عليه المادة 3 من قانون رقم 91-08، والمادة 67 من قانون 01/10<sup>(27)</sup>؛
  - العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوق وواجباته المهنية.

## ثانياً- معيار العمل الميداني:

- وتشمل هذه المجموعة ثلاثة معايير وهي :
- وضع مخطط وافي وشامل ويشرف على مساعديه بطريقة الملائمة لتنفيذ البرنامج المسطر؛
  - القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساس للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها كما أشارت المادة 25 من القانون 10-01<sup>28</sup>؛
  - الحصول على أدلة وقرائن الإثبات والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساس معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

## ثالثاً- معايير إعداد التقارير

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ، وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون 10-01<sup>29</sup>؛

( 27 ) الجريدة الرسمية ، القانون 91-08 ، العدد 20 المؤرخ في 01/05/1991 ص: 651.

( 28 ) الجريدة الرسمية ، القانون 10-01 ، العدد 42 المؤرخ في 19/07/2010 ص: 07.

( 29 ) المرجع السابق، ص 08

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة ، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال ، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

### الفرع الثالث : مراحل التدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تتم بمختلف الضرائب ورسوم وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد<sup>(30)</sup>.

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

سنتطرق في هذا المحور إلى المراحل الميدانية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بالمهام المكلف به.

#### أولاً- مراحل التدقيق المحاسبي: تتم عملية التدقيق وفق ثلاثة مراحل مبينة كما يلي<sup>(31)</sup>:

يتم اختيار المكلفين الخاضعين لعمليات التدقيق إلى مجموعة معايير ، هذه المعايير محددة من قبل الإدارة المركزية ، حيث يتم إعداد البرامج السنوي من طرف المصالح المركزية والمتابعة يتم من قبل المديرية الجهوية للضرائب.

(30) محمد محمود ذيب حوسو ، التدقيق للأغراض الضريبية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح ، فلسطين، 2005، ص:15.

(31) Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P29.

## أ- إجراءات إعداد برامج التدقيق

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية فترة زمنية معينة (سداسية أو سنوية) بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية، ويقوم المدير الولائي للضرائب وبالتشاور مع المصلحة يحدد فيه القائمة النهائية وأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء وتوجيهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الإمكانيات المتوفرة وبعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات والاختيار المكلفين المعنيين بالعملية، يتم إدراجهم ضمن القائمة الإسمية للبرنامج السنوي المقترح، ويرسل للمديرية الجهوية للضرائب لتجميع الولايات الناحية، ترسل إلى المديرية المركزية وفق الرزنامة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والتدقيقات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي، الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، ويمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في تدقيق في المحاسبة خارج البرنامج السنوي بناء على المعطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسله إلى المصالح المعنية.

## ب- معايير انتقاء المكلفين

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

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخرتين؛
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط للممارس ورقم الأعمال المصرح؛
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان؛
- الأنشطة المتكررة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

## ت- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف :

يسحب المدقق هذه الملفات الجبائية من المفتشيات وهي مصلحة مختصة بتسيير ملفات المكلفين، يقوم العون المدقق بفحص الملف المكلف قبل إجراء التدقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب الشركة أو الشركاء.

كما يقوم العون المدقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذه الأخيرة من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة بعد الآجال قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا<sup>(32)</sup>.

### ث- المعاينة المادية للمؤسسة

يمنح القانون للعون المدقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التدقيق المحاسبي<sup>(33)</sup> من أجل فحص الوثائق التقنية بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلا عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وجر قيم الصندوق.

### ج- استمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني

ومن أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملا الوثائق التقنية التالية: (34)

#### 1- إعداد كشف المحاسبة (O.N17)<sup>(35)</sup>

يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق والهدف منه متابعة التغيرات لكل من رقم الأعمال، الأعباء والريح الصافي.

#### 2- إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات (O N 16)<sup>(36)</sup>

تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة محل التدقيق، ويحتوي على (05) أعمدة حيث العمود الأول يعبر عن السنة المرجعية للمقارنة وغير معنية بالتدقيق والمتبقية السنوات المعنية بالتدقيق والهدف منه دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، المؤونات و حركة القروض.

es Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, ) Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale D32( Edition Alger Print,2001,P29 P31

(33) المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 13

) 34(Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P31.

(35) أنظر الملحق رقم: 02

(36) أنظر الملحق رقم: 03

## ثانيا - المرحلة الميدانية لعملية التدقيق

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيدية خاصة بدراسة الملف الجبائي ينتقل المدقق إلى الأعمال الميدانية بالقيام بالإجراءات التالية :

- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة؛
- التدخل بعين المكان؛
- التدقيق في الوثائق المحاسبية.

## أ- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن إجراء أي تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم الإشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم والسنوات المتعلقة بالتدقيق ويرفق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل (37).

وفي بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية ، والهدف منها السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في (38):

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

الهدف من الجرد والمعاينة هو جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول طبيعة نشاط الفعلي للمؤسسة ومقارنتها بما هو مصرح به. وذلك بتحرير محضر معاينة يسجل فيه جميع البيانات و الملاحظات التي أسفرت عملية الجرد المادي ، ويوقع المكلف عن المحضر المعاينة وفي حالة الرفض يبين ذلك في محضر بعبارات رفض التوقيع.

(37) المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ص : 13

(38) ( Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification de comptabilité ,Paris ,1995,p :23 )



## ب- التدخل بعين المكان

بعد انقضاء المدة القانونية (عشرة أيام) بجر المدقق محضر بداية الأشغال<sup>(39)</sup>، ينتقل المدقق لعين المكان مباشرة أعماله الميدانية والمتمثل في محادثات مع مسيري المؤسسة أو المكلف حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، الجانب التسييري، الوضعية المالية والمادية، مكانتها في السوق، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في التدقيق، وعلى العون المدقق أن يضع مجموعة من النقاط لمعرفة:

- الإطار القانوني للمؤسسة؛
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج)؛
- الاستثمارات الحالية والوسائل الإنتاج؛
- المحلات المسجلة في أصول الميزانية؛
- الربط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة، والهيئات الأخرى؛
- المحاسبة المستعملة والإجراءات.

## ث- التدقيق في الوثائق المحاسبية

يتم عملية التدقيق في الوثائق المحاسبية عبر مرحلتين:

- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل؛
- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون.

## 1- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

يقوم هذا التدقيق على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

## ● مسك السجلات التجارية

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، ويجب أن تكون ممسوكة، وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ غلق آخر دورة<sup>(40)</sup>.

(39) أنظر الملحق رقم: 01

(40) العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدينة، أكتوبر 2008، ص: 175.

## • دقة ووفرة الوثائق المحاسبية

يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء، والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المدقق للتأكد من صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع.

## 2- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، أي المشتريات، المخزونات، وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية وتدقيق حسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى. وفيما يلي نتعرض لبعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاءً وثغرات المتعلقة بالعناصر السابقة، وما تحتويه بعض الكشوفات المالية :

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة، أو عدم وجود فاتورة).
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء.
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحديد فواتير البيع لبعض المبيعات.
- عدم تسجيل المبيعات الفضلات والمهملات.
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة.
- فحص اهتلاكات الثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعتها بمقارنتها مع الواقع.
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً
- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع.
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.

## ثالثاً- المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

الهدف الأساسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الوعاء لمختلف الضرائب والرسوم المستحقة المصروح بها، في هذه المرحلة يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلاً ومضموناً أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها.

## أ- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

## 1- قبول المحاسبة

هناك معايير لقبول محاسبة المكلف تتمثل في :

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل أي تكون ملتزمة بتطبيق القواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - المحاسبة مقنعة (متبثة) تكون مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية.
  - المحاسبة صادقة تكون خالية من الإغفالات والتجاوزات.
- قبول محاسبة المكلف تصنف حسب المستويات التالية :
- قبول صريح : تكون فيها المحاسبة منتظمة ، صادقة ومثبتة بدون إجراء أية تقويمات .
  - قبول نسبي : يتضمن تسجيل بعض الانحرافات من قبل المكلف، في هذه الحالة يقوم العون المدقق بالإجراء التقويم والمقصود به أن يكون هناك الاتصال بينه وبين المكلف حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بتأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب ابلاغ المكلف بهذا التقييم.

## 2- رفض المحاسبة

ويكون الرفض في الحالات التالية :

- مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون التجاري ، والشروط النظام المحاسبي المالي ، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية.

## ب - تبليغ النتائج التدقيق المحاسبي

هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق ، يقوم بإبلاغ مكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي<sup>(41)</sup> لتسوية الوضعية الجبائية ، والتبليغ النهائي على أساسه تصدر جدول الضرائب الواجبة الدفع كما يتم ذلك بإشعار رسمي<sup>(42)</sup> للمكلف شخصيا حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

## 1-التبليغ الأولي

يكون هذا الإشعار مفصل جيدا وبأسلوب واضح يسمح للمكلف فهمه وتسجيل ملاحظاته ، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام، ويتضمن هذا التبليغ على الطرق المستعملة في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية ، يقوم العون المدقق من خلاله توضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق، حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما كآجال قانونية لرد على التبليغ الأولي على شكل مراسلة مرفقة بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه بإعادة التقدير لهذه الوضعية ، وعلى العون المدقق الالتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة من طرف المكلف.

## 2-التبليغ النهائي :

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، وفي هذه الحالة يواجه العون المدقق حالتين :

- 1- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل الملاحظات الخاصة على نتائج التدقيق ، أو اعتراضه على الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات ووثائق مع الرد المرسل.
- 2- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة (أربعين (40) يوما)، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها ،والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف ،لأنه يعتبره قبولا ضمنيا<sup>(43)</sup>.

(41) أنظر الملحق رقم :04

) 42( Note N° 134 /MF/DGI/DRV/2000 DU 15/02/2000.

(43) المادة 20-08/07 من قانون الإجراءات الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، 2016 ص 11

وبعد قراءة ودراسة الرد والإطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب تصحيح النقاط الواقع فيها الجدل والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلامه للمكلف عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب أن يكون مفصل وواضح بشكل جيد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى، ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية (44) التي تمثل نهاية إجراءات التدقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المستدركة(45).

وفي الأخير يتم الإقفال الملف التدقيق وتحرير محضر نهاية الأشغال(46)، بالإضافة إعداد التقرير النهائي(47) حول حصيلة التدقيق في محاسبة المكلف، ويرسل هذا التقرير إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها لحفظ والأرشفة.

## المبحث الثاني: - الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

يعتبر استطلاع الدراسات السابقة من المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث ، وسنتناول في هذا المبحث دراسات لها علاقة مع الدراسة الحالية وفق مطلبين الأول يتمثل في عرض الدراسات العلمية السابقة أما الثاني يتمثل في مميزات الدراسة الحالية .

### المطلب الأول: الدراسات العلمية السابقة

#### الفرع الأول : الدراسات العربية

##### ➤ الدراسة الأولى

دراسة بعنوان " نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية "، قام بإعداده العثماني مصطفى، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية و محاسبة ، جامعة المدية ، الجزائر ، 2008،

تمحورت إشكالية الدراسة في: إلى أي مدى يمكن لنظام المعلومات أن يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية في النظام الجزائري .

(44 ) Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001,P117.

