

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
إعداد الطالبة :
مكاوي الشيماء

تحت عنوان:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مسيلة

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. حسين بركاتي
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. مهني بوريش
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. سعد بن البار

السنة الجامعية : 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ

الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

الحمد لله والشكر لله الذي وفقني في اتمام هذا العمل
فلولا الله ما كنت أظن أنني قادرة على انجاز هذه الدراسة .
وشكر وتقدير خاص أبدأ به هذه الدراسة لامي التي كانت السند الأعظم في وصولي
إلى هذا المستوى
شكر حار إلى أبي الذي قدم لي الدعم وكان لي السند
كذلك اتقدم بجزيل الشكر لأستاذي القدير " بوريش مهني " الذي من بين كل
اساتذتي وبالرغم من كثرة طلبته كان الأستاذ الذي لم ينسى اسمي أبدا طيلة سنوات
دراستي بالجامعة .
والشكر لكل أستاذ درسني و لكل أستاذ ساهم في إثراء رصيدي المعرفي
أتقدم بالشكر لجامعة مسيلة ولأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم
التسيير ، وشكر خاص لأساتذة قسم التسيير على الدعم المقدم والبيئة الدراسية
المساعدة
كما أشكر كل من ساعدني في انجاز هذه الدراسة ولو بتشجيع بسيط
كما اتقدم بالشكر لموظفي مديرية الضرائب لولاية مسيلة على المساعدة والتعاون
الطيب و المعاملة الحسنة .

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على نبيه الكريم ، أما بعد :

لم يكن إنجاز هذه الدراسة بالأمر الهين الذي ظننته ، ولم تكن الدراسة هي الأخرى بالتيسير الذي ظننته ، بل إنني واجهة صعوبات وعراقيل بها لم أظن أبدا أنني قادرة على اجتيازها ، لولا فضل الله أولا ودعم أمي وعائلتي وصديقاتي ، وكذلك دعم الكثير من الأساتذة الأفاضل .

لذلك أتقدم بإهداء إنجازي هذا لهم

وأخص منهم بالذكر مع كل شكري وامتناني :

أمي الغالية سندي وداعمي الأكبر ونور حياتي ، أدام الله أفضالها وبنى لها قصورا في فردوسه

و أبي العزيز الذي كان هو الآخر سندا وداعما لي ، حفظه الله لنا ورعاه

وإلى أخوتي الأعزاء وصديقاتي الحبيبات

إلى أستاذي " مهني بوريش " بشكر وتقدير خاص

وكل أستاذ كان داعما لي طوال مسيرتي الدراسية بالجامعة .

شكرا لكم جميعا .

مكاوى الشيماء

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية ، بصفته وسيلة يعتمد عليها في تكوين عملية مساهمة في تعرف على مدى مصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، و ذلك باستخدام أدوات التدقيق المحاسبي التي تتيح استخلاص الوضعية الحقيقية للمكلف ومقارنتها بما تم التصريح به.

وقد تمت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مسيلة ، حيث تمت دراسة أحد ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة واستخلاص مدى المساهمة المحققة من أدوات الرقابة ومقارنتها بما تم الوصول إليه في الجانب النظري ، واستخلاص من هذه المقارنة الدور الفعلي الذي يقدمه التدقيق المحاسبي في الميدان العملي في مجال الرقابة الجبائية .

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي؛ الرقابة الجبائية؛ مديرية الضرائب بالمسيلة.

Résumé :

Cette étude vise à identifier le rôle de l'audit comptable dans l'activation du contrôle fiscal, en tant que moyen fiable pour former un processus de contribution à l'identification de la crédibilité des déclarations fiscales soumises par le contribuable, en utilisant les outils d'audit comptable qui permettent d'extraire la véritable situation du contribuable et en le comparant avec ce qui a été déclaré.

Cette étude a été réalisée dans son aspect pratique au niveau de la Direction des Impôts de la wilaya de M'sila, où l'un des dossiers des contribuables soumis au contrôle a été étudié, et l'ampleur de la contribution obtenue à partir des outils de contrôle a été extraite et comparé avec ce qui a été atteint dans l'aspect théorique, et de cette comparaison le rôle réel que l'audit comptable fournit sur le terrain dans le domaine du contrôle fiscal.

Mots clés: Audit comptable ; contrôle fiscal ; Direction des Impôts de M'sila.

الفهارس

قائمة المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
3	شكر وتقدير
4	الإهداء
5	الملخص
7	فهرس المحتويات
8	قائمة الأشكال
9	قائمة الجداول
9	قائمة الملاحق
10	مقدمة
16	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية
17	تمهيد
18	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي .
18	المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي .
25	المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي .
29	المطلب الثالث : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي .
38	المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية .
38	المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية .
42	المطلب الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية .
49	المطلب الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية .
53	المبحث الثالث : أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية .
53	المطلب الأول : التحضير لعملية التدقيق في إطار الرقابة الجبائية .
58	المطلب الثاني : مظاهر دعم الرقابة الجبائية خلال سير التدقيق .
62	المطلب الثالث : دور تقارير التدقيق في تحسين أداء الرقابة الجبائية .
65	خلاصة الفصل .
66	الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة
67	تمهيد
68	المبحث الأول : التقديم العام لمديرية الضرائب لولاية مسيلة
68	المطلب الأول : بطاقة تعريفية حول مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
69	المطلب الثاني : تكاليفات ومهام مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
69	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مسيلة .
76	المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية لمؤسسة تنتمي إلى قطاع الأشغال العمومية
76	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية للتدقيق المحاسبي .

77	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية للتدقيق المحاسبي .
84	المطلب الثالث : المرحلة الختامية للتدقيق المحاسبي .
88	المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
88	المطلب الأول : دور أدوات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .
89	المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي من الناحية الشكل في دعم الرقابة الجبائية .
90	المطلب الثالث : دور التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية
91	المطلب الرابع : تقرير المدقق كأداة إثباتية لعمليات الرقابة الجبائية .
92	خلاصة الفصل .
93	خاتمة
96	قائمة المراجع
101	الملاحق

قائمة الأشكال

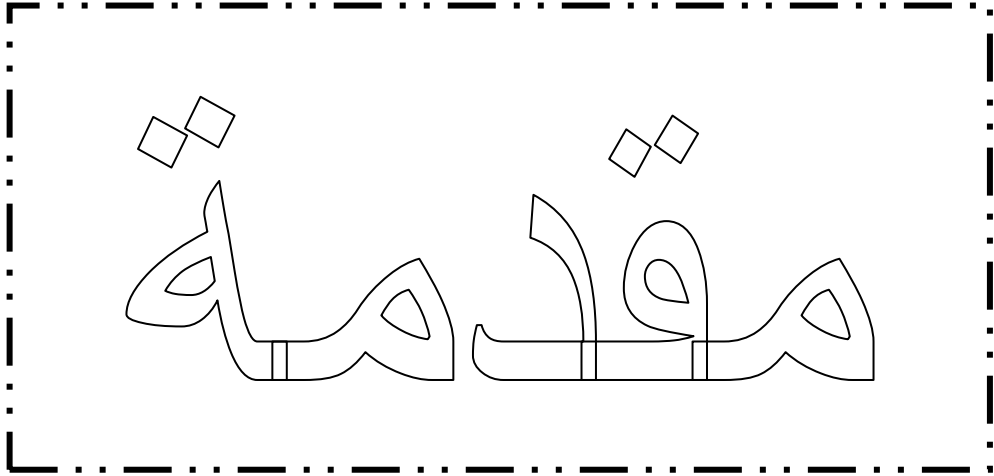
الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
1	أهم المحطات التاريخية لتطور التدقيق المحاسبي قبل سنة 1900	18
2	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مسيلة .	69

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
1	معايير انتقاء الأنشطة للتحقيق	50-49
2	فواتير غير مصرح بها لسنة 2018	78
3	حساب فارق رقم الأعمال المفوتر	79
4	رقم الاعمال المقبوض	79
5	حساب فارق الاستهلاكات سنة 2015 و 2016	79
6	فارق استهلاكات 2017	80
7	فارق اهتلاكات	80
8	الرسم على النشاط المهني	81
9	تأسيس الارباح. في التقييم الأولي	81
10	استرجاع القيمة المضافة سنة 2015	82
11	استرجاع رسم على قيمة مضافة لسنة 2016	82
12	استرجاع قيمة المضافة على رسم لفواتير مسددة نقدا لسنة 2016	83
13	استرجاع قيمة المضافة على رسم لسنة 2017 .	83
14	الرسم على المشتريات	84
15	ملف التدقيق المحاسبي للمكلف	84
16	الرسم على المبيعات في التقييم	84
17	تأسيس الأرباح في تسوية النهائية	86
18	الرسم على المبيعات في التسوية النهائية	86
19	الفارق في الأرباح خلال التقييم الأولي	90
20	الفارق في الأرباح خلال التسوية النهائية	91

قائمة الملاحق

الرقم	عناوين الملاحق	الصفحة
1	الإشعار بالتحقيق	102
2	الإشعار بنتائج التحقيق	104
3	محضر بداية التحقيق	103
4	محضر نهاية التحقيق	106
5	محضر المحاسبة	107
6	ترخيص التربص	109
7	تصريح شرفي بالتزام الأمانة والنزاهة العلمية	110



1 - تمهيد :

لأجل ازدهار الدولة تعمل الحكومة على توفير الأمن وتقديم الخدمات المجانية ، وكذلك على الاستثمار وإقامة البنى التحتية وغيرها مما يمكن به إقامة دولة متطورة توفر الرفاهية لمواطنيها ، وعليه للوصول الى الهدف المطلوب يتم بناء مخططات انفاق تمويلها الخزينة بناء على مقدار إيراداتها ، وفي حالة عدم كفاية إيراداتها يتم اللجوء إلى الاقتراض أو التنازل عن الجزء من النفقات المخططة ، ولتلافي هذين الخيارين تعمل الحكومة على منع انخفاض تمويل الخزينة من خلال رفع إيراداتها ، وفي هذا الصدد فإن المصدر الأول لإيرادات الخزينة هي الضرائب .

لكن رفع الضرائب له تأثير مباشر وشديد على مستوى المعيشي للأفراد ، فرفع الضريبة على القيمة المضافة مثلاً سيؤدي إلى رفع الأسعار مما يؤدي إلى تآكل قيمة الأجور والمدخرات الحقيقية ، وينعكس ذلك بشدة على القدرة الشرائية مما يجعل المستوى المعيشي للأفراد في حالة تدهور وهذا بدوره له تأثير بالغ على حالة المجتمع و الدولة ككل ، و لتجنب زيادة الضرائب والعمل على رفع إيرادات الخزينة من جهة الضرائب باعتبارها المصدر الأول وأكثر أهمية لتمويل الخزينة ، تركز الدولة على مواجهة أسباب انخفاض المدخول من جباية الضرائب وهي التهرب الضريبي ، التجنب الضريبي ، التملص الضريبي ، وغيرها من أسباب .

ولمواجهة هكذا حالات تلجأ الأنظمة الضريبية إلى إقامة نظام مراقبة جبائية ، يعتمد على العديد من الطرق والوسائل لاكتشاف حالات التهرب الضريبي ، لكن أكبر العوائق يكمن في أن النظام الضريبي الجزائي هو نظام تصريحي ، حيث يعتمد تقدير الضرائب على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، وعليه قد يستغل الكثير من المكلفين بالضريبة هذا الأمر للتهرب من دفع الضرائب من خلال تقديم تصريح ملفق ، بينما قد تكون بعض التصريحات غير صحيحة بدون قصد ، هذا ما يضع الرقابة الجبائية في موضع التباس حول اكتشاف كذا حالات . فتعمل على البحث عن وسائل أكثر قدرة على تفعيلها .

ومن جهة أخرى شهد التدقيق المحاسبي تطوراً في بلورة فكرته فبعد أن كان يعتمد على كشف الغش والخطأ والتلاعب بالحسابات ، صار ذا مفهوم وتركيز أكبر يعتمد على فحص المعلومات والتأكد من صحة ودقة البيانات ، والعمل على تبيان إن كانت الوثائق والقوائم المحاسبية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال تقرير المدقق ، الذي صار مطلوباً من طرف أصحاب المصالح للمؤسسة للتأكد من صحة ما تقدمه المؤسسة من معلومات عن نفسها .

وقد كانت خصائص التدقيق المحاسبي تلك هي ما جعل الرقابة الجبائية تستخدمه كوسيلة تقوم من خلالها بالبحث في صحة محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة ومدى تطابقها مع التصريحات المقدمة .

2 - الإشكالية الرئيسية :

من خلال ما تقدم تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية للدراسة من خلال التساؤل الرئيس التالي :

ما هو دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية ؟

3 - التساؤلات الفرعية :

ومن هذا التساؤل تنبع مجموعة من التساؤلات الأخرى هي على ما يلي :

- كيف تستخدم معايير التدقيق المحاسبي ؟
- كيف تتم عملية الرقابة الجبائية ؟
- كيف يتم فحص محاسبة المكلف في مديرية ولاية مسيلة ؟

4 - الفرضيات :

- تستخدم معايير التدقيق المحاسبي كدليل لمعرفة مدى اجراء تدقيق محاسبي بالشكل الصحيح .
- تتم عملية الرقابة الجبائية وفقا لإجراءات مدروسة من شأنها التقليل من التهرب الضريبي .
- يتم فحص محاسبة المكلف في مديرية الضرائب لولاية مسيلة باستخدام أدوات التدقيق المحاسبي .

5 - أهمية الدراسة :

تكمُن أهمية هذه الدراسة في البحث إن كان التدقيق المحاسبي يمثل وسيلة فعالة في مكافحة الضرائب ، و إن كان يتم تنفيذه بالطريقة الصحيحة في اطار تفعيل الرقابة الجبائية ، بالإضافة إلى التعرف عليه وعلى الرقابة الجبائية بشكل عام . كذلك اكتشاف إن كان هناك طرق أكثر لاستغلال التدقيق المحاسبي من قبل الرقابة الجبائية .

حيث يمكن استخدام هذه الدراسة كوسيلة للمقارنة مع الدراسات الأخرى في مجال البحث عن طرق مكافحة التهرب الضريبي ، عن أي وسيلة كانت أكثر فعالية في تفعيل الرقابة الجبائية .

6 - أهداف الدراسة :

- التعرف على التدقيق المحاسبي ، ودراسة مراحله .
- البحث في مدى تنظيم عملية الرقابة الجبائية .
- اكتشاف طرق تنفيذ التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية .

7 - أسباب اختيار الموضوع :

الأسباب الذاتية :

ميلول الطالبة المتمحور حول هذا المجال ، ورغبتها في اكتساب الخبرة فيه .

الأسباب الموضوعية :

- تحسيس الإدارة الجبائية بأهمية استخدام التدقيق المحاسبي على أكمل وجه
- البحث في طرق رفع إيرادات الخزينة .
- البحث في وسائل رفع كفاءة الرقابة الجبائية .
- التعرف على مساهمة التدقيق المحاسبي على مختلف المجالات .

8 - منهج الدراسة :

تم خلال هذه الدراسة استخدام عدة مناهج هي كما يلي :

- **المنهج التاريخي :** الذي استخدم في البحث عن تطورات التدقيق المحاسبي .
- **المنهج الوصفي :** الذي اعتمد طيلة الفصل الأول في دراسة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية من الجانب النظري .
- **المنهج التحليلي :** والذي استخدم خلال الفصل الثاني باعتباره فصلا تطبيقيا ، حيث تم اسقاط الجانب النظري على التطبيقي وتحليل النتائج والبحث في تفسيرها .

9 - الدراسات السابقة :

بغرض تكوين فكرة عامة حول الموضوع وجعله ذا فائدة ، تم البحث في الدراسات السابقة والتعرف على مختلف وجهات نظر الباحثين في مجال تفعيل الرقابة الجبائية، حيث جاءت العديد من الدراسات تدرس ذات الموضوع باستخدام متغيرات مختلفة ، وفي اطار التعرف عليها تم تكوين الخلاصات التالية حولها :

- **لياس فلاب ذبيح (2010) :** وحملت الدراسة عنوان مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ام البواقي ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة .
- واستهدفت هذه الدراسة تحليل التدقيق في محاسبة المكلفين باعتباره أحد آليات الرقابة الجبائية والمستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل اغفالات والتجاوزات سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة من طرف المكلفين بالضريبة ، ما يمهد لمعرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة .
- وبناء على ما تمت عليه هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :
- **إلزامية إطلاع المدقق على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي لتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف وإتاحة إمكانية رسم خطط متوافقة مع المعطيات التي تمت إتاحتها بعد هذا الإجراء .**
- **الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، بالاستعانة بالأبحاث الخارجية و التدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل الأطراف ذات المصلحة مع المكلف بالضريبة ..**
- **الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع متابعة كل المستجدات المتعلقة بتحيينها لمساعدة العون المدقق على أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما يسبب تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية .**
- **بوجابر هشام ، بنعيش سليمان (2017) :** وجاءت هذه الدراسة تحت عنوان دور نظم المعلومات في تفعيل الرقابة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أدرار ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية ، أدرار .

وتناولت هذه الدراسة الدور الهام الذي يلعبه نظام المعلومات بصفة عامة والجباي بصفة خاصة في الرقابة الجباي و زيادة فعالية نظام المعلومات الرقابي من خلال التطرق لآليات تفعيل دور الرقابة والبحث الجباي والإجراءات المتخذة في هذا المجال .
وقد انتهت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- تساعد نظم المعلومات المستخدمين على أداء الوظائف الموكلة لهم خاصة الوظائف لإيجاد الحلول لمختلف المشاكل خاصة في محاولة الحد من التهرب والغش الضريبي.
- نظام المعلومات الجباي نظام مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويوفر المعلومات للمسؤولين على مستوى كل الوحدات التنظيمية
- تظهر نظم المعلومات من خلال الدعم الذي تقدمه للموظفين وذلك بمعالجة البيانات ومن ثم تحويلها إلى معلومات، وكذا تمد العاملين بالقواعد والإجراءات التي تتبع في مواقف روتينية.
- استعمال نظام المعلومات الإدارية يحقق السرعة والدقة والتقليل من الأخطاء التفسيرية والقرارية.
- عتروز سيليا ، هادف أميرة (2021) : حيث جاءت تحت عنوان دور التحقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجباي دراسة ميدانية ب مديرية الضرائب ميلة من 2016 الى 2019 ، مذكرة ماستر ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة . حيث هدفت هذه الدراسة إلى تناول كيفية تفعيل الرقابة الجباي باستخدام التحقيق المحاسبي ، ومدى مساهمة هذا الأخير في ذات الموضوع ، وقد تطرقت الباحثتان إلى دراسة هذه المتغيرات نظريا وتطبيقيا ومن ابرز ما درسته مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دراسة جودة التصريحات المحاسبية .
وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها :
- يمثل التحقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة عمليات متعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية .
- يعتمد المحققين وأعاون الرقابة الجباي على القوانين والمراسيم و أدلة الإثبات المختلفة ، من أجل دراسة وتأكيد صحة التصريحات الجباي .
- تعمل الإدارة الجباي جاهدة على تطبيق القوانين والإجراءات التي من شأنها ضمان السير الحسن لعملية الرقابة الجباي .

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة :

- ربط المتغير المستقل (التدقيق المحاسبي) بالمتغير التابع (الرقابة الجباي) .
- مكان إجراء الدراسة التطبيقية (مديرية الضرائب لولاية مسيلة) .

10 - الإطار الزماني والمكاني :

تمت هذه الدراسة زمانيا خلال السنة الدراسية 2021 - 2022 ، أما مكانيا فكانت ب مديرية الضرائب لولاية مسيلة ، وقت تعلقت دراسة الحالة بالسنوات " 2015-2016-2017-2018 " لملف تحقيق تمت معالجته سنة 2019 ، دون القدرة على الحصول على حالات أحدث زمنا نتيجة لأزمة COVID-19 التي سببت ركودا في الأنشطة ، وإيقافا لأعمال المكاتب نتيجة لإجراءات الحجر الصحي ، والذي كان من تأثيراتها إيقاف أنشطة التدخل الخاصة بالرقابة الجباي .

11 - هيكل الدراسة :

تمت هذه الدراسة من خلال تقسيمها إلى جانبين نظري وجانب تطبيقي حيث جاء كل منهما على شكل فصل تناول خلاله ما يلي :

• الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية .

وتم خلاله التطرق إلى دراسة "التدقيق المحاسبي" و "الرقابة الجبائية" دراسة نظرية تضعهما في إطار تعريفي ، يشرح كل تفاصيلهما نظريا ، كما تم التطرق إلى دراسة نظرية تشرح مراحل التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

• الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة .

و قد تم خلال هذا الفصل التعريف بمحل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية مسيلة ، كما تم التطرق إلى دراسة حالة الرقابة الجبائية التي أجريت على أحد المكلفين بالضريبة ، وتحليل النتائج المستخلصة منها بعد اسقاط الجانب النظري عليها .

الفصل الأول :
الإطار النظري
للتدقيق المحاسبي ورقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية أداة لحفظ إيرادات الخزينة العمومية ، فمن خلال منع التهرب الضريبي والحفاظ على العدالة الضريبية ، يتسنى أن يكون لها أهمية تجعلها محل الدراسة والتحديث المستمر ، فالتطور المستمر لطرق التهرب الضريبي والطرق التدليسية ، يفرض على الرقابة الجبائية أن تكون ذات مرونة في طرق بحثها عن انحرافات ومواقع الخلل في التصريحات الجبائية ، و لهذا تلجأ الرقابة الجبائية إلى أدوات ووسائل تساهم في تفعيلها ، من هذه الأدوات نجد التدقيق المحاسبي .

يعد التدقيق المحاسبي أداة فعالة في التحقق من إذا كانت الصورة التي تعرضها المؤسسة من خلال القوائم المالية ذات مصداقية ، أو أنها تختلف عن الوضعية الواقعية ، فمن خلال البحث في المستندات المحاسبية يقوم المدقق بإصدار تقرير مفاده تفنيد أو تأكيد لما أدلت به المؤسسة من المعلومات عن نفسها ، ووفقا لقدرته على كشف الصورة الواقعية ، تستخدمه الإدارة الجبائية في الكشف عن الانحرافات المحاسبية والتجاوزات .

ومن خلال هذا الفصل سيتم دراسة كلا العنصرين : التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية لأخذ صورة واضح لكل منهما ، وذلك من خلال ثلاثة مباحث كالتالي :

- المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي .
- المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية .
- المبحث الثالث : أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي .

إن مصطلح التدقيق مصطلح شائع الاستعمال في مختلف المجالات مثل " التدقيق اللغوي " في مجال اللغات ، و " التدقيق الاجتماعي " في مجال إدارة الموارد البشرية . إلا أن أبرز المجالات شيوعا في استعماله هو مجال المال والأعمال ، بل إن نطاقه يمتد لمختلف الفروع الموجودة تحت هذا المجال ، ومن بين امتداداته نجد " التدقيق المحاسبي " الذي أصبح بحد ذاته علما قائم له منهج وموضوع ودراسات ومفاهيم متعارف عليها ، يدرس في مختلف المعاهد والكلية وللمختلف المستويات ، وهذا رجوعا إلى أهميته البالغة لدى المؤسسات والأطراف ذات الصلة ، فباستعماله كوسيلة للفحص والتقييم وتوثيق مدى مشروعية التعاملات يجب الإحاطة بكل جوانبه النظرية والتطبيقية والتي تستلزم العديد من الدراسات العلمية .

وعليه يهدف هذا المبحث إلى عرض التدقيق في إطار نظري مبسط يعطي أهم النقاط الواجب الإحاطة بها للفهم الكامل لهذه الدراسة ، ومن خلال ثلاث مطالب يتم استعراض ماهية التدقيق و مقوماته و الإجراءات الميدانية له .

المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي .

لحصر التدقيق في إطار يدرس ماهيته لا يمكن أن يتم دون إدراك أن مفهوم التدقيق المتعارف عليه الآن مفهوم حديث وأن ما يتجذر منه من أنواع هي مصطلحات حديثة الظهور بفعل التطورات التي شهدتها التاريخ ، فقبل أن يكون علما تتم دراسته كان مهنة تمت ممارستها وفقا لمبادئ وشروط مختلفة عن الممارسات الحالية ، ولتعرف على التدقيق بمفهومه الحديث وما يتشكل منه من أنواع يجب فهم التطورات التي خضع لها لسد ثغرات التساؤلات التي قد نشأت لتعقيد بعض الممارسات داخله ، و يتم تناول ذلك على النحو التالي :

1 - مفهوم التدقيق المحاسبي :

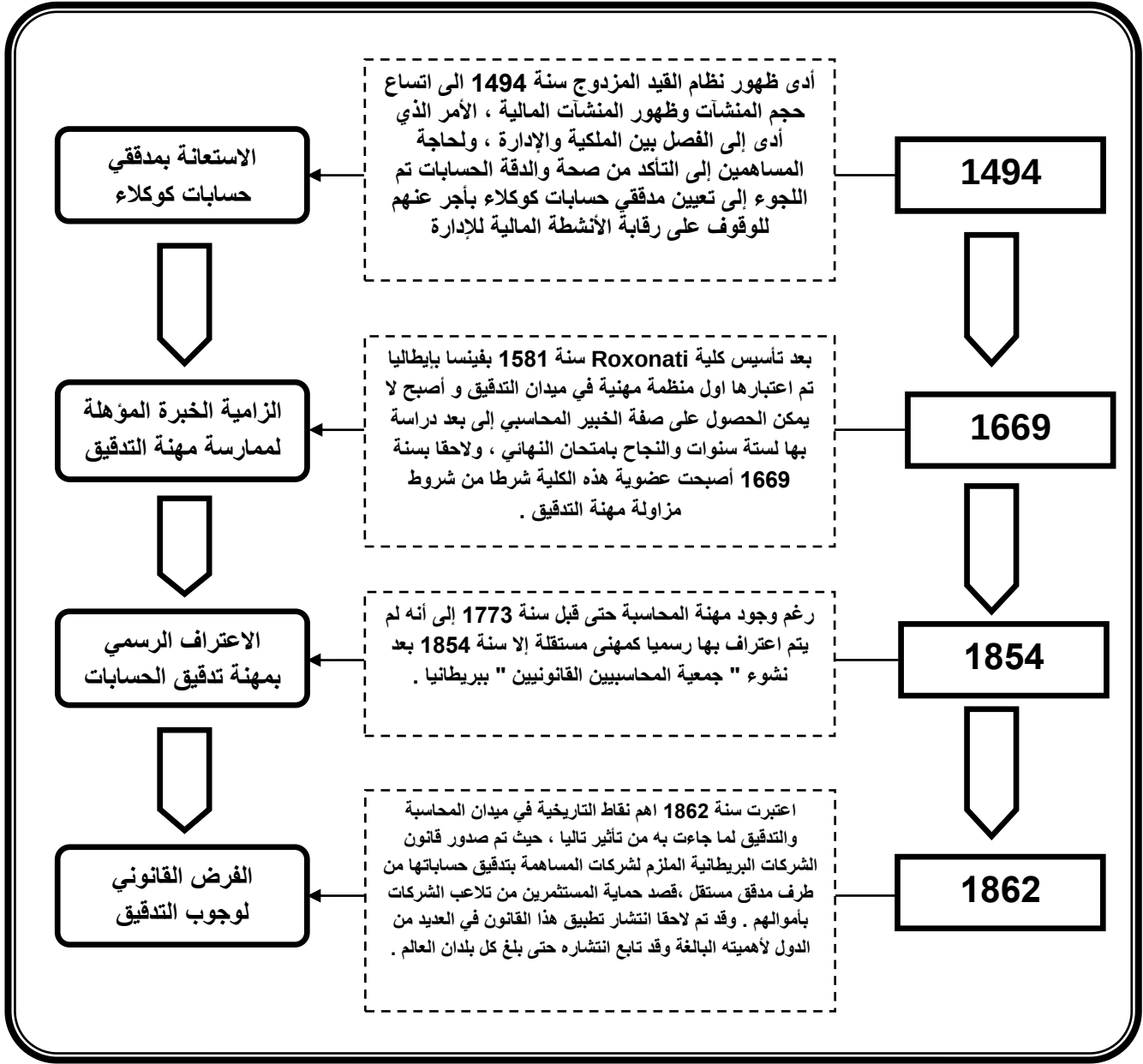
لإعطاء مفهوم لتدقيق المحاسبي يجب الإدراك الكامل لعنصرين أساسيين هما سبب القيام بالتدقيق المحاسبي وكيفية القيام به أو بمعنى آخر " تعريفه و أهدافه " فإدراك أهدافه يتم التعرف تلقائيا عن الوجهة المراد من عملية التدقيق الوصول إليها ، وإدراك تعريفه تتكون صورة كاملة عن مستلزمات القيام بالتدقيق المحاسبي . إلا أنه ولاستيعاب هذين العنصرين يجب الإحاطة أولا بما مر به التدقيق من مراحل في تطوره .

فالتدقيق المحاسبي ليس مصطلحا حديث الظهور بتطور أنظمة المعاملات المحاسبية و الجبائية ، أو رجوعا إلى ازدهار أنشطة الاقتصادية بل تعود أصوله إلى كونه مهنة تمت ممارستها منذ العصور الغابرة كعصر الفراعنة والعصور الإغريقية والرومانية ، فحسب السجلات التاريخية كانت الجماهير تتجمع بكبرى الساحات حيث تلقى على مسامعهم الإيرادات والمصروفات مما يتيح لهم مراجعة الحسابات الكاملة والتحقق من صحتها وصحة تنظيمها ، كما تم كذلك استغلال مواسم الحج في زمن الصحابة لاستعراض حسابات الولاة وتدقيقها¹.

ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن الهدف الأولي للتدقيق في بدايات ظهوره كان استكشاف مدى نزاهة متولي الأمور المالية ، إلا أن هدفه هذا شهد إضافات واسعة لاحقا بعد مروره بمحطات تاريخية مهمة سببها الرئيسي ازدهار الأنشطة الاقتصادية ، وتطور بنية داخلية للمؤسسات ، و ازدياد تعقيدات الأنظمة المحاسبية والضريبية ، واتساع الأسواق . ومن أهم هذه المحطات ما يأتي ذكره في المخطط التالي :

¹ هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2006 ، ص 17 .

الشكل رقم 1 : أهم المحطات التاريخية لتطور التدقيق محاسبي قبل سنة 1900 .



المصدر : خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 ، 20-21 .

وبالرغم من أن فضل توسع ميدان التدقيق المحاسبي و انتشاره يعود إلى هذه المراحل ، إلا أنها لم تساهم في بلورة فكرة التدقيق المحاسبي ، فلم يتم التركيز على تطوير مفهومه ، وظلت ممارسته متركزة على اكتشاف الغش والخطأ بشكل تفصيلي في ظل عدم وجود أي نظام رقابة داخلي ، إلا أنه وبعد سنة 1900 بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بالنشوء إلى حين اعتراف بالمدقق الخارجي ومدى إمكانياته للتعويض على التدقيق التفصيلي . كما تم الإجماع على أن الغرض الفعلي من التدقيق هو تقرير المدقق المستقل والمحاييد الموضح لمدى سلامة وصحة المركز المالي حسب البيانات المحاسبية، فلم يعد مفهوم التدقيق المحاسبي مختصرا على كونه وسيلة

لتحديد الغش و الخطأ بل توسع بعد سنة 1940 ليصبح وسيلة لتحديد المركز المالي وربحيته بالإضافة لأهدافه الأساسية وهي كشف الغش والخطأ.¹

وقد استمرت هذه التغيرات فبعد فترة تم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على صلاية نظام الرقابة الداخلية ، أما بعد سنة 1960 فقد تمت إضافة العديد من الأهداف وتوسع مفهوم التدقيق عن سابقه إثر ذلك². وبالوصول إلى الفترة الحالية فإنه يمكن القول أن مفهوم التدقيق المحاسبي وأهدافه قد ازدادا تبلورا وتعقيداً، ويتم استعراضهما آتيا بشكل أكثر تفصيلا :

أ - تعريف التدقيق المحاسبي :

تعددت التعريفات الحديثة للتدقيق المحاسبي إلا أنه ورغم تعددها فإنها تتجه في ذات السياق عند ابراز أهم صفات التدقيق المحاسبي ، من أبرز هذه التعريفات و أكثرها اعتمادا في مختلف الدراسات هو التعريف الذي أصدر سنة 1972 من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية - American Accounting Association والذي جاء معتبره أن التدقيق " عملية منظمة تقوم على الحصول على أدلة إثبات للأنشطة الاقتصادية ونتائجها ، وتقييمها بصورة موضوعية وذلك لتحديد درجة التطابق بينها وبين المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى المستخدمين المهتمين"³.

وباعتباره أكثر مفاهيم شيوعا وسيادة للتدقيق المحاسبي ، وبالأخذ مدى تعبيره عن عملية التدقيق المحاسبي بشكل مناسب فقد تم اعتماده في الكثير من الدراسات فانطلاقا منه قد توصل الدكتوران محمد فضل مسعد و خالد راغب خطيب إلى رأي مفاده أن عملية التدقيق لم تعد مجرد تدقيق خارجي لنظام المحاسبة ، بل أنها أضحت وسيلة فعالة لإيصال المعلومات إلى المستخدمين المعنيين ، فمن خلال التقارير التي تعتمد على إبداء رأي مهني فني صادق ومحايدين مبني على تأهيل علمي عالي وتدريب مهني متخصص ، يصبح بالاستطاعة تكوين صورة تمكنهم من اتخاذ قرارات الرشيدة والموضوعية⁴.

وفي ذات الاتجاه فقد توصل الدكتور أحمد حلمي جمعة إلى القول بأن عملية التدقيق المحاسبي قائمة على التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة إثبات لما جاء في القوائم المالية والمحاسبية من بيانات تحت إطار مبادئ محاسبية محددة مسبقا ، مهمته إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية لقراء هذه التقارير⁵.

وبدراسة ما توصل إليه الباحثون في مجال التدقيق المحاسبي تم استخلاص أن عملية التدقيق هي عملية منظمة من طرف مدقق خارجي مستقل مدرب ومؤهل مبنية على عدة اجراءات هي في ما يلي :

- الحصول على أدلة إثبات للأنشطة الاقتصادية ونتائجها داخل المؤسسة محل التدقيق .
- فحص صحة الأدلة ومدى تغطيتها لكامل التعاملات فحصا متكاملا كميا ونقديا .
- التحقق بصورة موضوعية من مدى مطابقة هذه الأدلة للواقع المعروض من طرف المؤسسة وكذلك عن مدى توافقها مع المعايير المحددة .

¹ هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 18-19 .

² أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2005 ، ص 8 .

³ رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2015 ، ص 24 .

⁴ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2009 ، ص 19 .

⁵ أحمد حلمي جمعة ، المرجع السابق ، ص 8 .

- كتابة تقارير مهمتها عرض صورة صادقة عن وضعية المؤسسة للأطراف المهتمة ، تجمع ما تم التوصل إليه مع ابداء رأي فني محايد وموضوعي .
 - ولفهم هذه الإجراءات فإنه ولا بد من توضيح المقصود من أهم العناصر التي يتكون منها التدقيق وهي الفحص والتحقق والتقرير ، حيث أنه يقصد بـ¹ :
 - الفحص : عملية فنية تعمل على التأكد من صحة وسلامة ما هو مسجل ومقيد بالقوائم والسجلات المحاسبية ، فحصا قياسيا كميا و نقديا .
 - التحقق : الحكم على مدى صلاحية القوائم النهائية المقدمة كتعبير سليم لوقائع المؤسسة ، ومدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة .
 - التقرير : هو بلورة نتائج الفحص والتحقق وصبها في قالب شكلي هو التقرير ، مع إضافة رأي المدقق والمتوافق مع شروط الانتقاد . ويقدم هذا التقرير إلى المستخدمين المعنيين والأطراف المهتمة سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها .
- وتجدر الإشارة إلى أن الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان يتم من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد ، فيما إن كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

ب - أهداف التدقيق المحاسبي :

تتمثل أهداف مهمة التدقيق في المهمة التي يطلب من التدقيق إنجازها ، وبأخذ ما تمت الإشارة إليه سابقا فإن مهمة التدقيق الرئيسية قبل سنة 1900 قد اقتصر على اكتشاف الغش والخطأ وتحديد مد نزاهة متولي الحسابات ، وعليه فقد كان التدقيق تفصيليا شاملا باشتماله المراجعة الكاملة للحسابات ، ذا مهمة ميدانية . حيث على المدقق الشك في كل ما يقدم إليه من بيانات كذلك تعقب الأخطاء الواقعة ، وقد كان هذا النظام راجعا لبساطة التعاملات المالية وصغر حجم المؤسسات وبدائية هيكلها آنذاك ، وشيوع الملكية المشتركة على الفكر الحسابي².