(45) أنظر الملحق رقم: 07

(46) أنظر الملحق رقم: 06

(47) أنظر الملحق رقم: 10

تطرق الباحث لنظام المعلومات، وكيف يتم توظيف المعلومات بشكل جيد من خلال بناء نظام معلوماتي جبائي يضمن استخراج المعلومة بالشكل الذي يفعل الرقابة الجبائية ، بالنسبة للواقع الجبائي الجزائري فانه في نظر الباحث يفتقر إلى نظام للفعالية وسرعة التكيف مع المتغيرات الاقتصادية الراهنة إلا أنه يطمح لتحقيق ذلك مستقبلا .

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بنظام المعلومات و الرقابة الجبائية ،تم تحليلها واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج ،بالإضافة إلى استخدام المنهج التاريخي لاستعراض أهم محطات تطور النظام الجبائي في الجزائر منذ الاستقلال . من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن نظام المعلومات يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية.

### ➤ الدراسة الثانية

دراسة بعنوان " تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي" ، قام بإعداده كحلة عبد الغاني، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،جامعة المدية ، الجزائر ، 2012،

تمحورت إشكالية الدراسة في : ما هي آليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر من منطلق إصلاح النظام الضريبي في ظل استفحال ظاهرة التهرب الضريبي.

يهدف هذا البحث إلى تبيان مدى تفعيل الرقابة الجبائية وفق لإصلاح النظام الضريبي بعد عام 1990، ومن جهة أخرى إلى الحد من أثر الغش والتهرب الضريبي باعتبارها ظاهرة تحد من موارد خزينة الدولة وتحول دون تحقيق مسار التنمية الاقتصادية .

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض إصلاحات النظام الضريبي الجزائري وكذا ظاهرة التهرب والغش الضريين وآلية عمل الرقابة الجبائية وفعاليتها، و استخدم أسلوب التحليل الإحصائي للمعطيات.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن الإصلاحات الضريبية المطبقة كانت محدودة ، فيما يخص الهدف الإستراتيجي المتمثل في تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية بسبب التسرع في التطبيق الآلي للحلول المستوردة من المؤسسات المالية الدولية دون تأهيل بيئة الجبائية الوطنية، وبالإشارة إلى أن الإجراءات التشريعية والإدارية المتخذة بجانب الرقابة الجبائية تؤكد على عدم فاعلية الرقابة الجبائية من سد الثغرات الموجودة في القانون الضريبي.

## ➤ الدراسة الثالثة

دراسة بعنوان " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، قام بإعداده سليمان عتير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012،  
تمحورت إشكالية الدراسة في: ما هو دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.  
تهدف هذه الدراسة إلى العلاقة الموجودة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية في مكافحة التهرب.  
لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج التحليل الوصفي وذلك من خلال دراسة واستقراء بعض الكتابات التي يتضمنها الفكر المحاسبي المتعلقة بالمعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، بالإضافة إلى الاعتماد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين أدوات وطرق الرقابة الجبائية المختلفة وجودة المعلومات المحاسبية.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجبة تسديدها يعتمد على المعلومات التي يتضمن التصريح والتأكد منها يتم عن طريق الرقابة الجبائية كما قدم الباحث توصيات مختلفة بهذا الشأن نذكر منها، ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري وكذا توطيد العلاقة بين المكلف و مصالح الضرائب وبنائها على حسن النية ففي نهاية تعتبر الرقابة الجبائية بمثابة تنويع لجودة المعلومات المحاسبية.

## الفرع الأول : الدراسات الأجنبية

## ➤ الدراسة الأولى :

**Thème « le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude » présenté par Mr KHARROUBI Kamel , mémoire magister en science commerciales, université d'oran Es-senia,2010/2011.**

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى نجاعة الآليات التي يفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة التهرب الضريبي .

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها تحد من موارد خزينة الدولة وتحول دون تحقيق مسار التنمية بالإضافة إلى تبيان معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على حدها بغية تحسينها.  
لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث أستخدم المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، للمعالجة واستخلاص بعض النتائج والتوصيات.

من أهم النتائج التي توصل إليه الباحث أن المشكل التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري ويعود سبب ذلك إلى وجود خلل في النظام، لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب مع تأكيد أهمية الدور المالي للضريبة .

### ➤ الدراسة الثانية

**Thème « le Renforcement de lutte contre la fraude fiscale » présenté par Mr TAIBI Nabil, IMESSAOUDENE Hedjila, mémoire D.E.S.F , Ecole National des impôts, Koléa 2005.**

تمحورت إشكالية الدراسة في : ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب الضريبي .  
تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة.  
لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المرح بين المنهج الوصفي و التحليلي، حيث استعرض الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة ، بالإضافة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعاليتها الرقابية في محاربتها ، بغية الوقوف على المعوقات لتصحيحها .  
من أهم النتائج التي توصل إليه الباحث أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر .

### المطلب الثاني: مميزات الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة

- بعد طرح لأهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية بشكلها العام (إطار التنظيمي والقانوني) وعن آليات التفعيل وتحسينها لتخفيف ظاهرة التهرب الضريبي .
- مميزات دراستنا عن الدراسات السابقة نوجزها في النقاط التالية:
- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن الدراسات السابقة ، حيث ركزت دراستنا على معرفة واقع التدقيق المحاسبي على مستوى المديرية الولائية للضرائب (مكتب الأبحاث والتدقيقات)؛
  - إبراز أهمية التدقيق ودوره تحسين في مصداقية البيانات المالية والمحاسبية المصرح به من طرف المكلف بالضريبة ؛
  - التركيز على مستجدات القوانين والنصوص التشريعية الصادرة من المديرية المركزية وبالأخص القوانين المحاسبية المطبقة للأغراض الضريبية.
  - التعرف على الأدوات والمعايير لاختيار المكلفين المدرجين لعملية التدقيق .



## خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق المحاسبي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية، لكونه الوسيلة المعتمدة في التحقيق من صحة وسلامة القوائم المالية، يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد الوسائل الرقابة الجبائية التي تتخذها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه الوسيلة تستخدم لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، وعلى العون المدقق الالتزام بكل مراحل و الإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية. وعلى هذا الأساس فإن التدقيق المحاسبي يلعب دور مهم في الرقابة الجبائية من خلال الفحص محاسبة المكلف من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي المتمثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله لكل الأنشطة الممارسة .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية



## تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي، وبالإضافة إلى مجموعة من الإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية لإجراء عملية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، وكذا الدراسات السابقة التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع البحث، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة تطبيقية لعينة من الملفات الجبائية خضعت لعملية التدقيق المحاسبي من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبتحديد مكتب الأبحاث والتدقيقات، لوجود بعض المؤشرات توحى بعدم احترام المكلف بالضريبة للقواعد والقوانين المحاسبية المعمول به للأغراض الجبائية.

لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : الطريقة والأدوات؛

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة.

## المبحث الأول : الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا.

## المطلب الأول: طريقة الدراسة

يتضمن هذا المطلب على فرعين :

الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة؛

الفرع الثاني: تحديد منهجية الدراسة؛

## الفرع الأول: تقديم مجتمع وعينة الدراسة

## أولاً- تقديم مجتمع الدراسة

تتمثل مجتمع الدراسة في المديرية الولائية للضرائب بورقلة

## أ - تعريف المديرية

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية ، وتمثل السلطة التنفيذية للدولة في ممارسة مختلف السياسات الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضرائب لفائدة الخزينة ، وإجراء عملية الرقابة على المكلفين المعنيين على مستوى الولاية.

يتم تنفيذ المهام المخولة لها وفقا للقوانين السارية المفعول والمتمثلة في القانون الضرائب المباشرة ،قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون الطابع ،قانون التسجيل ، قانون الرسم على القيمة المضافة ،قانون الإجراءات الجبائية .

ومن بين مهامها مكلفة بـ:

- السهر على احترام التنظيم التشريعي الجبائي، متابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة التنفيذ وتقييم نتائجها؛
- إعداد الجداول وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب

### ب- مهام هياكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تتكون مديرية الضرائب لولاية ورقلة من خمسة مديريات فرعية و تضم مكاتب ،

#### 1- المديرية الفرعية للوسائل وتضم (04) مكاتب

- مكتب الموظفين والتكوين: يعمل على التسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني بالإضافة تحسين مستواهم عن طريق التكوين المستمر.
- مكتب عمليات الميزانية: دفع رواتب وأجور المستخدمين وكذا تسديد نفقات الإدارة.
- مكتب متابعة المطبوعات: من مهامه ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات .

#### 2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

- مكتب الجداول : من مهامه المصادقة على الجداول التي تمت تصنيفها؛
- مكتب الإحصائيات : من مهامه جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها للمديرية الجهوية والمركزية.
- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة :ومن مهامه توزيع العمليات والمناشير والمذكرات الواردة من المديرية الجهوية للضرائب عن طريق المديرية المركزية بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي مع متابعة ومراقبة تنفيذ برنامج وعمليات الرقابة الدورية.
- مكتب التسجيل والطابع :من مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهام المفتشيات.

#### 3- المديرية الفرعية للتحصيل : تضم ثلاثة مكاتب وهي :

- مكتب مراقبة التحصيل: ومن مهامه مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب؛
- مكتب مراقبة التسيير المالي : من مهامه تلقي النتائج والإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب لتجميعها وإرسالها للإدارة المركزية بالإضافة إلى مراقبة المحاضر والجرد المالي التي يعدها قباضي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات ؛

- مكتب التصفية: ومن مهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية.

#### 4- المديرية الفرعية للمنازعات

تتكفل هذه المديرية بالمنازعات بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، لأن القوانين الجبائية كلها تنص على أنه من بين حقوق المكلفين حق الطعن في الضرائب المفروضة، وهذا الطعون لا تقبل إلا بعد تقديم شكايها في إطار التظلم أمام المدير الولائي للفصل فيها، ويسمى بالطعن الإداري. والمكلف ليس له الحق بتقديم الطعن أمام العدالة إذا لم يقدمه أمام المدير الولائي، وتتكون من ثلاثة مكاتب وهي:

- مكتب النزاعات القضائية ولجان الطعن ؛
- مكتب الشكايات ؛
- مكتب التبليغات والأمر بالصرف.

#### 5- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

بحكم أن الأهداف الأساسية المستوحات من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي بهذا الصدد تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تتلخص مهامه الأساسية في التدقيق في محاسبة المكلف ، وضمان حسن التبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة ، وتتكون من ثلاثة مكاتب هي :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : من مهامه إعداد بطاقة خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها بالإضافة برحمة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
- مكتب البطاقات والمصادر المعلومات : من مهامه تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، وتصنيفها وتوزيعها بين المفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
- مكتب الأبحاث و التدقيقات : من مهامه برحمة ومتابعة إنجاز القضايا الخاضعة للتدقيق المعمق بشكل سنوي وتقييم النتائج المحصلة بالإضافة إلى السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التدقيق ومتابعتها بشكل مستمر.

## ثانيا- تقديم العينة الدراسة

في هذا الإطار فقد تم دراسة عينة للملف جبائي خضع لعملية التدقيق وفقا لنموذج المستعمل من طرف الإدارة الجبائية ، والذي تحصلنا عليه بالالتزام بعدم ذكر الإيضاحات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة ، الهيئات المعنية، والأعوان المكلفين بعملية التدقيق .