إلا أن أهداف الرئيسية للتدقيق الحاسبي قد شهدت تطورا و تبلورا له أسباب عديدة كتطور أنظمة المحاسبية والضريبية وازدياد تعقيدها وكبر حجم المؤسسات ونمو هيكلها واختلاف بنيتها الادارية ، إلا أنه وبذكر أبرز الأسباب فتشير العديد من المراجع أنه يعود إلى سنة 1896 ، حيث أنه وفي قضية خليج الأقطان أصدر القضاء الانجليزي أحكاما عبر عنها القاضي لوباس Lopase بعبارته الشهيرة

" المدقق كلب حراسة وليس كلب صيد Auditor is a watchdog, not a bloodhound "

إشارة إلى أن الهدف الأساسي من التدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهر هذه الاخيرة عند القيام بمهمته ، وعليه فقد توضح أن مهمة الأساسية للمدقق هي إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم والسجلات المالية المتوافرة تعبر بصورة صادقة وعادلة خلال الفترة المالية المحددة عن المركز المالي للمؤسسة ، وهذا ما أدى إلى اتساع حجم مسؤولية المدقق فلم تعد مهمته تهتم صاحب المشروع فقط بل الغير أيضا³.

¹ مسعود صديقي ، " دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، مجلة الباحث ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، العدد الأول ، 2002 ، ص 65 .

² عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، الدار النموذجية للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية ، لبنان ، 1999 ، ص 12 .

³ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

وفي إثر ذلك فقد أدى هذا التغيير إلى التأثير على التدقيق من نواح عديدة ، فقد أصبح من الصعب إجراء تدقيق تفصيلي ولذلك تم تعويضه بأسلوب التدقيق الاختباري ، كما تم تصاعد الاهتمام بفحص حركة الأموال وفحص مراكز الأموال و إبداء اعتبار لقائمة المركز المالي وقوائم الدخل ، بالإضافة إلى تجلي أهمية التدقيق الداخلي كوسيلة للرقابة الداخلية¹ .

وبالتركيز على استخلاص الأهداف الأساسية للتدقيق المحاسبي يتم استعراض الأهداف التالية²:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والقوائم المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها .
- الحصول على رأي مهني فني ومحايد حول درجة مصداقية القوائم المالية المقدمة ومدى مطابقتها لوضعية المؤسسة الواقعية .
- وضع تقارير تعطي صورة صادقة وصحيحة لوضعية المؤسسة للمستخدمين المعنيين ولأطراف المهمة

و في إطار تحقيق هذه الأهداف فإنه تتحقق أهداف جانبية لا تقل أهمية ، أبرزها في ما يأتي :

- تقليل فرص الغش والخطأ عن طريق رفع كفاءة الرقابة الداخلية ، كانعكاس لزيارات المدقق المفاجئة .
- اكتشاف الغش والخطأ و الحركات الغير مشروعة إن وجدت بالقوائم المالية .

وبالمقارنة مع أهداف التدقيق المحاسبي بالوقت الحالي فإن الأهداف قد توسعت لتشمل³ :

- تدقيق الخطط المالية ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من الأهداف المسطرة ودراسة أسباب التي حالت دون تحقيق بقيتها .
- القضاء على المصاريف الزائدة عن حاجة المؤسسة من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط .
- رفع معدل الرفاهية لأفراد المجتمع لعدة أسباب أبرزها الرقابة على التعاملات المالية المتأتية في سياق التدقيق .

تخفيض خطر التدقيق وذلك نتيجة الآثار الجانبية لعملية التدقيق على العميل او المؤسسة محل التدقيق

2- أنواع التدقيق المحاسبي :

نتيجة لمدى اتساع ميدان التدقيق المحاسبي ، فإنه تنتشر العديد من أنواع التدقيق ، ويتم تصنيف هذه أنواع حسب العديد من التصنيفات ، كما تختلف كيفية التصنيف من مرجع إلى آخر ، ويرجع هذا الاختلاف لأغراض وصفية لا أكثر⁴ ، فيتم تصنيف أنواع التدقيق على مختلف المراجع بطرق وزوايا نظر مختلفة ومتعددة إلا أن أكثرها شيوعا هي خمسة على نحو التالي :

¹ عبد الرزاق محمد عثمان ، المرجع نفسه ، ص 13 .

² أحمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2015 ، ص 11 .

³ المرجع نفسه ، ص 12 .

⁴ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

أ - **التصنيف من ناحية النطاق** : ويعني به المدى الذي يسمح بتغطيته من عمليات وقوائم وسجلات أثناء عملية التدقيق ، ويندرج تحته نوعان :

- **التدقيق الكامل**¹ : وهو قيام المدقق بما يقتضيه عمله بشمولية لكل عمليات المؤسسة بدون أي قيود تضعه في إطار عمل محدود ، فيقتضي عليه فحص وتقييم وإبداء رأي فني ومحاييد يغطي بشكل كامل كل القوائم المالية والسجلات المحاسبية للمؤسسة ، مع الإشارة أن سلطة المدقق غير محدودة في هذا النوع من التدقيق .

إلا أنه وبسبب شموليته الواسعة فليس من المستيسر له تغطية كل عمليات المؤسسة في ظل التطور الراهن نتيجة لاستحالة مجارات عملياتها الكثيرة ، لذا يتم اللجوء إلى أسلوب العينات أو التدقيق الاختباري والذي يؤدي بشكل تلقائي إلى تركيز المؤسسة على اهتمام بصحة ومتانة أنظمة رقابتها الداخلية .

- **التدقيق الجزئي**² : وهو وضع أجزاء معينة من عمليات المؤسسة محل التدقيق ، فيجد المدقق أنه محصور وفق إطار محدد من السجلات و البيانات مما يحد من حرية عمله ، وهذا ما يسعى لإبرازه بشكل واضح أثناء كتابة تقريره ، فيوضح أن تفاصيل ما أحاط به مندرجة في نطاق الحدود التي سمح له بها ، بالإضافة إلى ذكر نطاق مسؤوليته تلافياً لأي اتهام بالتقصير أو إهمال . وفي هذا النوع من التدقيق فإنه من الضروري وجود عقد كتابي موضح لحدود عملية التدقيق وما اشتملت عليه من عمليات محددة ، والهدف المراد تحقيقه .

ب - **التصنيف من ناحية الوقت** : ويتم هذا التصنيف على أساس الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق خلال السنة المالية ، وفيه نوعان :

- **التدقيق النهائي**³ : وهو التدقيق الذي يكلف المدقق بالقيام به بعد اختتام السنة المالية ، وإقفال الحسابات وإجراء التسويات وإعداد القوائم المالية الختامية ، تتميز بذلك بضمن عدم حدوث أي تعديلات لاحقة ، فعليه يتم اعطاء رأي فني محايد ، يوضح مدى دلالة وصدق العمليات .

ويتم تدقيق حسابات المؤسسات ذات الحجم الصغير تدقيقاً كاملاً ، بينما تخضع المؤسسات كبيرة الحجم لأسلوب العينات أو التدقيق اختباري مع تطبيق كل احكام وشروط التدقيق الكامل .

- **التدقيق المستمر**⁴ : هو التدقيق الذي يمارس بصفة مستمرة طوال السنة المالية دون اقتصار على نهايتها فقط ، ويمارس على شكل زيارات متعددة يقوم بها المدقق للمؤسسة محل التدقيق قد تكون هذه الزيارات ذات صفة دورية منتظمة أو مفاجئة غير منتظمة وهذا يرجع لبرنامج يضعه المدقق . وبخلاف التدقيق النهائي تتم متابعة وكشف أخطاء والغش محل وقوعها دون ترك ذلك لنهاية السنة ، بالإضافة إلى أن هذا التدقيق يشمل تدقيق القوائم المالية الختامية نهاية السنة ، ونتيجة لخصائصه هذه فإنه يعتبر أنسب من التدقيق النهائي للمؤسسات كبيرة الحجم التي يجري بها عدد ضخم من العمليات بصفة يومية .

ج - **التصنيف من ناحية القائمين على عملية التدقيق** : وهو التصنيف الذي يصنف التدقيق طبقاً للهيئة أو الجهة القائمة بتطبيقه ، وقد تكون هذه هيئة مستقلة عن مؤسسة او مصلحة داخلية بها ، وعليه للتدقيق على هذا أساس نوعان :

¹ عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

² أحمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 18 .

³ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 31 .

⁴ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

- التدقيق الداخلي¹: هو تدقيق حديث الظهور بالمقارنة مع التدقيق الخارجي ، تقوم عليه أطراف أو هيئة أو أشخاص تابعون للمؤسسة وقد تمثله مصلحة متواجدة داخل المؤسسة ، يقام بصفة كاملة لتحقيق مصالح المؤسسة من خلال مراقبة حركة أموال وتأمين جودة نظام الرقابة الداخلي ، والتحقق من تطابق السياسات والإجراءات المتخذة وتقييم وتقويم الانحرافات .
- التدقيق الخارجي² : وهو التدقيق الذي يقام من طرف خارجي مستقل عن المؤسسة وله صفة الحيادية ، تقوم الإدارة بتعيينه وذلك لإعطاء رأي فني محايد حول عدالة ومصداقية القوائم المالية والسجلات المحاسبية ، ويسمى هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المستقل أو المحايد .
- ولا يمكن استغناء نه حتى ولو وجد نظام داخلي سليم ، نتيجة لانعدام الحيادية والاستقلال عن المؤسسة .

د - التصنيف من ناحية درجة الإلزام بالتدقيق : ويصنف طبقا لدرجة حتمية تطبيق التدقيق ، وعلى هذا النوح لدينا نوعان هما :

- التدقيق الإلزامي³ : وهو التدقيق الذي يفرضه القانون على المؤسسة ، فتلتزم بتطبيقه دون خيار آخر ، ويؤدي أي إهمال أو تخلف في تطبيقه إلى ارتكاب المؤسسة لمخالفات قانونية جزائها العقوبات المقررة بموجب القوانين الصادرة من دولة في هذا الشأن ، ويتم بواسطة مدقق حسابات مرخص يلتزم ببذل العناية المهنية اللازمة .
- التدقيق الاختياري⁴ : ويرجع قرار تطبيق التدقيق حسب هذا النوع إلى أصحاب الإدارة والملكية داخل المؤسسة ، فهي غير ملزمة بتطبيقه قانونيا ويعود سبب تطبيقه في أغلب الحالات إلى رغبة الشركاء في الاطمئنان على صحة معلومات المحاسبية حول نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تستخدم كأساس لتحديد حقوق الشركاء .

هـ - التصنيف من ناحية مدى الفحص : ويتم تقسيم التدقيق حسب هذا التصنيف بقياس حجم ما وقع تدقيقه ، وعليه نجد فيه نوعان :

- التدقيق الشامل⁵ : ويسمى أيضا بالتدقيق التفصيلي ، وقد كان سائدا في بداية عهد التدقيق . يقوم على الفحص الكلي والتفصيلي لكل قيد وعملية مسجلة بدفاتر وسجلات المؤسسة أثناء السنة المالية محل التدقيق ، إلا أنه وبسبب شموليته ودقته فهو يتطلب وقتا وجهدا تجعله غير قابل للتطبيق إلا بالمؤسسات صغيرة الحجم .
- التدقيق الاختباري⁶ : ويتركز هذا النوع على فحص عينة من القوائم ولسجلات المحاسبية وقد تكون هذه العينة منتقاة من طرف المدقق أو مختارة بعشوائية ، على أن يتم تعميم النتائج . ويعتمد على صحة ومثانة الرقابة الداخلية ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة إلى الحد الذي يقتنع فيه بالنتيجة المتوصل إليه ويعتبر أكثر الأنواع انتشارا .

¹ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص 47 .

² عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره، ص 18 .

³ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص 30 - 31 .

⁴ رزق أبو زيد الشحنة ، المرجع السابق ، ص 48 .

⁵ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12 .

⁶ عبد الرزاق محمد عثمان ، المرجع السابق ، ص 19 - 20 .

المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي .

بالخروج من حيز التفكير بالتدقيق المحاسبي كنظرية فإنه سيدخل في إطار التفكير بشكله المهني ، وكأي مهنة فإنه يتوجب وجود معايير أو مستويات تؤكد مدى جودة أداء الممارس لهذه المهنة ، وتشكل إطارا منهجيا يسير على نهجه المدققين المحاسبين في كافة مراحل العمل ، وعليه فإن مهنة التدقيق المحاسبي هي مهنة منظمة لها مقومات داعمة لأداء المهنة على أكمل وجه ، ومن أهم هذه المقومات :

1 - فروض التدقيق المحاسبي :

إن نظرية التدقيق وكأي نظرية أخرى احتاج تكوين اطار نظري لها المرور بجملة من تحليلات والدراسات لمجموعة من الأفكار والمعتقدات التي تدور حول معالجة نوع من المشاكل أو تنظيم بعض السلوكيات ، ويطلق على هذه الأفكار والمعتقدات بفروض التدقيق ، إلا أن هذه الأخيرة لم تحظى بالاهتمام الكافي مثل الذي حظيت به فروض المحاسبة ، مما جعلها تجريبية تخضع لدراسات انتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام¹ ، ومن أهم هذه الفروض ما يتم ذكره تاليا :

أ - فرض عدم وجود تعارض في المصالح :

إن عملية التدقيق تتطلب لإنجازها توافر بعض الشروط في المدقق كالمؤهل العلمي العالي والتدريب المهني المتخصص ، وذلك لضمان إبداء رأي مهني فني صادق ومحايد يصب في قالب التقرير الذي تنشأ في أثره علاقة تبادل للمنفعة بين المدقق وإدارة المؤسسة . فالمدقق لإنجاز تقريره يحتاج الوصول إلى معلومات وقوائم المؤسسة المالية ، بينما هذه الأخيرة تحتاج إلى تقرير المدقق لاتخاذ قراراتها . إلا أنه وعلى هذه العلاقة عدم معارضة مبدأ الحيادية و الاستقلالية المستلزم توافره بالمدقق فوجود الحيادية لا يعني بالضرورة حتمية التعارض في مصالح بين الطرفين² .

ب - فرض قابلية البيانات للفحص :

و يعني إمكانية فحص البيانات المقدمة من قبل المؤسسة، فبعدم وجود إمكانية أو قابلية فحص هذه البيانات، فهذا يلغي مبررات وجود التدقيق المحاسبي. ويأتي هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصادقية المعلومات من جهة أخرى³ ، وتتمثل هذه المعايير في :

- ملائمة المعلومات : وتعني أن تكون معلومات محاسبية مناسبة ومرتبطة بالأحداث التي تعبر عنها .
- قابلية الفحص : أن تكون نتائج الفحص للمعلومات متماثلة مهما تعددت الفحوصات أو اختلف الفاحصون .
- عدم التحيز في التسجيل : مراعاة الموضوعية والموضوعية في التسجيل بعيدا عن الاعتبار الشخصي .
- قابلية القياس الكمي : تمرير المعلومات بعمليات قياس لاستخلاص معلومات أكثر قابلية للتغيير الرقمي .

¹ أحمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره، ص 12 .

² محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر

2006 ، ص 13-14 .

³ المرجع نفسه ، ص 13 .

ج - فرض وجود نظام رقابة سليم :

إن وجود نظام رقابة سليم يقلل احتمالية وجود اخطاء في القوائم المالية ، فيستخدمها المدقق مستندا إلى صحتها ، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة عدم وجود خطأ¹ ، وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي² :

- رقابة إدارية : وتعمل على تحقيق أعلى كفاية إنتاجية و إدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا لما هو مخطط له .
- رقابة محاسبية : وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها .
- ضبط داخلي : وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال .

د - فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء التواطئية :

ويبرز هذا الفرض مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة ، ففي حالة عدم وجود هذا الفرض فإنه يطلب من المدقق أن يجري تدقيقا تفصيليا شاملا لا اختباريا ، كما هو مفترض في أغلب الحالات لذلك يجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة والحرص على العناية المطلوبة حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة³ .

هـ - فرض صدق في محتويات التقرير :

يتم اعتبار تقرير المدقق الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي ، ذلك نتيجة وضع المدقق محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح داخل المؤسسة أو خارجها⁴ ، لذلك يسترشد المدقق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي ذات الوقت يستخدمها لكون سنداً في تعضيد رأيه⁵ .

و - فرض استمرارية صحة العناصر والمفردات في المستقبل :

يعتبر هذا الفرض أن ما قامت به المؤسسة في الماضي تم وفقا لإجراءات سليمة ضمنت نظام مراقبة سليم وسيستمر ذلك في المستقبل كذلك ، والعكس صحيح ، وعليه فعلى المدقق بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الاختلال في الإجراء ونظام الرقابة الداخلية المفروض⁶ .

2 - معايير التدقيق المحاسبي :

تستخدم معايير التدقيق المحاسبي كدليل لمعرفة مدى التزام المدقق للمسؤولية المهنية من ناحية ، كما يتم استخدامها من قبل المدقق من ناحية أخرى كإرشادات عامة حول المستوى الواجب الوصول إليه أثناء الأداء و ما يتوجب عليه القيام به للوصول إلى ذلك ، لذا بالمجمل العام فإن معايير التدقيق المحاسبي عبارة عن مقاييس تمكن من تقييم عملية التدقيق المحاسبي والحكم من الجدوى منها⁷ . وتكون عملية التدقيق ذات نتيجة وجودة

¹ غسان فلاح لمطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2009 ،

ص 21 .

² أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

³ أحمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 .

⁴ أحمد حلمي جمعة ، المرجع السابق ، ص 22 .

⁵ أحمد قايد نورالدين ، المرجع السابق ، ص 14 .

⁶ محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

⁷ المرجع نفسه ، ص 37 .

كلما تم إلتزام بها . وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتقسيم معايير التدقيق المتعارف عليها في ثلاث مجموعات هي على ما يلي :

أ - المعايير العامة :

لاكتساب صفة مدقق الحسابات فإنه يجب توافر مجموعة من الشروط في الشخص والمتمثلة في جملة من صفات العامة والشخصية وتسمى هذه الشروط بالمعايير العامة أو الشخصية وهي على النحو التالي :

● معيار التأهيل العلمي والعملية :

ويتطلب هذا المعيار أن يحوز الشخص الراغب في اكتساب صفة المدقق المحاسبي على الكفاءة العلمية المناسبة والكافية والتدريب المهني الذي يخول له الإدراك الكامل لإجراءات تنفيذ التدقيق وحسب النظام المحاسبي المطبق . وتجدر الإشارة أنه مطلوب من المحاسبين القانونيين متابعة التعليم المستمر فيما يتعلق بمهنتهم¹ .

● معيار الاستقلال و الحياد :

على المدقق أن يكون مستقلا استقلالا تاما بمعنى أن يكون حياديا غير متحيز ، موضوعيا دون تدخل أي تأثيرات ، أمينا على ما تمليه عليه وظيفته² ، وقد نصت المادة 6 من القانون 10-01 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى إلزامية أداء قسم أمام مجلس القضائي قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل وبمجرد اعتماد المدقق ، وجاء في مفاد القسم " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي ، وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد " ، ويحرر محضر بذلك وفقا للأحكام سارية المفعول³ .

● معيار العناية المهنية اللازمة :

وفي نفس سياق معيار الحيادية فيقسم المدقق بالالتزام بتأدية مهنته على أكمل وجه حسب ما جاء في ذات المادة السابقة الذكر ، ولذلك على المدقق أن يبذل كامل العناية المهنية اللازمة أثناء مختلف مراحل التدقيق ووصولاً إلى تحضير التقرير منجزاً بذلك عمله بأتم صوره⁴ .

ب - معايير العمل الميداني :

للوصول إلى مرحلة إعداد التقرير فإن المدقق بحاجة إلى المرور بمجموعة من الإجراءات من فحص الأنظمة وتحقيق حول ما جاء في القوائم المحاسبية ، وقد جاءت معايير العمل الميداني كدليل لتنظيم تلك الاجراءات وهي على النحو التالي :

¹ عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره، ص 22 .

² رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص 123 .

³ القانون رقم 10-01 - المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان سنة 2010 ، بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 ، المؤرخ في 11 جويلية سنة 2010 ، المادة 6 ، ص 5 .

⁴ القانون 10-01 ، المرجع نفسه ، المادة 6 ، ص 5 .

• معيار التخطيط و الإشراف :

لتنفيذ عملية التدقيق يجب وضع خطة ملائمة وعليه يتم إعداد برنامج تدقيق تسيير على منهجه العملية بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق ، بالإضافة إلى الإشراف على أعمال طاقم المساعدين في حالة وجود هذا الطاقم ، وتوجيههم بالطريقة المناسبة والفعالة ¹ .

• معيار فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

في سياق التأكد من صحة النظام المحاسبي أوجبت معايير الدولية للتدقيق على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق و إبلاغ عن مواطن الضعف على أن يتم ذلك بموجب خطاب خاص مؤكدا على أن مواطن الضعف تقتصر فقط على تلك التي اكتشفها أثناء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المرتبطة بالنظام المحاسبي ² .

• معيار كفاية و ملائمة أدلة الإثبات و التوثيق :

والمقصود به الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من خلال الفحص ، الملاحظة ، الاستفسار ، التأييد و الإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية ³ .

ج - معايير إعداد التقرير :

لاستخلاص تقرير مناسب وذا جودة فإن المدقق يتبع ويراعي مجموعة من المعايير و القواعد خلال إعداد التقرير وهي على النحو التالي :

• معيار استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

حسب هذا المعيار فإنه يجب أن يتضمن التقرير توضيحا حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما ⁴ .

• معيار ثبات واستمرارية ذات المبادئ المحاسبية :

يجب أن يتم تضمين التقرير كذلك توضيحا حول ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتسوية القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة وذكر مدى ثبات المؤسسة محل التدقيق في اتباع هذه المبادئ ⁵ .

• الإفصاح الكامل و الواقعي في القوائم المحاسبية :

تعتبر الإيضاحات و المعلومات الملحقه كافية وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح ⁶ .

¹ زاهره عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار راية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2003 ، ص 34 .
² سامي زيادي وآخرون ، " منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية " ، مجلة العلوم الإدارية والمالية ، جامعة البشير الابراهيمى ، برج بوعريش ، الجزائر ، المجلد 04 ، العدد 01 ، 2020 ، ص 27 .
³ هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 32 .
⁴ غسان فالح لمطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .
⁵ مسعود صديقي ، " دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، مرجع سبق ذكره ، ص 66 .
⁶ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 129 .

• إبداء رأي في القوائم المالية :

يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء رأي حول البيانات المحاسبية ، قد يكون هذا الرأي نظيفاً سليماً بدون تحفظ وقد يكون متحفظاً ، كما قد يكون سلبياً وفي حالة عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي ، تجدر الإشارة إلى ضرورة ذكر مدى مسؤولية التي تقع على عاتق المدقق نتيجة هذه الخدمة ¹ .

المطلب الثالث : الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي .

إن المعايير وبالرغم من أهميتها البالغة في تقييم عملية التدقيق إلا أنها تبقى مجرد صفة تكميلية واجب تداركها أثناء الأداء من قبل المدقق بغرض إعطاء عملية التدقيق جودة ونتيجة ذات جدوى ، أما وإنجاز عملية التدقيق المحاسبي فيجب على المدقق المرور بالعديد من الخطوات المتتالية أو ما يطلق عليه بإجراءات أداء مهمة التدقيق وقد اختلفت مختلف المراجع في منهجية هذه الخطوات ويبقى أمر كيفية العمل بها أو ترتيبها راجعاً إلى ما تتطلبه المهمة الميدانية ، إلا أنه لا يمكن تجاهل أداء الإجراءات الأساسية والتي يمكن تقسيمها وترتيبها على النحو التالي :

1 - الإجراءات الأولية لانطلاق عملية التدقيق المحاسبي :

وهي الخطوات التنظيمية والتخطيطية لعملية تدقيق الحسابات فهي الخطوات التي تسبق البداية الفعلية لما يتعلق بمهمة التدقيق من فحص وتحقيق وغيره ، ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاث مراحل متتالية :

أ - قبول المهمة وإيفاء متطلبات مباشرتها :

تأتي هذه المرحلة في طليعة عملية التدقيق المحاسبي وبمختصر مفادها فإنها المرحلة التي يتم من خلالها قبول المهمة أو رفضها انطلاقاً من جملة من الخطوات التي تسمح بإنشاء نظرة عامة حول المهمة وتحديد أبعادها كما تسمح بإنشاء ملف متكامل عن المؤسسة بعد انطلاق في دراسة هويتها وتعرف على نشاطها وجمع معلومات حول أنظمتها وغيره من ما تتطلبه المهمة من معلومات ² .

ب - تخطيط وتنظيم برامج سير العملية :

بعد المرحلة الأولى تأتي مرحلة التدقيق والتي يتم فيها وضع خطة العمل ولأجل وضع الخطة المناسبة وبغرض مساعدة المدقق لتقرير طبيعة الإجراءات التدقيقية وتحديد مهلتها الزمنية المتاحة تتم بض الإجراءات التحليلية والتي يجري من خلالها تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة الأرصدة المالية والغير مالية ، ووضع برامج تدقيق مبدئي و يوضع هذا الأخير بأخذ مخاطر التدقيق والمخاطر المختلفة بعين الاعتبار ³ .

ج - توثيق عملية التدقيق :

حسب معيار التدقيق الدولي 230 فإنه يقصد بعملية توثيق التدقيق " تسجيل لكل ما يتعلق بعملية التدقيق من حيث الإجراءات والأدلة والنتائج في شكل مستندات يتم الاحتفاظ بها سواء كان ذلك في شكل معلومات مخزونة أو مقاطع مصورة أو وسائل الكترونية أو أي وسائل أخرى والهدف الأساسي لهذه العملية توثيق ما

¹ هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، ص 32 .

² بولحيال فريد ، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة شركات ، لأطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2017-2018 ، ص 38 .

³ هادي التميمي ، المرجع السابق ، ص 52 - 53 .

يوفر للمدقق قرائن و أدلة تدعم رأيه "، لذا فإنه يتعين على المدقق توثيق خطة التدقيق التي توضح طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات للمخاطر التي تم تقييمها وتجميعها في شكل أوراق عمل لدعم رأيه في عدالة القوائم المالية.¹

2 - تقييم نظام الرقابة الداخلية :

و يأتي القسم الثاني من الإجراءات بعد قسم الإجراءات الأولية متعلقا بتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أن ذلك يتم لغرض الوقوف على آثار هذا النظام على الحسابات والقوائم المالية ، رجوعا إلى كون المدقق يعتمد على متانة هذا النظام في تأكيد صحة القوائم المالية ، رغم أن هذا النظام لم يوجد لمكافحة الغش بحد ذاته بل أن عملية مكافحة الغش تعد واحدة من أغراضه فهو في محصل الأمر جملة من السياسات والإجراءات التي يمكن القول بأنها مجموعة من النظم الرقابية المالية والغير المالية التي تضعها الإدارة والتي تحقق بصورة معقولة مجموعة من الأغراض أهمها التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية و تأمين اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن² ، ولا يقتصر أمر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد متانته فقط بل و أن المدقق ملزم بدراسته وإدراج نقاط ضعفه وقوته بتقريره كونه أمرا يهم المستخدمين وأصحاب المصالح وقد جاء ذلك في نص المادة 23 من القانون 01-10 حيث أن يتوجب على المدقق " ابداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين"³، ولتقييم هذا النظام فإن المدقق يمر بالعديد من الخطوات يتم إيجازها فيما يلي :

أ - الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية :

وهي أولى خطوات تقييم نظام الرقابة المالية ، فلتقييم نظام المؤسسة محل التدقيق كان لزاما على المدقق تكوين صورة عن نظام الموجود داخل المؤسسة محل التدقيق رجوعا إلى أن كل مؤسسة لها نظامها الخاص ، وقد أشار المعيار 315 من معايير التدقيق الدولي إلى ضرورة حصول المدقق على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية عن كل عملية تدقيق بمعنى أبسط إلزامية تكوين المدقق لصورة إدراكية تشمل معلومات كافية عن المنشأة وعن مكوناتها الرقابية من حيث التصميم والتنفيذ بحيث تساعد في التخطيط لعملية التدقيق ، وبتكوين هذه الصورة فإن ذلك يهدف إلى⁴ :

- تقييم ما اذا كانت البيانات المالية للمؤسسة قابلة للتدقيق ، من خلال التحقق من مدى صدق الإدارة في أداء واجباتها ، بالإضافة إلى مدى ملائمة الدفاتر والمستندات المحاسبية بالمؤسسة لضمان الحصول على أدلة تدقيق مباشرة .
- تحديد الغش المتوقع واكتشاف العوامل التي تؤدي الى تحريفات جوهرية داخل المؤسسة .
- تصميم اختبارات تفصيلية للتزويد بتأكيد معقول لاكتشاف التحريفات المتعلقة بتأكيدات معينة .

وبعد تأكيد ضرورة هذا الفهم فإنه من الواجب توضيح طرق الوصول إليه ، حيث وأنه للوصول إلى هذا الفهم يتعين على المدقق المرور بما يلي⁵ :

¹ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص 160 .

² هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، ص 81 .

³ القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره، المادة 23 ، ص 7 .

⁴ رزق أبو زيد الشحنة ، المرجع السابق ، 213 .

⁵ أحمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره، 62 .

- جمع الإجراءات : نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي يمكن أن يجزئ إلى أنظمة جزئية أخرى وعلى هذا الأساس يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات (عمليات نشاط المؤسسة) المكتوبة وتدوينه لملاحظات عنها بعد حوار مع القائمين عنها وقد يمتد ذلك إلى إنجاز خرائط تتابع ورسوم بيانية ، و تختلف طرق جمعه لها من استخدام للاستبيانات المفتوحة أو استدلال بوثائق وغيره من طرق .
- اختبارات الفهم : وهو التأكد من مدى فهمه للنظام وذلك عن طريق اختبارات الفهم و التتبع ذلك لتأكيد أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه لإجراءات القيام بالعملية فعلا ، وبشكل عام فإن الهدف من هذه العملية هو تأكيد أن الإجراء موجود وملخص بالشكل الصحيح وليس الهدف هو التأكد من حسن تطبيقه .
- التقييم الأولي للرقابة الداخلية : وهو اعطاء تقييم أولي للنظام معتمدا على عمليتي جمع الإجراءات واختبار فهمها لاستخراج مواضع النظام الايجابية و مواضع اختلال داخل النظام والتي يمكن اعتبارها عيوباً له ، مستعملاً لتحديد استبيانات مغلقة تختصر اجابة فيها بنعم او لا ، وعليه يستطيع المدقق اعطاء تقييم أولي كاشفا عن نقاط قوة وضعف النظام من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

ب - تقدير مواطن الضعف واختبارها :

بعد خطوة فهم النظام تأتي هذه الخطوة والتي تعتمد على ما استنبطه المدقق من الخطوة السابقة فمن خلال فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقديره لمواضع اختلال النظام بالإضافة إلى نقاط الضعف في كل عملية من عمليات المؤسسة فإنه يكون في وضع يمكنه من تقدير مبدئي لمخاطر النظام والتي يمكن استخدامها لدراسة مواضع ضعف النظام واختبارها وعليه تتكون ثلاث مراحل في هذه الخطوة هي على النحو التالي ¹ :

- تقدير مخاطر النظام ومواطن ضعفه : بعد فهم نظام الرقابة الداخلية و تحديد ايجابياته ومواطن اختلال المتعلقة به ، يتم تسليط الضوء على مواطن اختلال والتي يمكن تعريفها على انها مواطن الضعف بنظام الرقابة وبشكل خاص فإن هذه المرحلة تهدف إلى تقدير جدية هذه الاختلالات ومدى تشكيلها خطراً على النظام ويضع المدقق تقديراً مرتفعاً لمخاطر النظام أو تقديراً منخفضاً رجوعاً إلى عدة عوامل أهمها مدى اهتمام الإدارة بتطبيق الرقابة بالإضافة إلى فعالية النظام على العمليات ، وتجدر الإشارة إلى كون هذا التقدير مبدئي .
- تصميم وتنفيذ اختبارات لنظام الرقابة : تختص هذه المرحلة باكتشاف أن كان نظام الرقابة الداخلية يطبق بشكل صحيح حسب ما هو مخطط له ومدى فاعلية هذا التطبيق ، وان كان هذا النظام بشكل عام يساعد على منع واكتشاف التحريفات الجوهرية ، وعلى هذا المنوال سيتابع المدقق عمله باستخدام نفس مستوى التقدير الذي وضعه لمخاطر نظام الرقابة وتحديد الاختبارات لذلك ، ومن أهم أدوات شائعة استخدام لهذه العملية القيام بمقابلات شخصية مع المسؤولين و الاعتماد على ملاحظة الأنشطة وكذلك فحص السجلات والمستندات المتعلقة بالعمليات والتحقق من صحة المستندات ودقة إجراءات .
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : وفي هذه المرحلة يتعين على المدقق بعد اختبار المخاطر الفعلية إعادة النظر في تقديره المبدئي و اصدار تقييم نهائي لنظام الرقابة وعلى ضوء ما تم

¹ رزق أبو زيد الشحنة ، المرجع السابق ، ص 224 - 225 .

اكتشافه تحدد درجة ثقة المدقق في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ويتضح بشكل تلقائي برنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق ، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية ذات مستوى خطر منخفض كلما أدى ذلك الى تضيق مجال التدقيق وزيادة موثوقيته ، بينما في حالة ارتفاع المخاطر وضعف النظام أدى ذلك الى توسيع مجال التدقيق لرفع درجة موثوقية فيه الى الدرجة الملائمة¹.

وتجدر الإشارة الى أنه وبالرغم من ان التقييم يعتمد على البحث في المخاطر بشكل أكبر الى أن التأكد من صحة نقاط القوة ومصادقيتها لا يقل اهمية عنه حيث يسعى المدقق من خلال اختبارات عدة الى اعطاء حكم ان كانت نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي نقاط قوة موجودة وفعالة وبصفة مستمرة ودائمة .

ج - اعداد تقرير عن النتائج المتوصل إليها :

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة يتوصل المدقق الى عدة نتائج يمكن استخلاص أهم نقاطها من ما هو مذكور سلفا واستعراضها على النحو التالي :

- تحديد مواضع نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية .
- اتخاذ قرار حول طبيعة ووقت وحجم التدقيق وعبارة أخرى توضيح صورة حول برنامج التدقيق .
- تحديد مستوى مخاطر نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجته من مقياس ارتفاع وانخفاض ، مستعرضا بذلك درجة جدية المخاطر .
- اعطاء صورة عن متانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تحديد درجة الثقة بين المؤسسة والمدقق .

وعليه وجب على المدقق صب ما تم الوصول الى في قالب تقرير أو خطاب مكتوب يقدمه كإبلاغ للإدارة ، وبتوضيحه الى ما توصل اليه يضيف مجموعة من الارشادات التي من شأنها توضيح كيفية التعامل مع نقاط الضعف او كيفية تلافيها².

3 - أدلة وقرائن التدقيق :

ان عملية التدقيق كما تم استعراضها في ما سبق عملية تهدف الى وضع تقارير تعطي بشكل صحيح تصورا عن وضعية المؤسسة تشمل في إثر ذلك إبداء المدقق لرأي فني صادق ومحايد عن مدى صحة ودقة البيانات المثبتة في القوائم المالية ومدى امكانية الاعتماد عليها ، إلا أنه لا يمكن لهذه التقارير أن توضع إلا بوجود أدلة توثيق للعملية .

فعملية التدقيق عملية تحتاج الى توثيق يؤكد ويقنع بسلامة وعدالة الرأي المتوصل إليه ، وهذا التوثيق يتمثل في أدلة وقرائن إثبات ، ودليل الإثبات يعتبر دليلا قاطعا بينما يتم اللجوء الى القرائن في حالات التي يستعصى فيها وجود دليل مؤكد ، وفي إثر ذلك يتم تجميع أكبر عدد ممكن من القرائن³ ، ولإعطاء صورة صحيحة عن وسائل إثبات التدقيق وما يتعلق بطرق حصول عليها يتم استعراضها على النحو التالي :

¹ أحمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره، 63 .

² رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص 228 .

³ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص 162 .

أ - مفهوم أدلة وقرائن التدقيق :

وقد تم تعريفها بمفهوم واضح من طرف الدكتور زاهره عاطف سواد على أنها تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة ، غير أن تجميعها واستخلاص منها استنتاجات سليمة وواقعية يعتمد على فكر وخبرة ودراسة المدقق الواجب توفرها من خلال الكفاءة العلمية والعملية لديه ¹.

ولكي تكون أدلة التدقيق مقبولة فإنه يجب توافر عدة خصائص أهمها ² :

- صلاحية دليل إثبات : فيجب أن يكون الدليل فعالا وملائما والمقصود بالفعالية أن تكون هذه الأدلة ذات موثوقية ويمكن الاعتماد عليها ، أما الملائمة أن تكون أدلة الإثبات ذات علاقة وثيقة بأهداف التدقيق .
- الكفاية في الأدلة : أن تكون الأدلة كمية الأدلة ذات معقولية تتيح تدعيم وتأكيد الرأي بشكل مناسب حيث تستخدم العينات غالبا لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة وتكفي لتقديم أساس معقول لتكوين وتدعيم رأي المدقق .