## الفرع الثاني: منهجية الدراسة

## أولا - منهج الدراسة

- المنهج الوصفي : (في الجانب النظري) ويعتمد على وصف من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية ، للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها.
- منهج دراسة الحالة ( في الجانب التطبيقي): لأنه يوافق طبيعة الموضوع والذي يضمن إسقاط ميدانيا على الموضوع محل الدراسة من خلال الأدوات المستخدمة ، الوثائق والبيانات ، المقابلات الشخصية ، جمع الملاحظات من أجل استخلاص النتائج وتحليلها.

## ثانيا- المتغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في التدقيق ودوره في دعم الرقابة الجبائية، يتكون من متغيرين أساسيين هما:

- المتغير المستقل: التدقيق المحاسبي؛
- المتغير التابع: الرقابة الجبائية.



## المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

## الفرع الأول: وثائق الدراسة

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتعلقة بالموضوع الدراسة الرقابة الجبائية وأساليب المستخدمة في عملية الرقابة الجبائية في النظام الجزائري ، وهي بمثابة الخطوة الأولى للانطلاق البحث ، وهذه الوثائق تتمثل فيما يلي :

- مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية والصادرة من المديرية العامة للضرائب؛
- مختلف القوانين الجبائية وخاصة منها القانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016؛
- دليل العون المدقق في المحاسبة المكلف بالضريبة ؛
- الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية؛
- النصوص والتشريعات الواردة في الجريدة الرسمية المتمثلة في القوانين المالية.

## الفرع الثاني: المقابلات

الهدف من المقابلة هو التأكد من الخصائص الخاصة عن طريق الأسئلة والتحاوور مع المكلفين بعملية التدقيق عن كيفية التدقيق في الحسابات ، إعداد التقارير والالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعرفة رأيه في القوائم المالية من خلال التقرير النهائي ، وهذا من أجل الوصول إلى معالجة الإشكالية المطروحة في الموضوع الدراسة.

### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

بعد اقتراح رئيس المفتشية للمكلفين الخاضعين لعملية التدقيق المحاسبي وفق المعايير المنصوص عليها، يتم إرسال القائمة الاسمية للمكلفين إلى المديرية الجهوية للضرائب لإجراء عملية التجميع القوائم الاسمية للمديريات الولائية التابعة للناحية، وإرسالها إلى المديرية المركزية للمعالجة والمصادقة النهائية. وإدراجها ضمن البرنامج السنوي، بدورها تتم إرسال القوائم النهائية للمديرية الولائية لكل ناحية للتنفيذ البرنامج، والقيام المديرية الولائية بتوزيع البرنامج حسب الأعوان المدققين لهذه العملية.

### المطلب الأول : عرض النتائج

في هذا المطلب نعرض المراحل والإجراءات الميدانية المستعملة من طرف العون المدقق في الملف الجبائي للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

### الفرع الأول: المرحلة التحضيرية:

أول عمل يقوم به العون المدقق لمباشرة عمله، يتمثل في الحصول على المعلومات اللازمة وهذا عن طريق اتصال بالمكلف لتجميع المعلومات والتوضيحات لتنفيذ عملية التدقيق في أحسن الظروف.

### 1- التعرف على الهوية المكلف بالضريبة

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي

شخص طبيعي *Personne Physique*

المقر الممارسة النشاط ورقة.

طبيعة ونوع النشاط الممارس

- مقاومة الأشغال البناء في مختلف مراحلها؛
- الأشغال كهرباء والري؛
- تجارة بالجملة لمواد البناء.

تاريخ إنشاء المؤسسة 2005/08/10.

السنوات المعنية بالتدقيق ولم يمسهما التقادم 2009-2010-2011-2012 .

الضرائب والرسوم المعنية بالتدقيق

- الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- الرسم على النشاط المهني TAP؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور IRG/S؛
- الرسم الشبه الجبائي TPF.

## 2- المرحلة التمهيدية

بعد الإطلاع على هوية المكلف بالضريبة (س) الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي يشرع العون المدقق في

إجراءات التمهيدية التالية :

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم (2013/117) الصادر بتاريخ 2013/05/13 إلى المكلف (س) مرفق بالميثاق حقوق والواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يتم تسليمه للمكلف بالضريبة صاحب النشاط أو المسير المؤسسة حسب طبيعة المؤسسة، مع إعلامه بالآجال القانونية (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانية الاستعانة بالوكيل أو المستشار مع ذكر الضرائب الذي يمسهما التدقيق . وفي حالة استبدال المدقق يجب إعلام المكلف بالضريبة، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق إلا بعد مرور أجل التحضير.
- إعداد محضر المعاينة وإثبات، يتضمن المعاينة المادية للموجودات والمتمثلة في المعاينة المادية لكل من الموارد البشرية (عدد العمال)، العتاد، الدفاتر المحاسبية الإجبارية، الوثائق الإثبات واليومية المساعدة بالإضافة للمخزون المؤسسة؛
- إعداد بطاقة طلب معلومات من الهيئات المصرفية (البنوك، الحساب الجاري البريدي) والمتعاملين مع المكلف (الزبائن ، الموردون)؛
- سحب الملف الجبائي من مفتشية المسيرة للملف بعد تحرير طلب بسحب الملف مقابل وصل الاستلام.
- فحص مختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب للتصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق والخاصة منها التصريحات الميزانية ولواحقها؛
- تلخيص كل من الأصول والخصوم الميزانية بالإضافة إلى جدول الحسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على شكل جدول.

مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه يتم إعداد الجدولين يتضمن الحالة المقارنة للميزانيات والكشف المحاسبة المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق ومن خلاله يتم معرفة مختلف التغيرات في الحسابات الميزانية والحسابات التسيير للسنوات المعنية بالتدقيق لأجل مقارنتها لاكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف بالضريبة.

الجدول رقم (1-2) حالة مقارنة الميزانيات (الوحدة (دج)

| السنة المالية     | السنة المالية    | السنة المالية    | السنة المالية    | السنة المالية    | العناصر                 |
|-------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------------|
| 01/01/2012        | 01/01/2011       | 01/01/2010       | 01/01/2009       | 01/12/2008       |                         |
| 31/12/2012        | 31/12/2011       | 31/12/2010       | 31/12/2009       | 31/12/2008       |                         |
|                   |                  |                  |                  |                  | <b>الأصول</b>           |
|                   |                  |                  | 150 000          | 150 000          | معدات والأدوات الصناعية |
|                   |                  |                  | -75 250          | -60 250          | الإهلاكات الثابتات      |
| 6 203 565         | 4 042 954        | 3 539 254        | 2 233 417        | 2 179 251        | المخزونات               |
|                   |                  |                  | 153 199          | 4 000            | ديون الإستثمار          |
|                   |                  |                  | 600 816          | 36 776           | تسبيقات الإستغلال       |
| 1 261 628         | 2 053 816        | 48 380           | 3 917 942        | 4 364 794        | المتاحات                |
| 4 572 047         | 2 415 919        | 736 000          |                  |                  | الثبتات العينية         |
| -434 007          | -718 918         | -199 333         |                  |                  | الإهلاك الثبتات العينية |
| -495 855          | 950 891          | 360 045          |                  |                  | الثبتات الأخرى          |
| 1 359 645         | 600 306          | 663 763          |                  |                  | سلفات الإستغلال         |
| <b>12 467 023</b> | <b>9 344 968</b> | <b>5 148 109</b> | <b>6 980 124</b> | <b>6 674 571</b> | <b>المجموع</b>          |
|                   |                  |                  |                  |                  | <b>الخصوم</b>           |
| 3 576 745         | 1 076 746        | 1 076 746        | 1 076 745        | 1 074 746        | رأس المال الإجتماعي     |
| 3 134 980         | 5 007 229        | 2 786 451        | 2 204 828        | 309 445          | نتائج رهن التخصيص       |
| 1 000 000         | 1 000 000        | 1 000 000        | 3 000 000        | 3 000 000        | قروض أخرى               |
|                   |                  |                  | 2 041            | 59 216           | ضرائب ورسوم مستحقة      |
| 3 977 535         | 614 804          | 1 770            | 114 887          | 335 781          | ديون الإستغلال          |
| 531 790           | 627 750          | 220 778          | 581 623          | 1 895 383        | نتيجة الدورة            |
| 245 971           | 1 018 439        | 62 364           |                  |                  | ديون أخرى               |
| <b>12 467 021</b> | <b>9 344 968</b> | <b>5 148 109</b> | <b>6 980 124</b> | <b>6 674 571</b> | <b>المجموع</b>          |

الجدول رقم (2-2) كشف المحاسبة

الوحدة (دج)

| السنة المالية | السنة المالية | السنة المالية | السنة المالية | العناصر                       |   |
|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------------------------|---|
| 01/01/2012    | 01/01/2011    | 01/01/2010    | 01/01/2009    |                               |   |
| 31/12/2012    | 31/12/2011    | 31/12/2010    | 31/12/2009    |                               |   |
|               |               |               | 4 015 500     | مبيعات بضاعة                  | دائن<br>مدينة<br>الربح الخام (دائن - مدين) (1)<br>النسبة الخام = الربح الخام / 100x المبيعات  |
|               |               |               | 2 056 773     | بضاعة المستهلكة               |   |
|               |               |               | 1 958 727     |                               |   |
|               |               |               | 48,78         |                               |   |
| 15 263 623    | 14 290 967    | 6 473 985     | 6 587 425     | إنتاج مباع                    | دائن<br>مدينة<br>إجمالي الدائن<br>إجمالي المدين<br>الربح الخام (دائن - مدين) (2)<br>النسبة الخام = القيمة المضافة / 100x الإنتاج المباع |
|               |               |               |               | إنتاج مخزون                   |   |
|               |               |               |               | إنتاج المؤسسة لنفسها          |   |
|               |               |               |               | أداء خدمات                    |   |
|               |               |               |               | تحويل تكاليف الإنتاج          |   |
| 15 263 623    | 14 290 967    | 6 473 985     | 6 587 425     | إجمالي الدائن                 |   |
| 13 256 412    |               | 5 056 459     | 5 145 943     | مواد ولوازم المستهلكة         | مدينة   |
| 1 475 420     | 13 663 217    | 1 196 745     | 1 663 000     | الخدمات                       |   |
| 14 731 832    | 13 663 217    | 6 253 204     | 6 808 943     | إجمالي المدين                 |   |
|               |               |               | -221 518      | الربح الخام (دائن - مدين) (2) |   |
|               |               |               | 1 737 209     | الربح الخام الإجمالي 2+1      | دائن  |
|               |               |               |               | منتجات متنوعة                 |   |
|               |               |               |               | تحويل أعباء الإستغلال         |   |
|               |               |               | 1 737 209     | إجمالي الدائن                 |   |
|               |               |               | 790 142       | مصاريف المستخدمين             | مدينة   |
|               |               |               | 204 417       | ضرائب متنوعة                  |   |
|               |               |               | 148 027       | الإهلاكات                     |   |
|               |               |               | 15 000        | المؤونات                      |   |
|               |               |               | 1 157 586     | إجمالي المدين                 |   |
|               |               |               | 579 623       | رصيد نتيجة الإستغلال          | دائن  |
|               |               |               |               | منتجات أخرى                   |   |
|               |               |               |               | إجمالي المدين                 | مدينة   |
|               |               |               |               | رصيد نتيجة الإستغلال          |   |
|               |               |               |               | أعباء أخرى                    |   |
|               |               |               |               | إجمالي المدين                 |   |
| 531 791       | 627 751       | 220 781       | 581 623       | الربح الصافي (دائن - مدين)    | السنة الصافية = الربح الصافي / 100x رقم الأعمال   |
| 3,48          | 4,39          | 3,41          | 8,83          |                               |   |

## الفرع الثاني : المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية المتمثلة في جمع الوثائق والمعلومات اللازمة للممارسة نشاطه الذي دام حوالي (04) أشهر، من عملية الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف (س)، للدفاتر والوثائق المحاسبية ، والتي أفرزت عدة نقائص نلخصها فيما يلي :

## 1- تقييم المحاسبي لعملية التدقيق

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم (2013/1010) الصادر في 2013/08/01 المتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف تُعرض الأحداث كالتالي :

- بعد الانتهاء المدة القانونية من التبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة المكلف إنتقل العون المدقق إلى مقر ، فوجد أن الدفاتر المحاسبية الإجبارية غير موجودة ، وعدم التقديم الوثائق واليوميات المساعدة ، وعليه تم إعداره (تنبيه ) لمدة (08) أيام ابتداء من التاريخ الحضور المدقق للتحضير الوثائق الضرورية ، مما قاده إلى تحرير محضر رقم (205) بتاريخ 2013/05/26 يبين عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليه في القانون التجاري حسب المواد 09 و 10 (إثبات دفتر اليومية ،والجرد).

- تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إخطار موسى عليه تحت رقم 206 بتاريخ 2013/05/26 لأجل تقديم الدفاتر المحاسبية في أقرب الآجال وإلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليه المشرع.  
- بتاريخ 2013/06/03 قدم المكلف الدفاتر القانونية المطلوبة ومؤشر عليها.  
يتم تقييم محاسبة المكلف على جانبين :

## أ- المحاسبة المقدمة من حيث الشكل: تقديم كل من:

- دفتر الجرد؛
- دفتر اليومية؛
- تصريحات الضمان الاجتماعي؛
- دفتر الأستاذ؛
- دفتر اليوميات المساعدة ؛
- التصريحات السنوية لكل السنوات المعنية بالمراجعة؛

- تصريجات الشهرية للحقوق المدفوعة.

مع وجود غياب ل:

- الفواتير البيع لتجار الجملة ؛

- بطاقة المخزون لكل السنوات المعنية.

ب- المحاسبة المقدمة من حيث المضمون : أما من ناحية المضمون تم تسجيل مجموعة ملاحظات :

- النتائج قيد التخصيص

### الجدول رقم (2-3) النتائج قيد التخصيص

| التعيين               | 2010      | 2011      | 2012      |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|
| جدول الحسابات النتائج | 2.786.451 | 5.007.229 | 3.134.980 |
| دفتر اليومية          | 2.786.451 | 3.007.229 | 3.134.980 |
| الفارق                | 00        | 2.000.000 | 00        |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

وجود الفارق بدون علم المصدر، حيث أن هذا الحساب تم إلغاؤه بموجب المادة 04 من القانون المالية لسنة 2012، والفقرة 08 من المادة 46 من القانون الضرائب والرسوم.

### \* بالنسبة للدورة 2009

- غياب الوثائق الإثبات للعناصر التالية :

• المبلغ 150.000 دج حساب معدات الإنتاج؛

• المبلغ 3.000.000 دج حساب القروض الأخرى؛

• المبلغ 600.818 دج حساب تسبيقات المستخدمين.

- وجود خلل في حساب 421 الأجور المستخدمين ودفتر الأجور، حيث لا يوجد أي اثر لخروج الأموال من صندوق لتسديد أجور المستخدمين إلا أن رصيد هذا الحساب دائن ، في دفتر الأجور يتضح هناك تسديد أجور المستخدمين.

- وجود اختلاف بين الدفتر اليومية العامة (الدفتر الإجباري) واليوميات المساعدة للعمليات المختلفة لنفس الدورة لشهر ديسمبر، تم تسجيل مبلغ 3705.797.07 دج بينما في اليومية المساعدة بمبلغ 1.812.409.07 دج.

## \* بالنسبة للدورة 2010

- تسجيل مصاريف الكراء مع المشتريات دون تخفيضها من الأعباء؛
- في حساب 218 التثبيات العينة الأخرى
- مبلغ مقيد في أصول المؤسسة (الميزانية) بـ 360.045 دج
- أما في جدول اقتناء التثبيات بـ 508.805 دج ؛
- في دفتر الكبير (دفتر الأستاذ) الحساب البنك غير مفصل بالتدقيق وعدم احترام مبدأ القيد المزدوج؛
- تسجيل مقبوضات عن طريق الصندوق بمبلغ 5.208.22 دج بتاريخ 2010/01/02 بينما عدم وجود الرصيد في الحساب 411 الزبائن في سنة 2009؛
- بالنسبة للمبيعات المؤسسة للشهر أكتوبر لنفس الدورة اختلاف في التسجيل حيث في :  
اليومية العامة مقيد بـ 2.470.000 دج ؛  
اليومية المساعدة مقيد بـ 470.000 دج.

## \* بالنسبة للدورة 2011

- عدم تطابق مخزون أول المدة المقيد في الدفتر الأستاذ مع مخزون آخر المدة لسنة 2010 الموجود في الميزانية؛
- تكرار تسجيل فواتير الشراء ضمن يومية المشتريات لرفع الاستهلاك خارج الرسم بـ 836.000 دج هذه الفواتير الخاص لزبون ( س .م).

## \* بالنسبة للدورة 2012

- تسجيل تثبيات أخرى بالسالب بمبلغ (-495.855) وهذا خطأ في الميزانية؛



- حساب رقم الأعمال في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 14.490.120 دج ؛  
حسابات النتائج بـ 15.263.623 دج؛
- حساب بضاعة ومواد ولوازم مستهلكة في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 12.674.024 دج ؛  
حسابات النتائج بـ 13.256.412 دج؛
- حساب التثبيات المادية في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 5.322.574 دج ؛  
الميزانية المؤسسة مقيد بـ 4.572.047 دج.
- حساب المخزون في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 5.964.953 دج  
الميزانية المؤسسة مقيد بـ 6.203.565 دج.
- حساب المتاحات في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 2.231.449 دج  
الميزانية المؤسسة مقيد بـ 1.261.628 دج
- حساب ديون الاستغلال في :  
دفتر الجرد مقيد بـ 5.101.563 دج ؛  
الميزانية المؤسسة مقيد بـ 3.977.535 دج؛
- عدم تطابق الحسابات المسجلة في دفتر الأستاذ والميزانية .

بناء على ما تقدم ذكره، عدم التقيد بالأحكام القانون التجاري من ناحية الشكل والمضمون ولا سيما المواد 09-10-11 ، عدم تطبيق الجيد للنظام المحاسبي بالإضافة إلى الإجراءات المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قررت فرقة التدقيق المتكونة من رؤس الفرقة والمدققين برفض محاسبة المكلف (س) من حيث المضمون، وهذا طبقاً لأحكام المادة 43 و44 من قانون الإجراءات الجبائية لأنها لا تحتوي على أي قيمة مقنعة (متبنة) في السجلات المحاسبية التي تتضمن أخطاء والتجاوزات في قيد العمليات المحاسبية مع تسجيل معلومات غير صحيحة ومتكررة ، وعليه يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للسنوات 2010، 2011 و2012 بالتقدير التلقائي للضريبة ، وبخصوص سنة 2009 يتم إضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة وفق المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 2- تحديد الأسس الضريبية

بعد أن قام المدقق بتسجيل الملاحظات والمعلومات ، يتم تحديد الأسس وفق النتائج .

### أ- تحديد رقم الأعمال

يتم تحديد رقم الأعمال المحقق لمختلف السنوات المعنية بالتدقيق من خلال المقبوضات المؤسسة ومقارنتها مع وضعيات الأشغال والتصريحات والمعلومات المتحصل عليها. في هذه الحالة المؤسسة تعتمد على حسابين حسب المعلومات الواردة ، ونلخص في الجدول الموالي يتضمن المقبوضات المؤسسة للسنوات المعنية بعملية التدقيق .

### الجدول رقم (4-2) الكشف البنكي رقم 01

الوحدة: دج

| الملاحظات | المبالغ الحوالة خارج الرسم | المبالغ الحوالة بكل الرسوم | السنة |
|-----------|----------------------------|----------------------------|-------|
|           | 6.635.083                  | 7.763.047.48               | 2009  |
|           | 6.794.840                  | 7.949.464.48               | 2010  |
|           | 16.667.448                 | 19.500.914.16              | 2011  |
|           | 27.091.933                 | 31.697.561.61              | 2012  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## الجدول رقم (5-2): الكشف البنكي رقم 02

الوحدة: دج

| الملاحظات | المبالغ الحوالة خارج الرسم | المبالغ الحوالة بكل الرسوم | السنة |
|-----------|----------------------------|----------------------------|-------|
|           | 4.017.500                  | 4.700.475                  | 2009  |
|           |                            |                            | 2010  |
|           | -                          |                            | 2011  |
|           |                            |                            | 2012  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## الجدول رقم (6-2) رقم الأعمال المستخرج

الوحدة: دج

| التعيين              | السنة | 2009       | 2010      | 2011       | 2012       |
|----------------------|-------|------------|-----------|------------|------------|
| النشاط المقاول       |       | 6 635 083  | 6 794 840 | 16 667 448 | 25 981 933 |
| النشاط تجارة بالجملة |       | 4 017 500  |           |            | 1 110 000  |
| المجموع الكلي للنشاط |       | 10 652 583 | 6 794 840 | 16 667 448 | 27 091 933 |

## جدول رقم (7-2) رقم الأعمال المستخرج للنشاط المقاول

الوحدة: دج

| التعيين                              | السنة | 2009      | 2010      | 2011       | 2012       |
|--------------------------------------|-------|-----------|-----------|------------|------------|
| رقم الأعمال المحقق ( المستخرج )      |       | 6.635.083 | 6.794.840 | 16.667.448 | 25.981.933 |
| رقم الأعمال المصرح                   |       | 6.587.425 | 6.473.985 | 14.125.825 | 15.690.244 |
| رقم الأعمال المصرح في جدول ح النتائج |       | 6.587.425 | 6.473.985 | 14.290.967 | 15.263.623 |
| الفارق                               |       | 47.658    | 320.855   | 2.541.623  | 10.291.709 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## جدول رقم (8-2) رقم الأعمال المستخرج للنشاط التجارة بالجملة

الوحدة: دج

| التعيين                            | السنة | 2009      | 2012      |
|------------------------------------|-------|-----------|-----------|
| رقم الأعمال المحقق (المستخرج)      |       | 4.017.500 | 1.110.000 |
| رقم الأعمال المصرح                 |       | 4.015.500 | 1.110.000 |
| رقم الأعمال المصرح في جدول النتائج |       | 4.015.500 | 1.110.000 |
| الفارق                             |       | 2.000     | -         |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

يتم حساب رقم الأعمال المحقق بالعلاقة التالية :

رقم الأعمال المحقق = رقم الأعمال المحقق للنشاط المقاوله + رقم الأعمال المحقق للنشاط تجارة بالجملة