ب - أشكال أدلة وقرائن التدقيق :

تتعدد أشكالها فلا تاحة تدعيم المناسب يجب أن تكون الأدلة مناسبة وعليه لا تتوقف الأدلة على كونها مكتوبة أو ورقية بل تتعدد أشكالها وتصنف إلى ³ :

- أدلة فعلية : وبمسمى آخر تسمى بأدلة المشاهدة والجرد وتمثل الملاحظة والفحص وتعطي حقائق مباشرة عن المحاسب القانوني ، وتؤدي الى التأكد من وجود المعاملات المالية بذات التاريخ المدونة به ، ومتابعتها الى السجلات وإلى كشوفات البنك للتأكد من تسجيلها وإيداعها ، وملاحظة جرد البضاعة من قبل العميل .
- التأييدات : وهو الحصول على أدلة من أطراف أخرى قد تكون هذه أطراف عميلا أو موردا أو غيره ممن يمكنهم تأكيد الإثبات .
- المستندات : وتشمل جميع السجلات المحاسبية والقوائم المالية امتدادا الى الأوراق التي تؤكد حصول العمليات مثل فواتير البيع أو كشوفات الرواتب .
- إعادة الاحتساب : ويقصد به إعادة فحص العينة من العمليات الحسابية التي قام بها المحاسبون بتسجيلها في الدفاتر خلال الفترة التي يتم التدقيق عنها ⁴ .
- الإجراءات التحليلية : وهي الإجراءات القائمة على فحص المعلومات في البيانات المالية وذلك بمقارنتها مع الموازنات او مع أرقام السنوات السابقة ، كما تدرس الاختلافات والاستفسار عن أسباب الاختلافات .
- الإجراءات الشفوية : وتعتبر أضعف الإجراءات وهي عبارة عن اسئلة يوجهها المدقق الى موظفي الشركة محل التدقيق ولإثبات الإجابات في حالة تغييرها لاحقا وجب اسنادها كتابة ⁵ .

¹ زاهره عاطف سواد ، مرجع سبق ذكره ، 151 .

² أحمد قايد نورالدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

³ هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 106 .

⁴ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 187 .

⁵ هادي التميمي ، المرجع السابق ، ص 109 .

ج - طرق وأساليب جمعها :

لجمع الأدلة فإن ذلك يعتمد على وسائل جمعها ، وتتعدد هذه الوسائل فلكل أسلوب ووسيلة نطاق معين وشروط وأحكام وجب الالتزام بها ومن أهم هذه الأساليب المتعارف عليها لدينا ما يلي¹:

- الجرد العملي : ان الجرد هو اهم الوسائل التي يستخدمها المدقق لأجد التأكد ذلك أن الوجود الفعلي للشيء يعتبر دليل إثبات قويا لتأييد ما تظهره الأرصدة من بيانات ذات طابع مالي .
- التدقيق الحسابي : ويقصد به فحص المستندات والسجلات والقوائم المالية والكشوف التحليلية للتأكد من صحتها من الناحية الحسابية.
- التدقيق المستندي : ومن خلاله تعتبر المستندات دليل إثبات يؤيد نشأة الحدث المالي ، وينص القانون بالزامية احتفاظ كل من يمارس التجارة بالأوراق والمستندات المثبتة لنشوء التزام او تبادل.
- التدقيق الانتقادي : وهو فحص سريع وخاطف للسجلات والقوائم المالية مع التركيز على ما تحتويه هذه السجلات والدفاتر من مسائل شاذة وغير عادية ، ونجاح هذا الأسلوب يرجع بدرجة أساسية الى مدى مهارة المدقق.
- الشهادات والإقرارات : ويقصد بالشهادة الإقرار بوجود عملية معينة أو أصل معين وملكيته للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات ، و يعتمد المدقق على الشهادات الصادرة من الأطراف الخارجية كوسيلة لإثبات صحة العمليات وكدليل على ملكية الأصل².
- المصادقات : وتعني الحصول على إقرار من المدين أو الدائن يؤيد فيه مطابقة او عدم مطابقة رصيد حسابه.
- الاستفسارات : في حالة عدم كفاية الأدلة يطلب المدقق من الادارة تزويده ببيانات وإيضاحات لأجل اقناعه بصحة العمليات الغير واضحة ، وفي حال تعذر ذلك او عدم كفايته وجب على المدقق الإدلاء بذلك في تقريره.
- المقارنة والارتباط بين العناصر المختلفة : ويقصد به ايجاد الارتباط بين العناصر المختلفة والذي يمكن استعماله كمؤشر معين للتحقق من صحة العناصر والنتائج المحققة والكشف عن أي انحرافات ومعرفة اسبابها ، إلا أنه لا يمكن الاعتماد كلياً على هذا النوع من الأدلة ذلك أنه يعتمد على عنصر التقدير الشخصي .

4 - تقرير المدقق :

يتركز الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات بشكل عام حول التقرير ، فبتشكيله سيتم استعراضه لمختلف المستخدمين و اصحاب المصالح كصورة صادقة تعكس الوضعية الواقعية للمؤسسة ، وفي ذات التمرکز فإن المهمة الرئيسية للمدقق هي صب رأي فني صادق ومحايّد حول عدالة ومصادقية السجلات والقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق داخل تقريره ، ولهذا فإنه يمكن القول أن أهم ما يأتي في التقرير هو رأي المدقق إلا أنه و للتعرف على التقرير بصورة واضحة وكيفية تكوين رأي حول البيانات المالية بشكل صحيح يتم استعراض هذا العنصر على النحو التالي :

¹ عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره، ص 181-191 .

² محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص 158 .

أ - ماهية تقرير المدقق :

وقد قام الدكتوران محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب في تعريفه على أنه " وثيقة مكتوبة تصدر من طرف شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة ، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ، ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ، ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي " ¹ ، وبملخص القول فإن التقرير هو وثيقة تهم المستخدمين والأطراف ذوي المصالح ، معدة من طرف المدقق مع مراعاة شروط ومعايير اعداده المذكورة سلفا ، يتم صب داخله ما تم التوصل اليه خلال عملية التدقيق بالإضافة الى رأي المدقق في صحة ما تعكسه السجلات والقوائم المالية عن وضعية المؤسسة ، وباستعراض ما يحتويه نجد ما يلي ² :

- الجهة الموجه إليها التقرير : ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب المتطلبات الى الأطراف المعنية ، ويوجه التقرير عادة الى المساهمين أو إلى مجلس اداره الشركة محل التدقيق.
- الفقره التمهيديه : وخلال هذه الفقرة يتم استعراض التاريخ عملية التدقيق واسم المؤسسة محل التدقيق والبيانات المالية التي تم تدقيقها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات ، كما يجب ان يوضح التقرير ان قوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية ادارة الشركة وان دور المدقق ينحصر في ابداء رأي في عدالة هذه القوائم بالإضافة إلى الإشارة الى الملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الاخرى .
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية : فيجب أن يوضح المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن هذه المسؤولية تشمل :
 - تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الاخطاء .
 - اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة .
 - عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظروف في ظل الظروف .
- مسؤولية المدقق : يجب أن يتم توضيح خلال التقرير أن مسؤولية المدقق تتمثل في :
 - إبداء الرأي حول البيانات المتوصل إليها خلال عملية التدقيق .
 - إجراء التدقيق حسب معايير تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية .
 - توضيح مخطط التدقيق وكيفية أدائه للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .
- فقرة الرأي : يجب ان يتضمن التقرير رأي المدقق والذي يعبر عن مدى صحة الصورة التي تعكسها القوائم المالية عن وضعية المؤسسة ، وكذلك مدى اتفاق هذه القوائم المالية مع المتطلبات القانونية .

¹ محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص 253 .

² كنتور نعيمة و آخران ، " تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي " ، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية ، المركز الجامعي نور البشير الأبيض ، الجزائر ، المجلد 4 ، العدد ، 4 ، 2021 ، ص 101 .

- تاريخ التدقيق : يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني ، ويبين هذا التاريخ ان مدقق الحسابات قد اخذ في الحسبان تأثير الاحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق .
- عنوان المدقق : يجب ان يذكر التدقيق اسم المدينة او الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق .
- توقيع المدقق : يجب ان يوقع التقرير باسم المكتب المسؤول عن التدقيق او بالاسم الشخصي للمدقق او بكليهما حسب ما هو مناسب ، و يوقع التقرير عادة باسم المكتب بالنظر لافتراض ان المكتب مسؤول عن عملية التدقيق .

ب - أسس تكوين رأي عن البيانات المالية :

مما ولا شك فيه ان أهم عنصر في تقرير المدقق هو رأي المدقق ولتكوين هذا الرأي حول عدالة البيانات المالية ينبغي على المدقق ان يقوم بذلك بناء على أدلة التدقيق إلا في حالة التعذر ذلك عند العجز عن تأكيد أن البيانات المالية ككل خالية من الازخاء و لبناء هذا الرأي يجب على المدقق القيام بما يلي¹:

- تحديد ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية .
- تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة في ظل الظروف المختلفة .
- تحديد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية مناسبة و موثوقة وقابلة للمقارنة و يمكن فهمها .
- تحديد ما اذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم الصحيح للمعلومات والأحداث الهامة على هذه البيانات .

ج - أنواع تقارير المدقق :

ويعتمد التدقيق في تحديد نوعه على نوع الرأي الذي يتضمنه ، فباختلاف النتائج المتوصل إليها يختلف الرأي الذي يتم إبدائه من طرف المدقق ، إلا أنه يبقى محصوراً في أربع أنواع أساسية هي على ما يلي² :

- التقرير النظيف : ويعتبر اقل انواع التقرير انتشاراً ، ذلك أنه يعبر عن اقتناع المدقق بأن القوائم المالية تمثل بشكل صادق وعادل عن نتيجة اعمال المؤسسة ومركزها المالي ، وأن هذا التمثيل يطابق ما هو منصوص عليه في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كما يؤكد من خلال صدوره أن المؤسسة محل التدقيق تتبنى نظام رقابة داخلية سليم بكل مقوماته وإجراءاته ، و صدور هكذا تقرير يدل على تبني معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة و سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة من جهة أخرى . ولأن هذه حالات شبه نادرة نتيجة أن صدور مثل هذا التقرير الايجابي يعني الاعتراف بإنعدامية وجود أي اختلال وهذا ما يندر حصوله .
- التقرير المتحفظ : وهو امتداد للتقرير النظيف إلا أنه يشير إلى بعض المواضع ببيان احترازي يرى المدقق أنه من الضروري اضافته للتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة مبيناً مدى تأثيرها بكل وضوح وصدق على صحة المعلومات المحاسبية والمالية ، وانعكاس ذلك على

¹ رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص 236 .

² محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص 55 - 57 .

صورة المؤسسة ، إلا أنه يبقى تقريراً إيجابياً كون مواضع اختلال فيها لا تمس بمصادقية القوائم المالية ومصادقية الوضعية المالية المعروضة عن المؤسسة .

● التقرير السالب : ويصدر هذا التقرير نتيجة لرؤية المدقق أن السجلات والقوائم المالية لا تتطابق مع المعايير نتيجة لعدم اعدادها بالشكل الصحيح ومخالفة تطبيق المبادئ المحاسبية خلال اعدادها ، بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء التقرير نتيجة أنه يعني مخالفة المعايير والمبادئ بشكل خطير يمس بوضعية المؤسسة المعروضة ، فإنه لا ينبغي على المدقق إصدار هذا الرأي إلا بعد القيام بكل التدقيق الضروري وبشكل موسع وهذا ما يجعل هذا التقرير نادر الصدور¹.

● تقرير عدم ابداء رأي : وهو تقرير يمتنع فيه المدقق عن ابداء رأي لرؤيته انه لا يمكن له ابداء رأي تتوافر فيه صفات المصادقية نتيجة الى استحالة اجراء التدقيق بالشكل الصحيح وقد يحدث هذا لاستحالة الحصول على الأدلة والقرائن التي تساعد على ابداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي وضعتها ادارة المؤسسة على عملية التدقيق او بسبب ظروف خارجة عن إرادة المدقق و إدارة المؤسسة محل التدقيق على حد سواء .

¹ هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، ص 168 .

المبحث الثاني : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية .

باعتبار الضريبة الجبائية التي يتم فرضها على المكلفين هي مصدر تمويل أساسي للخزينة العامة فإن هذا ينشأ ارتباطا بينها وبين البيئة الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، لذلك نظرا لقدرتها في تحريك مؤشرات هذين الأخيرين إلى أسفل أو أعلى فقد تم إنشاء نظام خاص بتنظيم هذه الضرائب واهتم المشرع الجزائري بنفسه بسن قواعد وقوانين منظمة لها ولطرق تحديدها ، و تعتمد الدولة الجبائية نظام التصريحات الجبائية في تحديد قيمة الضرائب بإعطاء الحرية للمكلفين لانجاز للتصريح عن اعمالهم بأنفسهم ، إلا أن بعض المكلفين قد لجئوا إلى طرق تدليسية في كتابة التصريحات للتهرب الضريبي ، ولمواجهة هكذا تهرب تم إطلاق الرقابة الجبائية كإجراء مضاد لمثل هذه المحاولات .

وللتعرف على الرقابة الجبائية تم إنشاء هذا المبحث عبر ثلاث مطالب يتم فيها دراسة ماهية الرقابة الجبائية ، و مؤثراتها القانونية والتنظيمية التي اهتم المشرع بسنها ، وكذلك خطوات اجراءها .

المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية .

لا يخفى على كل مكلف بالضريبة أن الرقابة الجبائية هي وسيلة تتخذها الدولة لمكافحة التهرب الضريبي ، وأداة للمحافظة على تمويل الخزينة ، وأكثر منهما فهي وسيلة لضبط مصداقية التصريحات ، ونظرا لتوسع أنواع الضرائب واختلافها تتخذ الرقابة الجبائية مرونة من خلال اتخاذ العديد من الاشكال في مواجهة اختلافات احجام الضريبة وطرق التصريح بها ، للتعلم في فهم الرقابة الجبائية و انواعها ، يتم طرحها على الشكل التالي :

1 - مفهوم الرقابة الجبائية :

نتيجة أهمية دور الرقابة الجبائية في حماية خزينة الدولة فقد تم تصنيفها على أنها من الوسائل القانونية التي تملك صلاحيات وسلطات تمس حريات الأفراد المكلفين بالضريبة . لذلك وللحرص على عدم الانحراف وأدائها بالشكل الصحيح قامت الجهات الضريبية القائمة عليها بتأطيرها في صورة منظمة و واضحة تمنع تشويه مفهومها مهما تعددت واختلفت جهات تعريفها ، ذلك ما جعلها تمتلك معالم واضحة متعارفا عليها عن مهمتها و أهدافها رغم عدم امتلاكها لنص تعريفي مباشر صريح و واضح في القانون الجزائري ولأخذ صورة عن مفهومها يتم طرح ذلك على نحو التالي :

أ - تعريف الرقابة الجبائية :

رغم عدم وجود مادة قانونية معرفة للرقابة الجبائية بنص واضح إلا أن هناك من اجتهد في اعطائها تعريفا يصفها كما فعل ولهي بوعلام فقد وصفها بأنها " الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وبغرض تعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة اخرى وذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية¹ ، كما أضاف كل من عباد سهام وسوالم صلاح الدين تعريفا مشتركا جاء مفاده أن الرقابة الجبائية هي عبارة عن " مجموعة اجراءات تتبعها الإدارة الضريبية تخول لها مراقبة سير النظام الضريبي التصريحي من أجل تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد خزينة الدولة "² ، وفي نفس سياق التعريفين السابقين فقد

¹ بوعلام ولهي ، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 ، ص9 .

² عباد سهام ، سوالم صلاح الدين ، دراسة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلته إيرادات الجبائية العادية في الجزائر للفترة 2010 - 2020 ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، المجلد 15 ، العدد 3 ، 2021/12/31 ، ص 229 .

أخذ تعريف كل من حاول تعريف الرقابة الجبائية ذات الصورة بشكل تقريبي مع بعض اختلافات الطفيفة التي جاءت نتيجة اختلاف زوايا النظر إلى الرقابة الجبائية ، ولم يكن التعريف الذي جاء على نصوص موقع مديرية الضرائب بذلك الاختلاف فقد جاء فيه أن الرقابة الجبائية تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي نتيجة أن الضرائب يتم احتسابها انطلاقاً من تصريحات المكلفين بالضريبة ، لذلك ولحفظ النظام ومنع انحرافات تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة على العناصر المصرح بها¹.

إذا وفي سبيل حصر ما جاء في تعريفات السابقة للحصول على تعريف شامل يمكن القول بأن الرقابة الجبائية هي " مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية كوسيلة لمكافحة انحرافات وحفظ النظام ، قائمة على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة وإثبات مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية المنصوص عليها ".

ب - أهداف الرقابة الجبائية :

تأتي رقابة الجبائية كوسيلة لحفظ النظام من خلال متابعة و مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة لمنع انحرافات مهما كان سببها وبهذا فهي كذلك وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي وحفظ الأموال العامة ، وبجمع هذه النقاط وما سبقها من نقاط رئيسية من خلال تعريفات السابقة نجد أن الرقابة الجبائية تملك أهداف ذات أنماط مختلفة هي على ما يلي :

- الأهداف القانونية : ولأن الرقابة الجبائية قد أنشأت لحفظ قوانين فإنه يمكن أن أكثر أهدافها الأساسية هي أهداف ذات طابع قانوني ومن أهمها² :
 - التأكد من مدى مطابقة ومسيرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة .
 - التركيز على مبدأ المسؤولية لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من واجباتهم .
- أهداف مالية واقتصادية : للرقابة الجبائية أهداف ذات طابع مالي واقتصادي كونها تعد وسيلة مهمة لحفظ المال عام وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي³ :
 - اكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة بالإضافة إلى كشف المخالفات والتلاعبات وبالتالي الحد من الغش والتهرب الضريبي .
 - تنمية التحصيل الضريبي عن طريق المحافظ على الأموال العمومية و زيادة إيرادات الخزينة العمومية ، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية .
 - تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة .
- أهداف إدارية : تسمح عملية الرقابة الجبائية من تقديم خدمات ومعلومات من شأنها ان تساهم في زيادة الفعالية والأداء من خلال⁴ :
 - اتخاذ الاجراءات التصحيحية في ما يخص النقائص في التشريعات المعمول بها .
 - تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الإدارة في معرفة الاسباب وتقييم الآثار .

¹ موقع مديرية الضرائب - إذا كنت من المهنيين ، تاريخ الإطلاع 2022/05/17 .

² خضراوي الهادي ، سعيدي محمد السعيد ، " الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي " ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية ، جامعة عمار تلجي الأغواط ، الأغواط ، الجزائر ، العدد 02 ، 2015/06/02 ، ص 48 .

³ مغاري عبد الرحمان ، شبيخي بلال ، " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية " ، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البليدة 2 ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 1 ، 2013/06/18 ، ص 31 .

⁴ قروح شهبيناز ، طويوب محمد ، " الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب " ، L'entreprise ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2021/07/01 ، ص 299 .