والجدول الموالي يوضح العملية :

## جدول رقم (9-2) رقم الأعمال المحقق (المستخرج)

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | رقم الأعمال المصرح | الفارق     |
|-------|--------------------|--------------------|------------|
| 2009  | 10.652.583         | 10.602.925         | 49.658     |
| 2010  | 6.794.840          | 6.473.985          | 320.855    |
| 2011  | 16.667.448         | 14.125.825         | 2.541.623  |
| 2012  | 25.981.933         | 15.690.224         | 10.291.709 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

ب- تحديد ربح

يتم حساب الربح المحقق (المستخرج) وفق العلاقة التالية :  
الربح المحقق = أساس الربح الخاضع + المصاريف الغير المبررة

• بالنسبة للدورة 2009

يتم تحديد أساس الربح المحقق بإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة، والجدول الموالي يوضح المصاريف المرفوضة و الغير المبررة لهذا النشاط للدورة 2009.  
ح/60 المشتريات المستهلكة

جدول رقم (10-2) المصاريف المرفوضة لغياب المبرر

الوحدة: دج

| الحساب                  | المبالغ | سبب الرفض                 |
|-------------------------|---------|---------------------------|
| إيجارات وتكاليف الإيجار | 570.000 | غير مبرر                  |
| مخصصات الإهلاك          | 15.000  | //                        |
| مصاريف مختلفة           | 103.076 | غياب مبرر الفاتورة رقم 12 |
| حقوق الطابع             | 5.000   | //                        |
| أتعاب                   | 3.000   | //                        |
| المجموع                 | 696.076 |                           |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

ح/61 الخدمات الخارجية

المبلغ الإجمالي لهذا الحساب خارج الرسم ب: 2.573.191 دج، السبب الرفض غياب الوثائق الإثبات.  
المصاريف المضافة لأساس الربح يمثل إجمالي الحسابين (المشتريات المستهلكة و الخدمات الخارجية )، و يتم تحديد الربح المحقق حسب الجدول التالي :

جدول رقم (11-2) أساس الربح المحقق لسنة 2009

الوحدة: دج

| أساس الربح المحقق | أساس الربح الخاضع | المجموع   | ح/61      | ح/60    | السنة |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------|---------|-------|
| 4+3=5             | 4                 | 2+1=3     | 2         | 1       |       |
| 3.850.890         | 581.623           | 3.269.267 | 2.573.191 | 696.076 | 2009  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

\*حساب الربح الخاضع

الربح الخاضع = أساس الربح المحقق - الرسم على النشاط المهني - أساس الربح المصرح

جدول رقم ( 2-12) الربح الخاضع لسنة 2009

الوحدة: دج

| الربح الخاضع | أساس الربح الذي خضع | الربح بعد خصم TAP | الحقوق TAP | أساس الربح المحقق | السنة |
|--------------|---------------------|-------------------|------------|-------------------|-------|
| 4-3=5        | 4                   | 2-1=3             | 2          | 1                 |       |
| 3.268.274    | 581.623             | 3.849.897         | 993        | 3.850.890         | 2009  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

أما السنوات المتبقية تم تحديد أساس الربح المحقق بتطبيق الربح الصافي بمعدل 12% من رقم الأعمال المحقق للنشاط المقاوله كما معمول به في مثل هذه الأنشطة، أما النشاط التجارة بالجملة لمواد البناء يتم تطبيق الهامش بمعدل 15% من رقم الأعمال المحقق.

• الدورة 2010

يتم التحديد الربح المحقق بتطبيق هامش الربح بمعدل 12 % من رقم الأعمال المحقق ،الجدول الموالي يحدد أساس الربح المحقق لسنة 2010

جدول رقم(13-2) أساس الربح المحقق لسنة 2010

الوحدة :دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | المعدل | أساس الربح المحقق |
|-------|--------------------|--------|-------------------|
| 2010  | 6.794.840          | % 12   | 815.381           |
|       | 1                  | 2      | 2x1=3             |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

جدول رقم (14-2) الربح الخاضع لسنة 2010

الوحدة :دج

| السنة | أساس الربح المحقق | الحقوق TAP | الربح بعد خصم TAP | أساس الربح الذي خضع | الربح الخاضع |
|-------|-------------------|------------|-------------------|---------------------|--------------|
| 2010  | 815.381           | 6.417      | 808.964           | 220.778             | 588.186      |
|       | 1                 | 2          | 2-1=3             | 4                   | 4-3=5        |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

• الدورة 2011

جدول رقم(15-2) أساس الربح المحقق لسنة 2011

الوحدة :دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | المعدل | أساس الربح المحقق |
|-------|--------------------|--------|-------------------|
| 2011  | 16.667.448         | % 12   | 2.000.094         |
|       | 1                  | 2      | 2x1=3             |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

جدول رقم (16-2) الربح الخاضع لسنة 2011

الوحدة :دج

| السنة | أساس الربح المحقق | الحقوق TAP | الربح بعد خصم TAP | أساس الربح الذي خضع | الربح الخاضع |
|-------|-------------------|------------|-------------------|---------------------|--------------|
| 2011  | 2.000.094         | 50.832     | 1.949.262         | 627.750             | 1.321.512    |
|       | 1                 | 2          | 2-1=3             | 4                   | 4-3=5        |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## • الدورة 2012

## جدول رقم (2-17) أساس الربح المحقق لنشاط المقاوله لسنة 2012

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | المعدل | أساس الربح المحقق<br>2x1=3 |
|-------|--------------------|--------|----------------------------|
| 2012  | 25.981.933         | % 12   | 3.117.832                  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## جدول رقم (2-18) الربح المحقق لنشاط التجارة بالجملة لسنة 2012

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | المعدل | أساس الربح المحقق<br>2x1=3 |
|-------|--------------------|--------|----------------------------|
| 2012  | 1.110.000          | % 15   | 166.500                    |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

الربح المحقق الأجمالي = الربح المحقق لنشاط المقاوله + الربح المحقق لنشاط التجارة بالجملة

## جدول رقم (2-19) الربح الخاضع لسنة 2012

الوحدة: دج

| السنة | أساس الربح المحقق | الحقوق TAP | الربح بعد خصم<br>TAP | أساس الربح الذي<br>خضع | الربح الخاضع |
|-------|-------------------|------------|----------------------|------------------------|--------------|
| 2012  | 3.284.332         | 205.835    | 3.078.497            | 531.791                | 2.546.706    |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي



## ج- تحديد الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

تم رفض الفواتير بناء على المراسلات الواردة لمصالح الضرائب لكل من المديريات الولائية للضرائب والمراكز الضرائب يتضح أن مجموعة من الممولين مدرجين ضمن القائمة الوطنية للغشاشين وبعضهم غير معروفين الهوية وغير ملتزمين بإتجاه إدارة الضرائب.

بناء على المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتم رفض الفواتير واسترجاع الرسوم، والجدول الموالي يبين الرسوم المسترجعة.

## جدول رقم (20-2) الرسوم المسترجعة

الوحدة: دج

| السنة | مبلغ الرسم | سبب الرفض                       |
|-------|------------|---------------------------------|
| 2009  | 738.587    | وهمي غير معروف/فاتورة غير مقدمة |
| 2010  | 794.260    | //                              |
| 2011  | 1.795.874  | //                              |
| 2012  | 2.261.530  | //                              |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## خ- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات

بناء على المعلومات الواردة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومقارنتها بالتصريحات للحقوق المدفوعة فوراً G50<sup>(48)</sup> وغياب التصريح G29<sup>(49)</sup>، وبناء على محضر المعاينة رقم 223 المؤرخ في 09 جوان 2013 تم تصريح المعني بثلاث عمال وعليه يتم فارق عامل وباحتساب الحد الأدنى للأجور بمبلغ 15.000 دج ولمدة 10 أشهر.

يمثل الفارق الأساس الخاضع

الأساس الخاضع = الأساس الدخل المحقق - الأساس الدخل المصرح

(48) التصريح الشهري ، الفصلي أو الثلاثي ، أنظر الملحق رقم: 08

(49) التصريح بالمدخل المتأتية من الرواتب والأجور، أنظر الملحق رقم: 09

الجدول الموالي يوضح العملية :

جدول رقم (21-2) عدد العمال والأساس الدخل المحقق

الوحدة: دج

| السنة | عدد العمال المحقق | عدد العمال المصرح | فارق عدد العمال | الأساس المحقق | الأساس الدخل المصرح | الفارق    |
|-------|-------------------|-------------------|-----------------|---------------|---------------------|-----------|
| 2009  | 04                | 03                | 01              | 480.476       | 255.476             | 225.000   |
| 2010  | 03                | 03                | 00              | //            | //                  | //        |
| 2011  | 10                | 03                | 07              | 2.471.058     | 581.058             | 1.890.000 |
| 2012  | 18                | 03                | 15              | 4.308.480     | 258.480             | 4.050.000 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

3-تسوية الوضعية الجبائية

بعدها قام المدقق بتحديد رقم الأعمال، الربح، الرسم على القيمة المضافة للمشتريات والدخل الإجمالي للأجور يتم تسوية الوضعية الضريبية على النحو التالي:

أ- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP

يتم تسوية الرسم على النشاط المهني بناء على الرقم الأعمال المحقق (المستخرج) والجدول الموالي يوضح ذلك.

\*حساب القيمة TAP=رقم الاعمال المحقق x معدل 2 % TAP

جدول رقم (22-2) تسوية الرسم على النشاط المهني (TAP)

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | معدل | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق  | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|--------------------|------|---------------------|-----------------|---------|--------------|---------|---------|
|       | 1                  | 2    | 2x1=3               | 4               | 4-3=5   | 6            | 5x6=7   | 7+5=8   |
| 2009  | 10.652.583         | %2   | 213.052             | 212.059         | 993     | %10          | 99      | 1.092   |
| 2010  | 6.794.840          | %2   | 135.897             | 129.480         | 6.417   | %10          | 642     | 7.059   |
| 2011  | 16.667.448         | %2   | 333.349             | 282.517         | 50.832  | %15          | 7.625   | 58.457  |
| 2012  | 25.981.933         | %2   | 519.639             | 307.300         | 205.835 | %25          | 51.459  | 257.294 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

ملاحظة: تحسب العقوبة بناءً على المادة 1-193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه، وتأخذ النسب كالتالي:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200.000 دج.

### ب- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

حساب TVA = رقم الأعمال المحقق x معدل الرسم على القيمة المضافة 17%.

### جدول رقم (2-23) تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | معدل % | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق    | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع   |
|-------|--------------------|--------|---------------------|-----------------|-----------|--------------|---------|-----------|
|       | 1                  | 2      | 2x1=3               | 4               | 4-3=5     | 6            | 5x6=7   | 7+5=8     |
| 2009  | 10.652.583         | 17     | 1.810.939           | 1.802.497       | 8.442     | 10%          | 844     | 9.286     |
| 2010  | 6.794.840          | 17     | 1.155.123           | 1.100.577       | 54.546    | 15%          | 8.182   | 62.728    |
| 2011  | *14.282.944        | 17     | 2.428.100           | 1.996.025       | 432.075   | 25%          | 108.019 | 540.094   |
| 2012  | 25.981.933         | 17     | 4.416.929           | 2.612.047       | 1.804.882 | 25%          | 451.221 | 2.256.103 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

\*في الدورة 2011 المبلغ الإجمالي للرقم الأعمال المحقق يقدر بـ 16.667.448 دج إلا أن هناك بعض الخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بنسبة 7% بمبلغ 2.384.504 دج، هو نفس المبلغ المصرح به.

ج- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

يتم التسوية بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة ، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول رقم (2-24) تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة: دج

| السنة | الربح الخاضع | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق  | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|--------------|---------------------|-----------------|---------|--------------|---------|---------|
|       | 1            | 2                   | 3               | 2-3=4   | 5            | 4x5=6   | 6+4=7   |
| 2009  | 3.268.274    | 607.732             | 57.244          | 550.488 | %25          | 137.622 | 688.110 |
| 2010  | 588.186      | 80.897              | 22.078          | 58.819  | %15          | 8.823   | 67.642  |
| 2011  | 1.321.512    | 194.926             | 62.775          | 132.151 | %25          | 19.823  | 151.974 |
| 2012  | 2.546.706    | 209.329             | 53.179          | 156.150 | %25          | 39.038  | 195.188 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

خ- تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

جدول رقم (2-25) تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

الوحدة: دج

| السنة | الرسم المصرح | الرسم المبرر حسب الفواتير المقدمة | الرسم الواجب استرجاعه | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع   |
|-------|--------------|-----------------------------------|-----------------------|--------------|---------|-----------|
|       | 1            | 2                                 | 2-1=3                 | 4            | 4x3=5   | 5+3=6     |
| 2009  | 1.517.571    | 778.984                           | 738.587               | %25          | 184.647 | 923.234   |
| 2010  | 1.165.566    | 371.306                           | 794.260               | %25          | 198.565 | 992.826   |
| 2011  | 2.241.468    | 445.594                           | 1.795.874             | %25          | 448.969 | 2.244.843 |
| 2012  | 2.808.037    | 546.507                           | 2.261.530             | %25          | 565.383 | 2.826.913 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

د- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات

جدول رقم (26-2) تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات

الوحدة: دج

| السنة | الحقوق الواجب الدفع | الحقوق المدفوعة | الفارق  | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع   |
|-------|---------------------|-----------------|---------|--------------|---------|-----------|
|       | 1                   | 2               | 3       | 4            | 3x4=5   | 5+3=6     |
| 2009  | 96.095              | 51.095          | 45.001  | %10          | 4.500   | 49.501    |
| 2011  | 494.212             | 116.212         | 378.000 | %25          | 94.500  | 472.500   |
| 2012  | 861.696             | 51.696          | 810.000 | %25          | 202.500 | 1.012.500 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

4- التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح تم إعادة تقييم أولى لمختلف الضرائب والرسوم

لسنوات المدقق فيها والملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم : (27-2) التقييم الأولي للوضعية الجبائية

الوحدة: دج

| التعيين                             | السنوات | 2009      | 2010      | 2011      | 2012      | المجموع    |
|-------------------------------------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| الرسم على النشاط المهني             |         | 993       | 6.417     | 50.832    | 205.835   | 264.077    |
| الرسم على القيمة المضافة            |         | 8.442     | 54.546    | 432.075   | 1.804.882 | 2.299.945  |
| الرسم المسترجع على المشتريات        |         | 738.587   | 794.261   | 1.795.874 | 2.261.530 | 5.590.252  |
| الضريبة على الدخل الإجمالي          |         | 550.488   | 58.819    | 132.151   | 156.150   | 897.608    |
| الضريبة على دخل الإجمالي على الأجور |         | 45.001    | -         | 378.000   | 810.000   | 1.233.001  |
| الرسم الشبه الجبائي                 |         | -         | 500       | 500       | 500       | 1.500      |
| مجموع الحقوق المطلوبة               |         | 1.343.511 | 914.543   | 2.789.432 | 5.238.897 | 10.286.383 |
| مجموع العقوبة المفروضة              |         | 327.712   | 216.212   | 692.151   | 1.309.601 | 2.545.676  |
| مجموع الضرائب والرسوم               |         | 1.671.223 | 1.130.755 | 3.481.583 | 6.548.498 | 12.832.059 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## أ-رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد الاستلام التبليغ الأولي رقم (2013/1010) الصادر بتاريخ 2013/08/01 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأول، وهذا بتاريخ 2013/09/09، والمرفق ببعض الوثائق التبرير، يعبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية، والنتائج الأولية. وأبرز هذه النقاط كالتالي:

- أرفق المكلف المراسلة بمجموعة من نسخ للفواتير الشراء المتعلقة بالدورات محل التدقيق بهدف استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛
- بعض الفواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة؛
- وثائق إثبات حول الوضعية الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات لكل سنة مقدمة من طرف الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية؛
- المبلغ 360.045 دج لا يمكن تبريره بالفواتير لأنه مبلغ مقدم من طرف البنك كوديعة مبرر بوثيقة بنكية مؤشر من طرف البنك؛
- مجموعة من الفواتير الشراء تحتوي على التبريرات لخصم مبلغ الرسم.

## ب- التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

وبعد الانتهاء المهلة القانونية المنصوص عليها في المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، واستنادا لردكم الوارد إلى مصالح إدارة الضرائب في الآجال القانوني بتاريخ 2013/09/08 تحت رقم 3651، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي واستغلال المعلومات المطلوبة وإعادة الفحص التصريحات المقدمة من طرف المكلف فكانت بعض التعديلات كالتالي:

- بخصوص الفواتير المبرر والمتضمنة المبالغ التالية:
- \*الفاتورة رقم x1 بالمبلغ 70.380 دج بكل الرسوم يتم خصم المبلغ؛
- \*الفاتورة رقم x2 بالمبلغ 194.000 دج بكل الرسوم يتم خصم المبلغ من المصاريف المضافة للأساس الربح المحقق.
- بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات عن المعلومات المقدمة من طرف المعني والصادرة من الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي يتم الاحتساب كما يلي:
- \*03 أشهر لسنة 2009، 05 أشهر لسنة 2011 و05 أيام لسنة 2012؛

- أما بخصوص رفض الفواتير على أساس المراسلة الواردة لمصالح الضرائب بتاريخ 2013/07/14 تحت رقم 624 من مركز الضرائب الأغواط بخصوص المورد (س.ب) والمتعلقة بالمعاملين الغير معروفين الهوية المدرجين ضمن القائمة الوطنية للغشاشين يتم أخذهم بعين الاعتبار تطبيقاً للمذكرة رقم 1392 المؤرخة في 2008/11/02 من المديرية العامة للضرائب (مديرية المنازعات).

وعليه يتم تصحيح التسوية الجبائية السابقة في التبليغ الأولي عن طريق حق التخفيض في الرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى إعادة التصحيح الوضعية الدخل الإجمالي للأجور ، والمبلغ المقترض من البنك ليصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية على النحو التالي :

### 1 - رقم الأعمال المحقق بعد التعديل

#### جدول رقم (28-2) تعديل رقم الأعمال المحقق

الوحدة : دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | رقم الأعمال المصرح | الفارق    |
|-------|--------------------|--------------------|-----------|
| 2009  | 10.652.583         | 10.602.925         | 49.658    |
| 2010  | 6.794.840          | 6.473.985          | 320.855   |
| 2011  | 16.667.448         | 14.125.825         | 2.541.623 |
| 2012  | 16.129.864         | 15.364.982         | 764.882   |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

### 2-تسوية الرسم على النشاط المهني بعد التعديل

#### جدول رقم (29-2) تعديل الرسم على النشاط المهني (TAP)

الوحدة : دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | معدل | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|--------------------|------|---------------------|-----------------|--------|--------------|---------|---------|
|       | 1                  | 2    | 2x1=3               | 4               | 4-3=5  | 6            | 5x6=7   | 7+5=8   |
| 2009  | 10.652.583         | %2   | 213.052             | 212.059         | 993    | %10          | 99      | 1.092   |
| 2010  | 6.794.840          | %2   | 135.897             | 129.480         | 6.417  | %10          | 642     | 7.059   |
| 2011  | 16.667.448         | %2   | 333.349             | 282.517         | 50.832 | %15          | 7.625   | 58.457  |
| 2012  | 16.129.864         | %2   | 322.597             | 307.300         | 15.297 | %10          | 1.530   | 16.827  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## 3-تسوية الرسم على القيمة المضافة بعد التعديل

## جدول رقم (2-30) تعديل الرسم على القيمة المضافة TVA

الوحدة: دج

| السنة | رقم الأعمال المحقق | معدل % | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق  | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|--------------------|--------|---------------------|-----------------|---------|--------------|---------|---------|
|       | 1                  | 2      | 2x1=3               | 4               | 4-3=5   | 6            | 5x6=7   | 7+5=8   |
| 2009  | 10.652.583         | 17     | 1.810.939           | 1.802.497       | 8.442   | %10          | 844     | 9.286   |
| 2010  | 6.794.840          | 17     | 1.155.123           | 1.100.577       | 54.546  | %15          | 8.182   | 62.728  |
| 2011  | 16.667.448         | 17     | 2.428.100           | 1.996.025       | 432.075 | %25          | 108.019 | 540.094 |
| 2012  | 16.129.864         | 17     | 2.742.077           | 2.612.047       | 130.030 | %15          | 19.505  | 149.535 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## 4- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي بعد التعديل

## جدول رقم (2-31) تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الوحدة: دج

| السنة | الربح الخاضع | الحقوق الواجب دفعها | الحقوق المدفوعة | الفارق  | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|--------------|---------------------|-----------------|---------|--------------|---------|---------|
|       | 1            | 2                   | 3               | 2-3=4   | 5            | 4x5=6   | 6+4=7   |
| 2009  | 3.268.274    | 607.732             | 57.244          | 550.488 | %25          | 137.622 | 688.110 |
| 2010  | 588.186      | 80.897              | 22.078          | 58.819  | %15          | 8.823   | 67.642  |
| 2011  | 1.321.512    | 194.926             | 62.775          | 132.151 | %15          | 19.823  | 151.974 |
| 2012  | 1.651.501    | 209.329             | 53.179          | 156.150 | %25          | 23.423  | 179.573 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي



## 5- تسوية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات بعد التعديل

جدول رقم (2-32) تعديل الرسم على القيمة المضافة للمشتريات

الوحدة: دج

| السنة | الرسم المصرح | الرسم المبرر حسب الفواتير المقدمة | الرسم الواجب استرجاعه | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع   |
|-------|--------------|-----------------------------------|-----------------------|--------------|---------|-----------|
|       | 1            | 2                                 | 2-1=3                 | 4            | 4x3=5   | 5+3=6     |
| 2009  | 1.517.571    | 787.187                           | 730.384               | %25          | 182.596 | 912.980   |
| 2011  | 2.241.468    | 2.168.286                         | 73.182                | %25          | 18.296  | 91.478    |
| 2012  | 2.808.037    | 739.728                           | 2.068.309             | %25          | 517.078 | 2.585.387 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## 6- تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات بعد التعديل

جدول رقم (2-33) تعديل الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات

الوحدة: دج

| السنة | الحقوق الواجب الدفع | الحقوق المدفوعة | الفارق | نسبة العقوبة | العقوبة | المجموع |
|-------|---------------------|-----------------|--------|--------------|---------|---------|
|       | 1                   | 2               | 3      | 4            | 3x4=5   | 5+3=6   |
| 2009  | 65.195              | -               | 65.195 | %15          | 9.779   | 74.974  |
| 2011  | 42.035              | 26.285          | 15.750 | %10          | 1.575   | 17.325  |
| 2012  | 42.300              | 28.530          | 13.770 | %10          | 1.377   | 15.147  |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## 7-تسوية النهائية للوضعيات الجبائية