- تساعد في اعداد الاحصائيات والمؤشرات والنسب مثل نسب التهرب و الغش الضريبي .
- أهداف اجتماعية : يسعى الرقابة الجبائية على إلزام المكلفين بالضريبة باحترام أنظمة الجبائية فهي بذلك تحفظ الأموال العامة و بشكل طردي ترفع مستوى الرفاهية الاجتماعية ، وبحصر غيرهما من أهداف اجتماعية نجد¹ :
 - حفظ المال العام وبالتالي زيادة الرفاهية الاجتماعية
 - منع و مكافحة السلوكيات الخاطئة كالتقصير في أداء واجبات والسرقة و الإهمال
 - ضمان منافسة نزيهة بين المتعاملين من خلال توسيع نطاق الرقابة الجبائية لتشمل جميع المتعاملين الاقتصاديين .

2 - أشكال الرقابة الجبائية :

تتعدد وتتووع أشكال الرقابة الجبائية بتنوع التصريحات التي تختلف باختلاف طبيعة معديها ، فهذا الاختلاف قد أنشأ الحاجة الى إكساب الرقابة الجبائية مرونة تساعد على التعامل مع مختلف الوضعيات وعليه فقد تشكل اشكال مختلفة لها ، نميز تصنيفين فيها :

أ - الرقابة الجبائية الشاملة :

وتعتبر الرقابة الجبائية الشاملة أو العامة رقابة داخلية حيث تتم ممارستها على المستوى الداخلي للإدارة الجبائية ، حيث يقوم رئيس الادارة بمراقبة وفحص تصريحات المكلف بضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهو ينجز من غير تنقل او اجراء ابحاث خاصة² ، ويمكن أن نميز نوعين منها³ :

- الرقابة الشكلية : تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مكتب الرقابة ، ويتم تنفيذ الرقابة في مكتب التفتيش بناءً على المستندات التي بحوزتهم وليس بالميدان ، والتي تتضمن إجراءات مختلفة تهدف إلى تصحيح الانحرافات المرتكبة في التصريحات المقدمة . وتجدر الإشارة إلى أن كل مستند يجب أن يخضع لمثل هذه المراقبة كل أربع سنوات على الأقل وهي مدة التقادم، حيث يظل الحق في استعادته من قبل الإدارة ساري المفعول خلال هذه الفترة.

- الرقابة على الوثائق : وهي المرحلة التي تأتي بعد مرحلة الرقابة الشكلية ، وتنفذ الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق ، ويتضمن ذلك فحصا شاملا للتصريحات الجبائية المقدمة ، ومن ثم مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية ، و يمكن للمفتش أن يطلب دراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات الخاضعة للرقابة .

ب - الرقابة الجبائية المعمقة :

ويتم ممارسة الرقابة الجبائية المعمقة على المستوى الخارجي حيث أنها تمارس على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة ، تعتبر امتدادا للرقابة على الوثائق و الغرض منها هو اكتشاف التهرب الضريبي من خلال دراسة

¹ مغاري عبد الرحمان ، شيخي بلال ، مرجع سبق ذكره، ص 32 .
² ولهي بوعلام ، مداخله بعنوان : نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - ، ملتقى دولي بعنوان : الأزمة المالية الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر ، 20-21/10/2009 ، ص 6 .
³ صاري اسماعيل ، " تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها - مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية - " ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، جامعة يحيى فارس و المدية ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2014/04/15 ، ص 212 .

ملفات المكلفين بالضريبة عن كُتب ومقارنتها بالعناصر الخارجية¹ ، ويحتوي هذا الشكل من الرقابة على ثلاثة أنواع هي على النحو التالي² :

- التحقيق في المحاسبة : يعد ضمان صحة البيانات المحاسبية وتنظيمها بطريقة تتوافق مع المبادئ العلمية السليمة وممارسات الأعمال العملية من الأولويات القصوى. ذلك انا المحاسبة هي المرأة التي تعكس مختلف مراحل النشاط المؤسسة ، كما أنها مصدر كل البيانات والمعلومات المالية ، ولهذا اشترط المشرع الضريبي ضرورة مسك المحاسبة القانونية حتى يتم اجراء التحقيق المحاسبي ، وقد جاء نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث أنه نص على : " أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها " .
- التحقيق المصوب في المحاسبة : هو إجراء رقابي مصوب ، أقل شمولاً ، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي ، وبدقة أكثر هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن سنة . يوفر هذا الشكل من الرقابة خاصية السماح لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق مصوب 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 ضريبية.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : ويقصد بمجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فرق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ، اي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الاجمالي . يقوم هذا النوع من التحقيق على مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف وحالة خزائنه امتدادا لأفراد عائلته .

ج - أشكال أخرى للرقابة :

- تعد كل من الرقابة الجبائية الشاملة والرقابة الجبائية المعمقة أكثر أشكال الرقابة الجبائية شيوعاً وأهمية ، إلا أن هناك أشكال أخرى بارزة وإن لم تبلغ أهميتها درجة أهمية الشكلين السابقين ، ومن هذه الأشكال³ :
- الرقابة على المعاملات العقارية : العقارات استثمار شائع ، ويعتمد النظام الضريبي على التحكم في كيفية إجراء هذا الاستثمار. تعتمد هذه السيطرة على بيع وشراء العقارات المبنية وغير المبنية و تأجير أو تأجير هذه العقارات. الأشخاص الذين يخضعون لهذا النوع من الرقابة لا يمثلون كمكلفين خاضعين للضريبة . لذلك فإن السيطرة على هذا النوع من المعاملات العقارية هي إحدى طرق مكافحة التهرب الضريبي ، من خلال معرفة حجم وقيمة المعاملات يتضح مقدار الأموال التي يتم تداولها في الأسواق الرسمية وغير الرسمية.
 - الرقابة عن طريق الفرق المختلطة : يتخصص في الرقابة على العمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة ، من خلال مدى التزام المكلفين الخاضعين للضريبة بالقوانين الجبائية والجمركية والقانون التجاري .

¹ قاسمي آسيا ، حدادو فهمية ، " الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها " ، مجلة أوراق اقتصادية ، جامعة محمد الصادق ، جيجل ، الجزائر ، المجلد 3 ، العدد 2 ، 2020/02/06 ، ص 159 .

² بلواضح الجباللي ، يحيى السعيد ، " فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012 " ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد 12 ، 2014/12/15 ، ص 37

³ خذيري صبرينة ، جنيبة عمر ، " الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية " ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 12 ، العدد 2 ، 2019/12/19 ، ص 325 .

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية .

بالنظر إلى فعالية الرقابة الجبائية في ازدهار الخزينة العمومية وحفظ المال العام فإن ذلك نتيجة لتسخير مجموعة من العناصر المادية والبشرية بالإضافة إلى جملة من صلاحيات و الحقوق والضمانات و الالتزامات التي قدمها المشرع الجبائي لكلا من طرفين الإدارة الجبائية و المكلفين الخاضعين للضريبة ، هذا المزيج من مختلف الوسائل أدى إلى تكوين أداء سلس ومنظم للمهمة الرقابية ، لذلك قد تم تصنيف هذا الأخير على أنه إطار تنظيمي وقانوني للرقابة ، ولاستيضاح الصورة بطريقة أكبر عن ماهية و أهمية كل عنصر من هذه العناصر في الحفاظ على ما تقدمه الرقابة الجبائية من أداء يتم استعراض كل العناصر على النحو التالي :

1 - أجهزة الرقابة الجبائية :

أجهزة الرقابة هي أجهزة تهدف إلى مكافحة حالات الفساد والتهرب الضريبي وضمان أداء شفاف وحيادي للرقابة ، و لضمان إنجاز كل أهداف الرقابة بشكل صحيح . لذلك فإنها تقوم بتسخير جملة من الوسائل لأداء مهمتها وقد تكون هذه الوسائل هيكلية أو بشرية ولفصيل في ماهيتها ودورها ، يتم استعراضها على النحو التالي :

أ - الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية :

هي مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية التي يخول لها القانون أداء مهام الرقابة الجبائية وعليه فإنها تسعى إلى ممارستها بطريقة منظمة وفعالة ، كما أن المشرع الجزائري خول للإدارة الجبائية عدة وسائل متخصصة في مجال الرقابة الجبائية¹ ، من هذه الوسائل :

- مديرية كبريات المؤسسات : انشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 والمعادل بمرسوم التنفيذي 02/494 المؤرخ في 26 ديسمبر 2005 ولها صلاحيات على مستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية والمنازعات²، تتكون من خمس مديريات فرعية و قبضة ومصلحتين ، ويمكن تلخيص أهم مهامها على النحو التالي³ :

- مسك وتسجيل الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها .
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها،
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.
- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصنيفتها .
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصاريحات.
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها .
- دراسة التظلمات ومعالجتها .
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفيه ، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحسينها .

¹ لباس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2010-2009 ، ص 49 .

² المرجع نفسه ، ص 52 .

³ موقع مديرية الضرائب - مديرية كبريات المؤسسات ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .

- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.
- مديرية الأبحاث والتدقيقات¹: هي مديرية مركزية انشئت بموجب المرسومه تنفيذي رقم 98/288 الصادر بتاريخ 13 / 27 / 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية. و يمتد اختصاصها عبر كل التراب الوطني ، وهي مكلفة بما يلي² :
 - إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات .
 - تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني .
 - مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات ، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية .
 - متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.
- المديرية الولائية الفرعية للمراقبة الجبائية³ : وهي أحد فروع المديرية الولائية للضرائب ، وتستند مهامها بإعداد برامج البحث ومراجعته ومراقبة التقييمات و متابعة انجازها تعمل على تسير خمسة مكاتب هي على ما يلي:
 - مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : ويعمل على شكل فرق مكلفة بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات ، و تنفيذ برامج تدخلات والبحث ، وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية وغيرهم من مهام .
 - مكتب البطاقات و المقارنات : و هو مسؤول عن تكوين و تسير مختلف البطاقات الممسوكة ، والتكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة ، ومراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وغير ذلك من المهام .
 - مكتب المراجعات الجبائية : ينفذ مهامه هو الآخر على شكل فرق مكلفة بضمان متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة ، وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة ، و إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .
 - مكتب مراقبة التقييمات : وهو مكلف باستلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا ، وكذلك المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية ، و متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية ، ويقوم بتنفيذ هذه المهام بتكوين فرق خاصة .
- مركز الضرائب⁴ : هو مركز تسير موحد يتكفل بكل مهام التسيير و التحصيل و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات و مديريات الضرائب الولائية ، وتتعلق مهامه ، حيث أنه يتكفل بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى جموع المهن الحرة . ومن أهم مهامه :

¹ لباس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

² موقع مديرية الضرائب - مديرية الأبحاث والتدقيقات ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .

³ موقع مديرية الضرائب - المديرية الولائية الفرعية للمراقبة الجبائية ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .

⁴ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327-06 مؤرخ في 2006-9-18 ص 11 .

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحويل و تقدير الأموال النقدية.
- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- البحث و استقصاء عن المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات.
- إعادة و تحقيق برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها

ب - الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية :

بالإضافة إلى الهياكل المتخصصة بالرقابة الجبائية تسعى الإدارة الجبائية الى انتقاء موارد بشرية ذات خبرة وكفاءة مهنية عالية في سبيل تحقيق أهدافها على اكمل وجه . و يسمى هؤلاء الموظفون بالأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ومن اهم هؤلاء الاعوان نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية ، رئيس المكتب الابحاث و التدقيقات بالإضافة إلى الأعوان المدققين والذي لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرفهم حيث أنه وطبقا للمادة 20-2 من قانون إجراءات الجبائية الذين يملكون الكفاءة والإمكانية لإجراء تدقيق غي ما يخص التصريحات الجبائية هم فقط الأعوان الذين يحملون رتبة مفتش على الأقل ، ويحرص مختلف هؤلاء الأعوان حرصا تاما على الالتزام بمسؤولياتهم وواجباتهم التي حددت من قبل الادارة الجبائية ووضعت داخل دليل لسلوكيات و أخلاقيات المهنة ، ومن بعض اهم ما جاء فيه من واجبات مفروضة عليهم ¹ :

- الالتزام بتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية .
- الالتزام بتأدية اليمين .
- الالتزام بممارسة الوظيفة وحدها فقط و.الالتزام بالحياد.
- الالتزام بالتحفظ و احترام الأنظمة الداخلية للإدارات.
- الالتزام بالسري المهني .
- الالتزام بالاستقلالية في الحياة العامة .

2 - الوسائل قانونية للرقابة الجبائية :

خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات أو الحقوق في تعبير أبسط تفوض لها ممارسة الرقابة الجبائية بشكل أكثر مثالية ، مقابل ذلك فقد وضع جملة من التزامات الجبائية على المكلف بالضريبة تضعه في مجال أكثر وضوحا ، وأكثر قابلية للملاحظة من قبل الإدارة الجبائية في حالة انحراف ، ويعتبر كلا العنصرين من حقوق للإدارة الجبائية والتزامات مفروضة على المكلف عنصرين مساهمين في تقليل انحرافات ومكافحة التهرب مما يجعلها عناصر وسائل قانونية تستخدمها رقابة الجبائية لتعزيز كفاءتها في أداء دورها ، وللتعرف على العنصرين يتم استعراضهما على نحو التالي :

أ - صلاحيات وحقوق للإدارة الجبائية :

¹ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي مديرية الضرائب ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، ص 4 .

لتيسير عمل الإدارة الجبائية وتمهيد طريق بلا عراقيل التي تصعب عليها ممارسة الرقابة و تحول بينها وبين الأداء الأمثل ، قام المشرع الجزائري بمنح الإدارة الجبائية جملة من الحقوق والصلاحيات الواسعة التي تسهل عليها بلوغ التصريحات الجبائية وتضيف مرونة في أداء وظائفها وتفتح لها بعض الطرق المختصرة التي تضيف سرعة في المعاملات ، ومن هذه الحقوق :

- حق الرقابة : كوسيلة لكشف انحرافات منحت الإدارة الضريبية الحق في مراقبة التصريحات والمستندات وغير ذلك من مواضع يمكن من خلالها كشف انحرافات المكلف بالضريبة أي كان طبيعتها ، وبهذا فيعتبر الحق في الرقابة من أهم الحقوق الممنوحة كونه الحق الذي يمكن من كشف مواضع اختلال والتعرف عليها ، وقد جاءت المادتين 18 و 19 من قانون الاجراءات الجبائية متعلقين بهذا القانون ، ومن أهم ما جاء فيهما¹ :
 - ترأب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة.
 - يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.
 - يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تحوزها.
 - تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.
 - يجوز لها أن تطلب من المكلف بالضريبة كتابيا و كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتة .
- حق الإطلاع² : حسب المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها " ويقصد بهذا القانون منح الإدارة الحق من الإطلاع عن قرب لمصادر المعلومات للتأكد من صحة ما صرح به ، وبذلك يعتبر هذا الحق أداة تدخل تخول للإدارة الجبائية التدخل بالإطلاع في ما يقتضيه الأمر متى ما اقتضاه ذلك .
- وبإعادة النظر إلى قانون الإجراءات الجبائية فإنه انطلاقا من المادة 45 إلى المادة 64 نجد أن المشرع الجزائري يمنح وينظم الحق بالإطلاع على مستوى كل من الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات وكذا المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين وكذلك لدى الغير
- حق استدراك الخطأ³ : حق استدراك الخطأ هو أداة تقويمية تمنح الإدارة الجبائية الحق في إعادة النظر لنفس الفترة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة ، وقد اختصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة في تفصيل هذا الحق حيث جاء في مفادها أنه وفي إطار الالتزام بالأجال التي حددتها المادة 326 من نفس القانون يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها ، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول ، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى .

¹ المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المديرية العامة للضرائب ، ص 9 .

² المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المرجع نفسه ، ص 29 .

³ المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة 2022 ، المديرية العامة للضرائب ، ص 97 .

- حق المعاينة¹: حق يخول للإدارة الجبائية حق الوصول المباشر للموقع لإجراء الكشف العيني ، حيث يمكن من الوصول إلى مواقع الأصول للتأكد من مطابقتها لما هو مصرح به من قبل المكلفين بالضريبة و التأكد من صحة الملفات والمستندات ، و لا يمكن الترخيص في اجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا او قاض يفوضه هذا الاخير تبعا لما نصت عليه المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية ، فيجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة ، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :
 - تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
 - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ، والتي يتم البحث عليها.
 - اسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

ب - الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة :

تقع على عاتق المكلف بالضريبة العديد من التزامات التي هو مجبر على الالتزام بها ، ويترتب عن مخالفتها عقوبات مختلفة حسب درجة الانحراف ، إلا أنه وبالالتزام بها يجنب نفسه تكوين شكوك حوله بالإضافة إلى تسهيل مهام الإدارة الجبائية والذي يؤدي تلقائيا الى الاستسهال الاجراءات الجبائية ، ومن هذه الالتزامات² :

- الالتزام بتقديم تصريحات الجبائية : وهو أهم الالتزامات حيث أن هذه التصريحات تعتبر الأساس الذي تتم عليه الضريبة ، فيلتزم المكلف بتقديم التصريحات الجبائية حول وضعيته كل فترة معينة ، وللتصريحات عدة أنواع كالتصريح بالوجود والتصريحات السنوية و التصريحات الشهرية.
- الالتزام بالتسديد : من بين الالتزامات الأساسية التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة تسديد الضريبة ضمن مواعيدها القانونية تحت طائلة العقوبات في حالة التأخر ، و تتنوع طرق التسديد فقد يتم التسديد وفق نظام التسبيقات على الحساب ، أو بالاقطاع من المصدر ، أو الدفع التلقائي.
- الالتزامات المتعلقة بالمحاسبة : ويلزم الخاضعون للنظام الحقيقي بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ، إلى جانب تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، تسجيل على الاستثمارات التي تعدها و تقديمها الإدارة.

3 - ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية :

في أثر قيام الإدارة الجبائية بمهامها الرقابية مستعينة بالحقوق التي خولها لها المشرع ، قد ينشأ نوع من المساس بحرية أو خصوصية المكلف بالضريبة ، وعليه لتغطية هذا المساس ومنع نشوء أي نوع من التهديد الذي ستنتج عنه معارضة صلاحيات الرقابة الجبائية و تعطيل عملية الرقابية ، يستفيد المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة من جملة من الحقوق والالتزامات التي تتعهد بها الادارة الجبائية لضمان سلامته ، ويطلق على هذه الحقوق

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، مرجع سبق ذكره، ص 18 .

² الالتزامات ، نشرة مركز الضرائب ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2021 .