## جدول رقم (2-34) التقييم النهائي للوضعيات الجبائية

الوحدة: دج

| التعيين                             | السنوات   | 2009    | 2010    | 2011      | 2012 |
|-------------------------------------|-----------|---------|---------|-----------|------|
| الرسم على النشاط المهني             | 993       | 6.417   | 50.832  | 15.297    |      |
| الرسم على القيمة المضافة            | 8.442     | 54.546  | 432.075 | 130.030   |      |
| الرسم المسترجع على المشتريات        | 730.384   | -       | 73.182  | 2.068.309 |      |
| الضريبة على الدخل الإجمالي          | 550.488   | 58.819  | 132.151 | 156.150   |      |
| الضريبة على دخل الإجمالي على الأجور | 65.195    |         | 15.750  | 13.770    |      |
| الرسم الشبه الجبائي                 | -         | 500     | 500     | 500       |      |
| مجموع الحقوق المطلوبة               | 1.355.502 | 120.282 | 490.704 | 2.384.056 |      |
| مجموع العقوبة المفروضة              | 330.940   | 17.647  | 338.155 | 562.913   |      |
| مجموع الضرائب والرسوم               | 1.686.442 | 137.929 | 859.828 | 2.946.969 |      |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

## الفرع الثالث: المرحلة النهائية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز في المحاسبة رقم 10/2013 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الوضعية الجبائية للمكلف لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، والتقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يحتوي على البيانات التالية :

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 05/2013 الصادر بتاريخ 2013/12/08 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعين للمديرية الولائية للضرائب ورقة؛
- معلومات عامة عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي.
- إجراءات المتبعة في عملية التدقيق مرفق بالوثائق الإثبات، الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، الرد المكلف والتبليغ النهائي .
- إنهاء عملية التدقيق تتم بالمصادقة كل من رئيس مكتب الأبحاث والمدير الفرعي للرقابة الجبائية حول الملاحظات خلال فترة التدقيق ؛
- تحديد بالدقة الضرائب الخاضع لعملية التدقيق ؛
- بحوث خارجية لمختلف المتعاملين كالبنوك والموردين؛
- تحديد الفروقات المستخرجة من عملية التدقيق؛
- حصيلة النتائج المتوصل إليه مدونة في جدول الضرائب الفردي نسخة تسلم لقباض الضرائب من أجل التحصيل.

## المطلب الثاني: تحليل وتفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية، والمتمثلة في دراسة ملف المكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي خلال 04 سنوات، تم الوصول إلى النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف إثبات صحتها.

## الفرع الأول : قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية

## أولاً- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

1- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق الدليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم ،مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم ، وهذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث :

-تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع لأجل التحضير لعملية التدقيق في الآجال القانوني (10) أيام.

- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمتضمن النتائج التقييم وللمكلف الحق الرد عليها بتوضيحات والتبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.

-بعد انتهاء المدة القانونية (40)يوم من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي، ولم ترد إلى المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة يعتبر التقييم الأولي للنتائج بمثابة التقييم النهائي .

-التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للكلفين المعنيين وعلى أساسه يتم إصدار الجدول الفردي الذي تسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري للضريبة .

2- على العون المدقق تحقيق عن هوية المكلف الخاضع لرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني لأجل تحديد الضرائب والرسوم. ومن خلال دراسة الحالة أن المكلف (س) شخص طبيعي طبيعة النشاط المقاول والتجارة بالجملة للمواد البناء، نشاط تجاري، و يخضع المكلف للضرائب و الرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي.

3- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق قيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المكلف. ومن خلال دراسة الحالة تم طلب معلومات من طرف البنوك لإعطاء كشف

تفصيلي على المقبوضات المكلف لسنوات محل التدقيق لمعرفة العقود المبرمة، وهذا لأجل تحديد رقم الأعمال المحقق، والمقارنة مع ما هو مصرح به .

### ثانيا- تحيين القوانين الجبائية ودورها في دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليمات الصادرة من المديرية العامة للضرائب ، وخاصة ما يتعلق منها بمديرية الأبحاث والتدقيقات، التي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي.

أما عبر الدراسة الحالة توصلنا إلى ما يلي :

- طبقا لأحكام المادة 43 و44 من القانون الإجراءات يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا ومضمونا وهذا ما تم استنتاجه من دراسة الحالة ، حيث تم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.

- الأرباح المحقق سنويا من نشاط المكلف تم حسابها عن طريق استخدام معدل هامش ربح صافي من تقدير العون المدقق بهدف إيجاد الوعاء الخاضع لمختلف الضرائب والذي قدر بـ 12% و 15% من رقم الأعمال الخاضع لكل من السنوات (2010،2011،2012) محل التدقيق.

### ثالثا- المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

على العون المدقق الالتزام بالمبادئ المحاسبية لمعرفة وضعية الحسابات ومكان تصنيفه، وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل سريع ودقيق، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية خطيرة تم كشفها من خلال الحالة المدروسة حيث نجد :

- تسجيل حسابات في الميزانية لا أساس له . حيث المبلغ 150.000 دج معدات والأدوات الصناعية تم تسجيله في الميزانية بدون تبرير .

- تسجيل التثبيات الأخرى بالسالب بمبلغ (495.855-) ؛

-خلل في التسجيل الحسابات بين الميزانية ،الدفتري اليومية واليوميات المساعدة؛

-إدراج حسابات في محاسبة المكلف تعتبر غير موجودة في النظام المالي المحاسبي؛

-خطأ في التسجيل الحسابات.

الفرع الثاني : قدرة فحص محاسبة المكلف من الناحية الشكل والمضمون يدعم الرقابة الجبائية

أولاً- من حيث الشكل

أ- فحص الدفاتر المحاسبية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد 10،09 و12 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى رفض محاسبة المكلف (س) نظراً لغياب الدفاتر الإلزامية مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت عدم وجود الدفاتر القانونية، وبعد استدعائه تم إحضار الدفاتر المطلوبة والمؤشرة من طرف الهيئات المعنية.

ب- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

لوحظ في الدراسة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلى أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع والشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية، وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظراً لغياب بعض الوثائق الإثباتية. ومن خلال الدراسة الميدانية ، قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية ، وغير مرتبة وبتواريخ مختلفة وقد وجدت في بعض الأحيان متكررة ، وعليه ألزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير والتي على أساسه تم الكشف على الرقم الأعمال المحقق خلال السنوات الأربعة.

## ج - فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

من خلال الدراسة الميدانية قام العون المدقق بفحص الوثائق المحاسبية الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج والمستخرجة من الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، والتي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها. ولوحظ من خلال الدراسة أن هناك غياب للفواتير البيع لتجار بالجملة و بطاقة المخزون لكل السنوات المعنية بالتدقيق وعلى هذا الأساس تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل لعدم احترام أدنى الشروط القانونية .

## ثانيا - من حيث المضمون

من خلال الدراسة الميدانية تم رفض محاسبة المكلف (س) من حيث الشكل بسبب غياب الدفاتر وعدم احترام أدنى الشروط القانونية، أما من حيث المضمون تم تعديل الدورة 2009 بالإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة وهذا طبقا للمادة 169 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وبخصوص السنوات 2010، 2011، 2012 تم رفض من حيث المضمون بسبب الأخطاء والتجاوزات في قيد العمليات المحاسبية بالإضافة إلى تسجيل المعلومات غير صحيحة ومتكررة ، ولم تحترم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه ، وعليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بناء على تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة وهذا طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

## أ- قدرة رقم الأعمال في دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة التقدير رقم الأعمال النشاط المكلف (س) والمتمثل في مقاوله الأشغال البناء وتجارة بالجملة لمواد البناء فكانت النتائج كالتالي:

تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف على أساس الأخطاء في السجلات المحاسبية والتجاوزات في قيد العمليات الحسابية، وعلى هذا الأساس تم تحديد رقم الأعمال المحقق على أساس المقبوضات المؤسسة ومقارنتها مع التصريحات والمعلومات الواردة، وكانت النتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

## الجدول رقم (2-35) نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسم

| السنة                  | 2009       | 2010      | 2011       | 2012       |
|------------------------|------------|-----------|------------|------------|
| رقم الأعمال الخاضع     | 10.652.583 | 6.794.840 | 16.667.448 | 16.129.864 |
| رقم الأعمال المصرح     | 10.602.925 | 6.473.985 | 14.125.825 | 15.364.982 |
| فرق رقم الأعمال الخاضع | 49.658     | 320.855   | 2.541.623  | 764.882    |

- قام العون المدقق في تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة على حالتين :

الحالة الأولى في سنة 2009 تم تحديد أساس الربح المحقق بالإضافة المصاريف المرفوضة والغير المبررة.

الحالة الثانية في السنوات 2010، 2011، 2012 تم تحديد الربح المحقق على تطبيق الهامش الربح قدره

12% و 15% من رقم الأعمال المحقق من التقدير العون المدقق.

فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

## جدول رقم (2-36) نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب

| السنوات التدقيق   | 2009      | 2010    | 2011      | 2012      |
|-------------------|-----------|---------|-----------|-----------|
| الأرباح الخاضعة   | 3.850.890 | 815.381 | 2.000.094 | 2.102.084 |
| الأرباح المصرح به | 581.623   | 220.781 | 627.751   | 531.791   |
| الفارق            | 3.269.267 | 594.600 | 1.372.343 | 1.570.293 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي



\* بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع والربح يتم حساب مختلف الضرائب والرسوم المستحقة من طرف المكلف، والجدول الموالي يوضح الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم.

### الجدول رقم (2-37) نتائج الحصيلة الضريبية

الوحدة: دج

| التعيين                         | المجموع                             |
|---------------------------------|-------------------------------------|
| القاعدة المنشقة للضريبة         | رقم الأعمال الخاضع للرسوم           |
|                                 | 60.096.804                          |
| الأرباح الخاضعة للضرائب         | 6.829.473                           |
| مختلف الضرائب والرسوم المسترجعة | الرسم على النشاط المهني             |
|                                 | 264.077                             |
|                                 | الرسم على القيمة المضافة            |
|                                 | 2.299.945                           |
|                                 | الرسم المسترجع على المشتريات        |
|                                 | 5.590.252                           |
|                                 | الضريبة على الدخل الإجمالي          |
|                                 | 891.318                             |
|                                 | الضريبة على دخل الإجمالي على الأجور |
|                                 | 1.233.001                           |
| الرسم الشبه الجبائي             |                                     |
| 1.500                           |                                     |
| مجموع الحقوق المطلوبة           |                                     |
| 4.564.330                       |                                     |
| مجموع العقوبة المفروضة          |                                     |
| 1.066.838                       |                                     |
| مجموع الضرائب والرسوم           |                                     |
| 5.631.168                       |                                     |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي

\* ومن خلال النتائج السابقة يمكن إثبات صحة الفرضيات التالية :

\*الفرضية الأولى: يركز نجاح الرقابة الجبائية على مدى كفاءة التنظيم التشريعي و التقني المتمثل في الإدارة الجبائية قد تحققت وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال التنظيم القانوني والهيكلية للرقابة الجبائية؛

\*الفرضية الثانية: الالتزام بالأدوات و عملية فحص محاسبة المكلف بشكل عام عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة يساهم في دعم الرقابة الجبائية. صحيح وذلك من خلال التزام العون المدقق بالأدوات التدقيق والمتمثلة في الدليل ومتابعة المستمرة للقوانين، والمبادئ المحاسبية يساهم بشكل فعال في دعم الرقابة الجبائية حسب نظرة الباحث، وكذلك فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون والتركيز على الحساب الأساسي رقم الأعمال لأجل التحديد القاعدة المنشئة للضريبة، لأن التحكم في إعادة التقدير حساب رقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه يعتبر الأساس لتحديد قاعدة المنشئة للضريبة، وينتج عنه الضريبة واسترجاع الحقوق.