والالتزامات بالضمانات ، ولكل نوع تحقيق ضماناته المقدمة للمكلف رغم تشابه محاورها أساسية ، وقد اختص ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع لتحقيق في تفصيل ضمانات الخاصة لنوعين من تحقيق ، وتستعرض هذه الضمانات على النحو التالي :

أ - ضماناته في إطار التحقيق في المحاسبة :

يستهدف التحقيق في المحاسبة مراقبة التصريحات الجبائية والتأكد من مصداقية محاسبة المكلف بعد فحصها والإطلاع على مدى مطابقة المعطيات المادية لما هو مصرح به ، و الضمانات المقدمة للمكلف خلال هذا النوع من التحقيق هي ¹:

- الإعلام المسبق : طبقا للمادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية يتوجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بخضوعه لتحقيق بما لا يقل عن 10 أيام قبل بداية التحقيق لضمان حقه بالدراية والاستعداد ، ويتم ذلك عن طريق ارسال إشعار بالتحقيق ملحقا بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته ، وسواء قبل المكلف هذا الإشعار أو واجهه بالرفض أو في حالة عدم الاستلام فإن ذلك لا يمنع من إجراء التحقيق ، ويتم اللجوء من قبل المحققين الى فرض ضريبة تلقائية حسب ما أشارت إليه ذات المادة مذكورة سابقا ².
- الاستعانة بمستشار : خلال عمليات التحقيق يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل او مستشار كموكل أو نائب عنه ، من أول تدخل إلى نهاية أشغال التحقيق بعين المكان ، بالإضافة إلى إمكانية حضوره بدلا عنه خلال اجتماع قبل التبليغ النهائي ، وكذلك أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق التحكيم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق .
- المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا : لا يمكن للمكلف الذي خضع للتحقيق سابقا الخضوع للتحقيق الذي يخص نفس التقييدات الحسابية والقوائم المالية أو يخص نفس الضرائب والرسوم أو ذات الفترة . فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق ، حيث تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية . أما في حالة إجراء تحقيق يمس بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة إحترام مدة التقادم المنصوص عنها قانونيا .
- تحديد مدة التحقيق بعين المكان : تختلف مدة التحقيق باختلاف أشكال التحقيق ، حيث أن هناك إخلافا بين التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب في المحاسبة ، حيث أن مدة هذا الأخير لا تتجاوز الشهرين طبقا للمادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية . بينما تحدد مدة التحقيق في المحاسبة حسب رقم أعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة حسب المادة 20 - 5 من قانون الإجراءات الجبائية .
- المناقشة الشفوية و الحضورية : وتجرى هذه المناقشة خلال التحقيق وبعده . فخلال التحقيق يمكن لكلا الطرفين المكلف بالضريبة والعون المكلف بالتحقيق استغلال فرصة التواجد الحضورى لكل منهما على مستوى محل المؤسسة والذي يعد ذاته محل التدقيق إلا في الحالات الاستثنائية ، لبدء حوار شفوي لاستفسار والتبر و الاستماع . أما بعد التحقيق فيتوجب على المكلف حضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق ، ويمكن لمستشار أن ينوب عنه .

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات مديرية الأبحاث والتدقيقات ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2017 ، ص 14-

² المرجع نفسه ، ص 9 .

- الحق في طلب التحكيم : ويعد هذا الحق ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق ، حيث أنه يمكن طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون .
- المحرر الجبائي¹ : في ظل الإصلاحات التشريعية للنظام الجبائي الجزائري وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة اعتبر المحرر الجبائي إجراء يفعل بمبادرة من المكلف بالضريبة يسمح له بالحصول على رأي قانوني حول وضعية جبائية بالنظر إلى نص قانوني ، وقد تم تعريفه بصفة صريحة حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 18 سبتمبر 2012 على أنه قرار قطعي تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية ، ويشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع المعمول به .

ب - ضماناته في إطار التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية :

- يستهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به ، ولأن هذا التحقيق يمس بالحياة الشخصية للمكلف تقدم الضمانات التالية² :
- الإشعار بالتحقيق : طبقا للمادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن يتم إعلام المكلف بالضريبة قبل موعد التحقيق ب 15 كحد أدنى بواسطة إشعار متضمن لعدد سنوات موضوع التحقيق وملحق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .
 - الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار : بموجب أحكام ذات المادة المذكورة سابقا يحق للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الاستعانة بمستشار أو وكيل من اختياره ، وهذا طيلة سريان التحقيق .
 - المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا : بموجب المادة 21-6 من قانون الإجراءات الجبائية لا يجوز للإدارة الجبائية فتح تحقيق خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة عند انتهاء من التحقيق ، فيما عدا الحالات الخاصة والتي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة وغير كاملة .
 - المحرر الجبائي : وهو ذات الضمان سابق ذكر في ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في المحاسبة .
 - آجال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية : حسب المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية حددت مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في إطار سنة كحد أقصى ، مع إمكانية تمديد في حالات استثنائية مذكورة في ذات المادة .
 - النقاش الشفوي والحضوري : تحت طائلة بطلان اجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية ، يتوجب على العون المكلف بالتحقيق اجراء مناقشة شفوية و حضورية مع المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق خلال وبعد التحقيق .
 - الحق في طلب التحكيم : للمكلف بالضريبة الحق في امكانية الطلب في اجاباته التحكيم في الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة ، ويلزم إعلام المكلف بذلك .

¹ قساسة عيسى ، " المحرر الجبائي في القانون الجزائري " ، Revue Algérienne des Sciences Juridiques et Politiques ، جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر ، المجلد 54 ، العدد 3 ، 2017/9/15 ، ص 317 .

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق ، مرجع سابق الذكر ، ص 20-21 .

المطلب الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية .

اهتم المشرع الجزائري بتنظيم اجراءات الرقابة الجبائية امتدادا من المادة 18 إلى المادة 68 بقانون الإجراءات الجبائية ، و نظرا لأن هذه العملية محددة بقواعد قانونية فأى إخلال سيؤدي إلى إبطال عملية الرقابة الجبائية لذا وجب الإتباع الصحيح لهذه الخطوات ، و تأتي هذه الاجراءات في ثلاث مراحل هي على ما يلي :

1- الإجراءات الأولية للرقابة الجبائية :

وتأتي أيضا بمسمى آخر وهو الإجراءات التحضيرية للتحقيق الجبائي ، ذلك أن عملية الرقابة تتخذ شكل التحقيق الجبائي حين بحثها بطرق أكثر تفصيلية داخل الملفات المشبوهة التي تم تحديدها وفقا لبعض الأسس والمقاييس ، فما إن يتم اختيار هذه الملفات حتى يتم اسناد مهمة التحقيق إلى الأجهزة المخول لها ذلك قانونا بذلك . إذ تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية بتنفيذ برامج تحقيق محلية وتقوم مصلحة البحث والمراجعة بتنفيذ برامج تحقيق مركزية عن طريق المصالح التابعة لها¹ . وللتفصيل أكثر في هذه المرحلة المتعلقة في برامج التحقيق تدرج التطرقات التالية :

أ - برامج التحقيق :

تعد عملية برمجة التحقيق الجبائي عملية سابقة للتنفيذ ومباشرة التحقيق ، إذ إن هذه البرمجة تتم وفق إجراءات الشكل والمضمون والأجال المجسدة في بطاقة اقتراح من المديرية الولائية للضرائب لاعتمادها نهائيا كبرنامج سنوي بعد المصادقة عليه من قبل مديرية الضرائب على المستوى المركزي² .

ب - معايير انتقاء المكلفين للتحقيق بالضريبة :

من أسباب انتقاء الملفات وبرمجتها للتحقيق الجبائي ما يتم طرحه خلال الجدول التالي :

جدول رقم 1 : معايير انتقاء الأنشطة للتحقيق .

الرقم	سبب الانتقاء	التوضيح
1	أعباء مفرطة	تضخيم الأعباء ، او الأعباء تتجاوز رقم الأعمال مما يعطي نتيجة محاسبية سلبية وهذه الأعباء المفرطة قد تشمل تضخيم مخصصات الإهلاك أو مبلغ المؤونة ، وكذا تدبير فواتير المقاولات ، وفواتير مجاملة وفواتير وهمية ، أو عدم احترام الشروط الشكلية والضمنية للأعباء من المنظور الجبائي المنصوص عليها في المواد 141 و 168 و 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
2	تباين وعدم تطابق	عدم الانسجام بين رقم الأعمال المدون في قائمة الدخل ورقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للرسم على مع مراعاة نوعية النشاط ، الرسم على القيمة المضافة ، الرسم المهني و القيمة المضافة والحدث المنشأ للضريبة.
3	تطور متضارب غير منسجم	ثبات رقم الأعمال وتغيير كبير في مصاريف المستخدمين ، أو ثبات رقم الأعمال وتغيير الاستهلاكات ، وتغيير هامش الربح الخام والصافي بشكل غير متجانس.
4	معلومات خارجية	اكتشاف نقص التصريح عن طريق المعلومات الخارجية المتأتية من الغير كالزبائن ، الموردين ، البنوك ، الجمارك ، مصالح التجارة التي من الممكن ان تكشف صراحة أن المؤسسة لجئت الى عدم التصريح كما يمكن أن يكون مكتب البحث عن المعلومة الجبائية في مديرية الضرائب الولائية مصدر هام للمعلومة.

¹ مالح سعاد ، " قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر " ، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن ، جامعة جيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2016/06/12 ، ص 95 .

² زايبي مولود ، " مسار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي من الانتقاء الى التنفيذ - مديرية الولائية للضرائب بالبلدية " ، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البلدية 02 ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 2021/12/31 ، ص 148 .

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

5	عملية منسقة	حيث يمكن للمصالح التابعة للإدارة الجبائية وغيرها طلب تسجيل مكلف بالضريبة في برنامج التحقيق عندما تكون له عاقبة بشركات أخرى محل التحقيق حتى يتسنى لكل المصالح التنسيق فيما بينهما لحصر الوضعية الجبائية لهذا المكلف بشكل دقيق. وهذا في إطار تبادل المعلومات بين الإدارات.
6	اشتباه إخفاء رقم الأعمال	عن طريق معاينة كشوفات بنكية غير مصرح بها ، وكذا المقارنة بين الفواتير التي بحوزة الإدارة وتلك المسجلة في محاسبة المكلف.
7	البرمجة وفق أوامر توجيهية	عن طريق استلام توجيهات من المديرية العامة للضرائب سواء بهدف التركيز على نوع من النشاط أو المؤسسات التي غالبا ما تتلاعب بالتصريحات كالنشاط الاستيراد ، فئة المهن الحرة ، قطاع الأشغال العمومية الخ...
8	التحقيق والتحري والمعاينة المكانية	معاينة نقائص لدى المؤسسة من خلال التوجه إليها في المقر حيث غالبا ما يكشف عن التلاعبات كوجود مخزون غير مصرح به ، مخزون حقيقي مادي أقل من المحاسبي ، عمال غير مصرح بهم ، استثمارات غير مصرح بها.
9	تخفيض الأصول وتضخيم الخصوم	عدم التقييم المحاسبي لبعض الأصول كالأستثمارات والزبائن ، مع تضخيم الخصوم المتمثل في تدوين وهمي للديون والالتزامات.
10	شركة أو مسير ذو مخاطر	الشركة أو المسير من ذوي سيرة جبائية سيئة.
11	توجيهات محققي التسيير	تعليمات محققي التسيير في إطار الرقابة على المصالح الجبائية
12	عجز متكرر لعدة سنوات مالية	النتيجة خسارة سواء لعدة سنوات أو زممنة
13	أهمية رقم الأعمال	رقم اعمال معتبر وبنود محاسبية معتبرة
14	سيرة جبائية سيئة	عدم الرد على مراسلات الإدارة ، معارضة الرقابة ، عدم احترام آجال الإيداع والدفع بصفة متكررة.

المصدر : زايمي مولود ، " مسار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي من الانتقاء الى التنفيذ - مديرية الولائية للضرائب البلدية " ، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البليدة 02 ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 2021/12/31 ، ص 140-142

ج - جمع المعلومات ¹:

قبل البدء بالتحقيق يتوجب على المحقق جمع المعلومات وهذا ما سيمكنه من أداء مهمته بطريقة أيسر و أحسن . وعليه يتوجه على العون المحقق إلى مفتشية الضرائب التي ينتمي إليها المكلف بالضريبة لسحب ملفه الجبائي ودراسته بهدف التأكد من نظامية التصريحات السنوية من خلال الرسم على القيمة المضافة ، الرسم على النشاط الغير تجاري ، الضرائب على أرباح الشركات ، الوثائق الشخصية على الاستغلال الفردي ، ورأس مالهم في الشركة .

وبناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون بملا استمارتين أساسيتين وهما حالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات . ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية عن محتويات الملف يتولى العون المحقق الاتصال بالجهات الخارجية ذات المصالح مع المكلف بالضريبة من خلال ممارسة حق الإطلاع المسموح له .

2 - الإجراءات الميدانية للرقابة الجبائية :

¹ مالح سعاد ، مرجع سبق ذكره، ص95 .

بعد اكتمال الإجراءات الأولية للرقابة تأتي مرحلة الإجراءات الميدانية والتي تعد الانطلاق الفعلي لسير التحقيق وتبدأ دراسة الملف الجبائي للمكلف ، وتتم هذه الدراسة كذلك وفق ضوابط حددها المشرع الجزائي ، فهذه العملية عملية حساسة تمس بخصوصية وحرية المكلف وعليه تم ضبط هذه المرحلة وفق خطوات التالية :

أ - ارسال اشعار بالتحقيق¹:

من ضمانات المكلف بالضريبة إعلامه مسبقا وعليه للشروع في عملية التحقيق يجب إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة ملحقا بميثاق المكلف الذي ينص على حقوقه وواجباته ، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة قدرها 10 ايام لتحضير جميع وثائقه المحاسبية التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية .

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو يسلم مباشرة إلى المكلف مع إشعار الاستلام ، كما لا يمنع عدم قبوله من إجراء التحقيق ، بل وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا . ويمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية ، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بدايات عمليات المراقبة حيث لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه مسبقا .

ب - الاتصال الأولي مع المكلف بالضريبة :

بعد انقضاء مهلة الاستعداد من تاريخ ارسال و إسلام الإشعار بالتحقيق تأتي مرحلة اللقاء بالمكلف في محل نشاطه لمعاينة و تقييم لوازم الاستغلال ، المعدات والتجهيزات .. إلخ ، ويتم ملأ بطاقة معلومات تخص جميع العناصر سابقة الذكر ، بعد المعاينة يتم تسليم جميع الوثائق المحاسبية للمحققين وتوفير مكتب ملائم لقياسهم بعملية التحقيق لأنها يجب أن تتم بعين المكان ، أي في محل المكلف بالضريبة . وهذا من أجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة ، وهناك حالات خاصة يتم استثناء هذا الاجراء ، وفي تلك الحالات تقدم وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة .

وفي حالة عدم تقديم المحاسبة أو الامتناع عن تقديمها يثبت هذا الأمر في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه ، وهذا يعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية أيام² .

ج - الشروع في التحقيق المحاسبي :

بعد الوصول إلى وثائق المحاسبة يمكن للمحقق الجبائي الشروع الفعلي في دراسة المستندات والقوائم المالية ، حيث تتجسد عملية سير التحقيق بالمعنى الصحيح في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية ، ويتم هذا عبر مرحلتين³ :

- المرحلة الأولى : وتكون عبر الفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها لأحكام المنصوص عليها من حيث أنها محاسبة منتظمة صادقة ومقنعة وتتمثل هذه العملية في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة ، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية بالإيجاب .

¹ شرقي جمعة ، مداخلة بعنوان : مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة - ، ملتقى وطني بعنوان : الرقابة الجبائية في الجزائر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، الجزائر ، 28-2015/10/29 ، ص 6.

² مراد كواشي ، جمعة شرقي ، " مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية -دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة- " ، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية ، جامعة العربي تبسي ، تبسة ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 1 ، 2017/03/01 ، ص 169 .

³ مالح سعاد ، مرجع سابق الذكر ، 96-97 .

- المرحلة الثانية : وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون وهذا ما تحتويه من تسجيلات ، يقصد بها التحقيق فيها من الناحية الموضوعية ، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج .

3 - إجراءات ما بعد التقويم .

بعد الفراغ من المهام المتعلقة بالتحقيق و وصول العون المحقق إلى نتائج ورؤية كاملة عن مدى مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع . يتوجب على العون البدء بإجراءات ما بعد التقويم والتي أقامها المشرع الجبائي لضمان إبعاد أي شكوك حول مصداقية العملية و إتاحة الفرصة للمكلف للدفاع عن نفسه وتبرير أي ملاسبات وتتمثل هذه الإجراءات في الخطوات التالية :

أ - إعداد التبليغ الأولي لنتائج تحقيق الجبائي .

وفق المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه وبعد الوصول إلى النتائج من خلال عملية المراقبة الجبائية يتم إرسال رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ، أو يسلم له مع الإشعار الاستلام . كما جاء ذات الأمر في المادة 42 من ذات القانون في نص مفاده أنه ينبغي على المحقق كذلك إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقويم .

ب - رد المكلف بالضريبة على التبليغ :¹

بعد استلام المكلف بالضريبة لإشعار إعادة التقويم تتاح له مهلة 40 يوما للرد بملاحظاته أو قبوله للنتائج ، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول فني ، وهذا طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية . كما أشارت ذات المادة أنه وقبل انقضاء أجل الرد ، يجب على العون المحقق إعطاء كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك . كما يمكنه بعد الرد الاستماع للمكلف إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية . ولأنه هذا المحور مهم للغاية احتوت ذات المادة على توجيهات أخرى تضمن حق المكلف بالدفاع عن نفسه .

في حالة القبول الصريح ، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا ، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه ، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.

ج - الإشعار النهائي بنتائج التحقيق :²

بعد استلام المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة ، تأتي عملية تحرير التبليغ النهائي بنتائج التحقيق والذي يجب أن يكون مكتوبا ومفصلا بشكل جيد ، إذ لا يمكن تعديله أو تغييره إلا إذا كشف أن المكلف قد عمد إلى استعمال طرق تدليسية. يقوم المحقق بعد ذلك بإصدار الأوردة التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه ، وبعد ذلك يتم إعداد التقرير النهائي التي تعبر فيه الإدارة عن الموقف النهائي اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية الرقابة ، والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق ، و توضع نسخة من هذا التقرير النهائي في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها ، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي .

¹ المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، مرجع سبق ذكره، ص 11 .

² مالح سعاد ، مرجع سبق ذكره، ص 103 .