\* الفرضية الثالثة: هناك مجموعة من الإجراءات والمراحل للتدقيق المحاسبي من شأنها التقليل من الغش والتهرب الضريبي. وهذا صحيح من خلال ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي حيث الإجراءات والمراحل المتبعة من طرف العون المدقق والمتمثلة في المرحلة التمهيديّة، المرحلة الميدانية والمرحلة النهائية التي أفرزت لنا عدة نتائج تم توصل إليها، من هنا نرى أن الإجراءات المتبعة يعتبر إحدى أساليب الرقابة الجبائية الخارجية تعمل على مكافحة لظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منه. حسب نظرة الباحث.

## خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل المتمثل في دراسة الميدانية لإحدى أساليب الرقابة الجبائية الخارجية والمتمثل في التدقيق المحاسبي من أجل إعطاء صورة على دور التدقيق المحاسبي، وعن الإجراءات الميدانية المتبعة من طرف الأعوان المدققين لكشف الأخطاء، المناورات، والإغفال وتقييمها ليتم التأسيس رقم الأعمال والربح الخاضع واسترجاع الضرائب والرسوم المستحقة.

من خلال الدراسة الميدانية نستنتج أن الأدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، حيث التحكم بشكل سليم فهي قادرة على دعم الرقابة الجبائية، ونلاحظه من خلال الحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي، والتي تمثل حقوق الخزينة العمومية.

الخاتمة

تناولت هذه الدراسة موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، الذي يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة، من خلال إجراءات وأساليب المستعملة من طرف الإدارة الجبائية للحفاظ على هذا المورد ، وعلى هذا الأساس فقد حاولنا في هذا الموضوع إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين في الوقت المناسب، باعتبار التدقيق المحاسبي الأداة خارجية تعمل على فحص و التأكد من مدى مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، وقدرته على معرفة الثغرات والخلل الذي يمس مصداقية وفعالية المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة ، ومن خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية من أهم الأساليب الداعمة للرقابة الجبائية.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية مع مجموعة من التوصيات :

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية محولة قانونا بذلك ، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب)، بالإضافة إلى التدقيق في المحاسبة ، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب الولائية).
- على الأعوان المدققين الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، تم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفضال المهمة للمكلف.

- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.
- على الأعوان المدققين الإطلاع الدائم على القوانين مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق القوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب ،لتساعدهم على أداء مهامهم وعدم الوقوعهم في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب لهم تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

- حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يفرض المدقق محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا ومضمونا، ليتم تسوية الوضعية تلقائيا بإعادة التقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم، تم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب وهذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة حسب أحكام المادة 44 من القانون الإجراءات الجبائية.

- على العون المدقق أن يكون ذو كفاءة في المجال المحاسبي لأجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها.

- حساب رقم الأعمال يعتبر الأساس في تحديد القاعدة المنشئة للضريبة لكونه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يتم إعادة التقدير لرقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم والذي يستخرج منه الأرباح الخاضعة للضرائب ، وهذا بالاعتماد على المؤشرات التي يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.

- توعية المدققين بقواعد وآداب السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها.

#### - التوصيات:

- اختيار المدققين يكون مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة. لأن مهمة التدقيق المحاسبي تتطلب كفاءة معينة بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

- تحسين مستوى الأعوان المدققين من خلال برمجة دورات تكوين على كل المستجدات المتعلقة بالقوانين الضرائب والمحاسبة.

- إعداد برامج معلوماتية لربح الوقت في عملية التدقيق .

- نشر الثقافة الضريبية وسط المجتمع الجزائري ، وتوعية بأهمية المورد الجبائي .

- تحسين الوضعية الإجتماعية للموظفين من أجل تجنبهم الإغراءات الخارجية.

- عصنة الإدارة الجبائية بتزويدها بشبكة معلوماتية بين كل مستخدمين خاصة في مجال الرقابة الجبائية.

- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية بالاستفادة من الإتجاهات الحديثة لتطوير أساليب الرقابة الجبائية.

- صياغة قوانين وتشريعات واضحة وصریحة لأن صياغة القوانين تحدد نجاح أو فشل نسب تحصيل الضريبي.

#### - آفاق الدراسة

الموضوع التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية من مواضيع الساعة ، ويبقى مفتوحا لمواضيع بحث مستقبلية ،  
وبذلك يمكن أن نقترح بعض المواضيع التالية :

- التقييم التدقيق المحاسبي مع الأساليب الرقابة الجبائية الأخرى .
- دور التدقيق المحاسبي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات .
- اثر التدقيق المحاسبي في تحصيل الضريبي .

قائمة المصادر

والمراجع



أولا : المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

1. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار النشر ، عمان ، الأردن ، 2001 .
2. زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الياية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2009،
3. زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية ، دار البداية للنشر ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2015 .
4. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسات المالية الطبعة أ ، الإسكندرية 2001 .
5. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006 .
6. كمال الدين الهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية للنشر ، مصر ، 2001 .
7. محمد عباس محززي ، إقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية . ديوان ، المطبوعات الجامعية 2001 .
8. محمد قاسم القزويني . مهدي حسين زوييف ، المفاهيم الحديثة للرقابة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 .
9. ناصر مراد ، " التهرب والغش الضريبي في الجزائر " ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2009 .
10. وليام توماس .أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريخ ، عمان ، الأردن ، 1989 .

ثانيا: البحوث الجامعية

11. العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في محاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ، الجزائر 2008 .
12. سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2009 .
13. طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر 2001 .
14. قحמוש سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجبائية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر 2012 .

15. لبنى محداي ، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2014 .

16. محمد محمود ذيب حوسو ، التدقيق للأغراض الضريبية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح ، فلسطين، 2005.

### ثالثا: المراسيم والقوانين

17. القرار الوزاري المشترك المادة 01 الصادر في 07/06/2005 ، المتضمن التنظيم الإداري للإدارة الضرائب ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 43 ،

18. القانون الضرائب ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2016،

19. القانون التجاري الجزائري 2008.

20. قانون الإجراءات الجبائية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2016.

21. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2015.

رابعا: الموقع الإلكترونية

22. [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz).

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

23.L-LOINNEL .G ET GERARD.V, **Audit et control interne, aspects financiers – opération et stratégiques** , op-cit,P21.

24.Claude Laurent, **contrôle fiscale la vérification de comptabilité** ,Paris ,1995.

25.Daoudeyousefmatin, **Internal Audit Manual**, Qccording to International standars, Lunion des banquesarabes, Loubnane, 2007.

26.Daoudyousefsobh, **Internal Audit Manual,According To International Stondards,Le union des Bonquearabes**,loubnan,2007.

27.**Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances**, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001 .

28.Thierry Lambert, **vérification fiscale personnelle ,économique**, Paris,1984.

# الملاحق

# الفهرس

الفهرس

| الصفحة | الفهرس   |
|--------|--|
| III    | الإهداء  |
| IV     | كلمة شكر وتقدير  |
| V      | الملخص   |
| VI     | قائمة المحتويات  |
| VII    | قائمة الجداول  |
| VIII   | قائمة الأشكال البيانية   |
| IX     | قائمة الملاحق  |
| X      | قائمة الإختصارات والرموز   |
| ب      | المقدمة  |
| 1      | <b>الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة</b>                       |
| 2      | تمهيد  |
| 3      | المبحث الأول : الإطار التصوري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية |
| 3      | المطلب الأول : الإطار التصوري للرقابة الجبائية                   |
| 3      | الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها                   |
| 6      | الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية                            |
| 9      | الفرع الثالث : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية        |
| 16     | المطلب الثاني : الإطار التصوري للتدقيق المحاسبي                  |
| 16     | الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأنواعه                     |
| 20     | الفرع الثاني : معايير التدقيق المحاسبي                           |
| 22     | الفرع الثالث : مراحل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية           |
| 30     | المبحث الثاني : الأبحاث والدراسات العلمية السابقة                |
| 30     | المطلب الأول : الدراسات العلمية السابقة                          |
| 30     | الفرع الأول : الدراسات العربية                                   |
| 32     | الفرع الثاني : الدراسات الأجنبية                                 |

|    |  |
|----|--|
| 33 | المطلب الثاني : مميزات الدراسات الحالية عن: ناقرة الدراسات السابقة |
|----|--|

|    |   |
|----|---|
| 34 | خلاصة   |
| 35 | الفصل الثاني : الدراسة الميدانية  |
| 37 | تمهيد   |
| 38 | المبحث الأول : الطريقة والأدوات   |
| 38 | المطلب الثاني : طريقة الدراسة   |
| 38 | الفرع الأول : تقديم مجتمع وعينة الدراسة   |
| 41 | الفرع الثاني : منهجية الدراسة   |
| 42 | المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة  |
| 42 | الفرع الأول : وثائق الدراسة   |
| 42 | الفرع الثاني : المقابلات  |
| 43 | المبحث الثاني : النتائج والمناقشة   |
| 43 | المطلب الأول : عرض النتائج  |
| 43 | الفرع الأول : المرحلة التمهيديّة  |
| 47 | الفرع الثاني : المرحلة الميدانية  |
| 68 | الفرع الثالث : المرحلة النهائية   |
| 69 | المطلب الثاني : تحليل وتفسير النتائج  |
| 69 | الفرع الأول : قدرة التحكم في أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية                    |
| 71 | الفرع الثاني : قدرة فحص محاسبة المكلف من الناحية الشكل والمضمون يدعم الرقابة الجبائية |
| 76 | خلاصة   |
| 78 | الخاتمة   |
| 82 | قائمة المصادر والمراجع  |
| 84 | الملاحق   |
| 85 | الملحق رقم 01- بطاقة انطلاق الأشغال   |
| 87 | الملحق رقم 02 - كشف المحاسبة  |
| 89 | الملحق رقم 03 - مقارنة الميزانيات   |
| 91 | الملحق رقم 04 - بطاقة التبليغ الأولي  |

|     |   |
|-----|---|
| 92  | الملحق رقم 05- بطاقة بداية الأشغال                |
| 93  | الملحق رقم 06- بطاقة نهاية الأشغال                |
| 94  | الملحق رقم 07 - جدول الضرائب                      |
| 96  | الملحق رقم 08- التصريح الشهري ( السلسلة G50 )     |
| 100 | الملحق رقم 09- التصريح بالمرتبات والأجور المختلفة |
| 106 | الملحق رقم 10- التقرير التدقيق في المحاسبة        |
| 114 | الفهرس  |