المبحث الثالث : أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية

للتحقق من مصداقية ما قدمه المكلف بالضريبة من تصريحات يتم التطرق إلى محاسبة المكلف ، كون المحاسبة ترجمة رقمية للعمليات التي قام بها المكلف من عمليات مالية و للحصول على القدرة على قراءة هذه المحاسبة بطريقة تحليلية خبيرة ، تستنبط موضع الانحراف والخلل ، تلجأ الرقابة الجبائية إلى التدقيق المحاسبي الذي يعد المفتاح والوسيلة الأكثر مناسبة لهذه المهمة ، فهو أداء فحص وتحقيق وتحليل ، توفر القدرة على افراز الخطأ من الصواب لما جاء في محاسبة المكلف .

ويقوم التدقيق المحاسبي بتدعيم الرقابة الجبائية أكثر من كونه وسيلة تستخدمها ، فهو يوفر لها أدوات كشف ورصد وتحليل بالإضافة إلى أدوات توجيه و إرشاد ، ويعد التقرير الذي يصب فيه المدقق كل تفاصيل مهمته وآرائه وتبريراته بها دليل إثبات لما على الخزينة من حقوق على المكلف ، وللتطرق أكثر في عرض و تفصيل طرق و أدوات تدعيم التدقيق المحاسبي للرقابة الجبائية ، تم عرض هذه الوسائل خلال شرح مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، والتي جاءت في ثلاث مطالب تناولها هذا المبحث بأكثر الطرق تبسيطا .

المطلب الأول : التحضير لعملية التدقيق في إطار الرقابة الجبائية .

يعد أن يتسلم المدير الفرعي للرقابة الجبائية بصفته رئيس فرقة المراجعة الجبائية القائمة الاسمية للمكلفين الذي سيخضعون للرقابة ، يتم توزيع القضايا على الأعوان المكلفين بالتحقيق ، وفي هذا الدور يجب على هؤلاء قبل أن يقوموا ببعض الإجراءات الأولية وهذا ليتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه ، وضمن الإطار القانوني المنصوص عليه ، إن الشروع في عملية التدقيق مرحلة مهمة ، إلا أن عملية التحضير لا تقل أهمية ، فتوفير الادوات اللازمة وإجراء الأعمال الأولية التي تبطل العملية دونها نتيجة لإقامة المشرع لها ، جعلها هذه المرحلة مرحلة من إلزامي المرور بها ، وضمنها تقع الإجراءات التالية :

1 - أثر توفير أدوات التدقيق المحاسبي على تدعيم الرقابة الجبائية :

يعد هذا الإجراء وسيلة إلزامية لا يمكن أن تتم بدونها عملية التدقيق بشكل صحيح ، وعليه يتوجب على العون المدقق ما إن يتم تكليفه من التأكد من توافر الأدوات ، التي تكون بمثابة سند قانوني وتقني ييسر له عمله ، ويرفع كفاءة أدائه ويضمن أنه يقوم بمهمته بالطريقة الصحيحة وعلى أكمل وجه ، كما تعتبر هذه الأدوات حماية له تجنبه الوقوع في الأخطاء والتجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية ، وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء ، ولهذه الأدوات القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد و معيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب ، وفيما يأتي شرح لأهم الأدوات مع ذكر الناحية التي تساهم بها في دعم الرقابة الجبائية¹ :

أ - دليل المدقق وقدرته على دعم الرقابة الجبائية .

يعرف الدليل بأنه الوثيقة التي تحتوي على نصوص وتعليمات وإرشادات موضحة ومبسطة ، هدفها هو توضيح العمليات التي تندرج تحت موضوعه وكيفية أدائها بأبسط صورة وأفضل طريقة ، كالدليل السياحي والدليل الطبي وفي ذات الغرض فإنه هناك دلائل جبائية موضوعة على مستوى مديرية الضرائب ذات أهداف

¹ تدلاوتي يمينة ، برياطي حسين ، " دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم " ، Revue Finance & marches ، جامعة ابن باديس ، مستغانم ، الجرائد المجلد 9 ، العدد 1 ، 2022/03/21 ، ص315-316 .

مختلفة وموجهة للعديد من الأطراف كدليل الجبائي للتسجيل ودليل تطبيقي للرسم على القيمة المضافة ودليل للمكلفين بالضريبة ، كذلك يوجد دليل المدقق .

و يعتبر دليل المدقق وسيلة و أداة مهمة للإرشاد والتوجيه ، وقد تولت الإدارة الجبائية مهمة توفيره وتصنيفه كمرجع أساسي ورسمي يتم اعتماده من قبل الأعوان المدققين كسند مهم لكونه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ، والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام .

إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية عدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي أكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية ، وهذا بسبب عدم الالتزام بمحتوى الدليل والخطوات والإجراءات القانونية مما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية والمتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية¹.

ب - القوانين الجبائية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية .

نظم القانون بصفة عامة لضبط النظام ، وكذلك قام المشرع الجزائري بتنظيم القوانين الجبائية كأداة ضابطة للنظام الجبائي ، ووسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية في معرفة ما عليها من مهمات و الكيفيات المسموح بها في إنجازها كون هذه المهمات لديها مساس بالحريات العامة وارتباطات وثيقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية داخل وخارج الدولة ، وللقوانين الجبائية العديد من التفرعات هي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- قانون الرسوم على رقم الأعمال .
- قانون الضرائب الغير مباشرة .
- قانون التسجيل .
- قانون الطابع .
- قانون الإجراءات الجبائية .

تعتبر هذه القوانين كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي و خاصة منها الإجراءات الجبائية فهي المفتاح في إجابة على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص ، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات و التعليمات و المناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص ، قد تصبح تلك القوانين دون منفعة كونها فقدت المزامنة مع المستجدات المستمرة مما يؤدي إلى وقوع العون المدقق في الأخطاء أو التجاوزات نظرا لعدم معرفته بالتعديلات.

¹ عوادي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، تحديث قانون المالية 2009 ، الطبعة الأولى ، مطبعة مزوار ، الجزائر ، 2009 ،

ج - المبادئ والفروض المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية .

يقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القواعد والممارسات المحاسبية المالية التي تم سنّها من قبل مجلس المعايير المحاسبية ، و التي تتميز بالقبول العام عند تسجيل المعاملات التجارية ووضع التقارير المالية نتيجة الاتفاق عليها ، وتعتبر هذه المبادئ ذات أهمية في التدقيق نتيجة أنه يتم استخدامها كأساس في اعداد القوائم المالية ، إذ أنه ووفق كل مبدأ يقتضي مراعاة الواجبات الموضحة كما يلي في اعداد القوائم في¹:

- الأهمية النسبية للأحداث المسجلة : فبمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة .
- استقلالية السنة المالية : تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ، ومن أجل تحديدها ، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط .
- مبدأ الأحداث اللاحقة للسنة المالية المقفلة : يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة ، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية ، كما أنه لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية .
- مبدأ الحيطة و الحذر : يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها من خلال تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها .
- مبدأ ديمومة الطرق : يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة ، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر ، كما أنه لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم. وهذا يتطابق مع ما أشار إليه الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بمفهوم مبدأ ثبات الطرق .
- مبدأ التكلفة التاريخية : تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم و المنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية ، على أساس قيمتها عند تاريخ عاينتها دون الأخذ في الحساب آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة ، ويستثنى من ذلك الأصول البيولوجية والأدوات المالية التي تقيم بقيمتها الحقيقية .
- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية : يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة .
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : بحيث تقيد العمليات في المحاسبة و تعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

أما الفروض وبخلاف المبادئ التي تعتبر قواعد منظمة ، تعرف على أنها أعراف متبعة نتيجة افتراضات لا يمكن التأكد من صحتها إلا أنها تعتبر أساسا للفكر المحاسبي ، وتستخدم لإعداد القوائم المالية واشتقاق المبادئ المحاسبية ، وهي كما يلي²:

¹ عبد القادر عيادي ، " مدى توافق النظام المحاسبي المالي (Scf) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية " ، Revue d'économie et de statistique appliquée ، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 2013/12/31 ، ص 65-57 ..

² السيد أحمد السيد عامر ، المحاسبة المالية - مبادئ وتطبيقات ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، مصر ، 2007 ، ص 18-19

- فرض الفترة المحاسبية : ويعني هذا الفرض أن المحاسبين يلجؤون إلى تقسيم حياة المشروع لفترات دورية تسمى بالفترة المالية أو المحاسبية .
- فرض وحدة القياس النقدي : من الطبيعي أن يكون هناك مقياس للمعاملات التي يشملها نشاط المؤسسة من بيع وشراء ودفع مصروفات وتحصيل إيرادات وتقديم أو الانتفاع بالخدمات ، وعليه اتخذت المحاسبة النقود كوحدة قياس للمعاملات لقياس جميع القيم الواردة بالدفاتر والسجلات والتقارير المحاسبية .
- فرض الاستمرارية : ويعني هذا الفرض استمرارية نشاط المؤسسة إلى مالا نهاية حيث أن المشروع ولد ليبقى وينمو ما لم يظهر في الأفق ما يدل على عكس ذلك ، وهذا الفرض يستخدم في تأييد قيام المؤسسة باتخاذ التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة عن الأصول الثابتة وكذلك في اعتبار المصروفات المدفوعة مقدما كأصل من الأصول وكذلك في تبويب الأصول والخصوم إلى أصول وخصوم متداولة و أخرى غير متداولة لأن كل ذلك يتم على افتراض استمرارية المؤسسة .
- فرض الوحدة المحاسبية : يعني هذا الفرض الفصل بين شخصية المؤسسة أيا كانت الصفة القانونية التي تحملها اعتبارية أو طبيعية ، وبين شخصية ملاك المؤسسة ومن يقومون بإدارتها . ويشمل هذا الفصل التصرفات المالية والذمة المالية .

و بمساعدة هذه المبادئ والفروض على توحيد القوائم والطرق المحاسبية يمكن اعتبار المحاسبة صورة صادقة تعكس وضعية المؤسسة الواقعية بشكل صحيح ومستند إلى أسس محاسبية متفق عليها ، مما يفرض على المدقق الإحاطة الكاملة بالمبادئ والفروض حتى يعرف الوثائق التي تخالفها من الوثائق التي تطبقها ، إذ إن مخالفتها تجعل من الأوراق ناقصة ومخالفة للمعايير المفروضة ، وفي إثر ذلك يمكن القول أن المبادئ تخدم المدقق وتسهل عليه عملية التدقيق وتمنحه القدرة على كشف المخالفات والأخطاء التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة ، إلى أن المبادئ والفروض وحدها لا تكفي لكشف كل التلاعبات والمخالفات لذلك يجب الاستعانة بالتحليل المالي وحتى محاسبة التكاليف ، رجوعا إلى نوع العمل الذي يخضع للتدقيق والذي تختلف طرق فحصه استنادا إلى نوعية نشاطه ، فكل نشاط له تقنيات مختلفة .

2 - الأعمال الأولية لعملية التدقيق المحاسبي :

إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن المؤسسة تحت التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الأحداث لمالية ، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار ورسم برنامج التدقيق اللازم والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني وهو الهدف من عملية التدقيق¹ ، وحتى تكون هذه العملية شرعية وقابلة للتحقق يجب على المدقق استيفاء شروط الإجراءات القانونية لحفظ حقوق المكلف بالضريبة ، بالإضافة إلى أعمال أولية من شأن عملية التدقيق أن تكون مستحيلة الحدوث دونها وتمثلة في جمع المعلومات ودراسة الملفات ، وتأتي هذه الخطوات فبعد توفير أدوات التدقيق التي من شأنها المساهمة كآلة داعمة تأتي الإجراءات الأولية عبر الخطوات التالية :

أ - سحب وفحص الملفات الجبائية :²

¹ محمد محمود ذيب حوسو ، التدقيق لأغراض جبائية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2005 ، ص 129 .

² ولهي بوعلام ، بن عثمان عائشة ، " فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة الفترة 2007-2015 " ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2016/06/15 ، ص 32 .

جاء في المادة 20-2 من قانون الإجراءات الجبائية " أنه لا يمكن إجراء التدقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش جبائي على الأقل " ، وتوجه هؤلاء الأعوان الذي يمتلكون صلاحيات لممارسة التدقيق ما إن يتم تكليفهم نحو مفتشية الضرائب التي ينتمي إليها المكلف الخاضع للتدقيق لسحب ملفه الجبائي ، إذ يمثل هذا الملف المصدر الأول لتكوين صورة حول نشاط المكلف لما يحتويه من وثائق وبيانات متعلقة بالمكلف الضريبي ، حيث يتضمن كل التصريحات التي قام بها المكلف وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه . و كانعكاس لاختلاف طبيعة المكلفين فإن الملفات الجبائية تختلف فيما بينها حيث يتضمن :

- إذا كان الشخص طبيعياً : الحالة الشخصية ، طبيعة نشاط الخاضع للتدقيق ، الوضعية العائلية ، مقر السكن ، التصريحات ...
- إذا كان الشخص اعتبارياً : طبيعة نشاط الشركة ، رأس مالها الاجتماعي ، عنوان مقرها الرئيسي ووحداتها ، اسم المسير وحصته في رأس المال ...

ب - اشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة: ¹

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً ، إذ إنه لضمان حق المكلف في التحضير يفرض المشرع الإعلام المسبق له بشكل إجباري ، ويتم هذا الإعلام عن طريق إرسال أو تسليم إشعار يتضمن محتواه تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم وحتى السنوات التي سيتم إخضاعها للتدقيق ، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، وهذا من أجل تحضير المكلف لوثائقه في غضون عشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار بالإضافة إلى إلزامية الإشارة خلال الإشعار بإمكانية المكلف على استعانة بمستشار من اختياره .

لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية و الدف منها هو سماح الإدارة الجبائية بإجراء المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في :

- الجرد المادي للوسائل المنقولة والغير منقولة، والوسائل البشرية.
- الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل .
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق القيام بفحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

3 - ملأ استمارات التدقيق: ²

بعد القيام بعملية دراسة الملفات تأتي خطوة تأطير ما تم فهمه وعلى هذا المنوال يبيتم ملأ الاستمارات استناداً إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف من خلال تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأس مال الشركة و تطوراتها و جميع الإمكانات التي تمتلكها الشركة و يتمثلان في :

أ - كشف المحاسبة :

¹ لباس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 63 .
² خيرة مجدوب ، مصطفى طويطي ، " اثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية تيارت " ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 3 ، العدد 5 ، 2018/06/15 ، ص 51 .

تملا هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية ، و التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

ب - الحالة المقارنة للميزانيات : هذه الوثيقة تحتوي على اسطر و أعمدة تسجل فيها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة ، خاصة فيما يتعلق للاهتلاكات ، المؤونات ، حركة العقارات ، وكذا فوائض القيمة المحققة على القيمة المضافة المستحقة وعلى المدقق أن يتحقق من أن كل كشوفات رقم الأعمال المكتتبة قد تم معاينتها فعلا ، كما عليه مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبة بخصوص الضرائب المباشرة.

المطلب الثاني : مظاهر دعم الرقابة الجبائية خلال سير التدقيق .

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير وانتهاء مدة الاستعداد القانونية المسموح بها للمكلف ، والتأكد من أنه قد تم استيفاء كل الاجراءات الأولية التي فرضها المشرع ، يأتي موعد التدخل بعين المكان لممارسة التدقيق ، حيث تنتقل فرقة التدقيق المكلفة بالتدخل إلى محل المكلف الخاضع للتدقيق لمباشرة عملهم بعين المكان ، إلا في الحالات الاستثنائية التي سمح بها المشرع ، حيث أنه في حالة عدم توفر القدرة والإمكانات على استضافة الفرقة ، أو في حالة الظروف الغير عادية ، يتم استلام الوثائق من قبل الفرقة لتدقيقها بمكاتبهم بعد تسجيلها في وثيقة مثبتة لما تم استلامه ، وتتجسد عملية التدقيق لمحاسبة المكلف في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية ، من خلال هذا الفحص يتم وبشكل ظاهر تدعيم الرقابة الجبائية ، وفي حين أن هذه الدراسة لا تقتصر على التعرف على عناصر التدقيق بل ودراسة أوجه التدقيق الداعمة للرقابة الجبائية سيتم التطرق لكل عنصر بشرحه أولا ثم شرح مظاهر دعمه للرقابة الجبائية ، حسب التطرق التالي:

1 - التدقيق من ناحية الشكل وقدرته على دعم الرقابة الجبائية :

يقوم المدقق بالتدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال المعاينة والفحص للوثائق الخاصة بالسنوات محل التدقيق للتأكد من صحة التسجيلات وأخذ نظرة عن مدى قبول المحاسبة ، و لهذا الفحص دور في تدعيم الرقابة الجبائية نظرا لقدرته على تمييز الانحرافات وموضع الخلل في القوائم من ناحية الشكلية ، ويأتي شرح هذا العنصر وفائدته للرقابة بتعمق أكثر على النحو التالي :

أ - التدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث الشكل :

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق ، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا¹ ، ولأخذ نظرة عن ماهية هذه الدفاتر الوثائق يتم استعراضها على النحو الآتي² :

- الدفاتر المحاسبية : لقد نص المشرع على أن العبرة في الدفاتر و السجلات و المستندات التي يمتلكها الممول تكون بأمانتها و مدى إظهارها للحقيقة و انتظامها من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة و مراعاة القوانين و القواعد المقررة في هذا الشأن و التي نوجزها فيما يلي: دفتر اليومية ، دفتر الجرد .
- الوثائق الختامية : وتضم الميزانية الختامية ، جدول حسابات النتائج .

¹ لباس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 63 .

² خيرة مجدوب ، مصطفى طويطي ، مرجع سبق ذكره، ص 52 .

- الوثائق الإثباتية : يجب على المحاسب أن يستند في تسجيل أي عملية في الدفاتر المحاسبية إلى مجموعة من الوثائق التي تثبت صحة تسجيلاته و التي تسمى بالوثائق الإثباتية و التي من أبرزها الفاتورة و التي تمثل وثيقة إثبات على كل عملية إضافة إلى مجموعة من الوثائق الأخرى و منها :
 - العقود المبرمة بين المؤسسة و الغير كعقد الملكية والإيجار ، القروض...
 - وصولات الدخول و الخروج المتعلقة بالمخزون (وصل طلب ، وصل استلام)
 - إيصالات التسديد لمختلف المستحقات و المصاريف .
 - المراسلات الصادرة و الواردة من المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة إلى الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون.

ونتيجة لاعتبار المحاسبة ترجمة صادقة للوضعيات المالية الواقعية للمؤسسة ، فإنه لا يمكن أن تكون مقبولة شكلا إلا إذا توافرت على الشروط التالية :

- محاسبة منتظمة : فيجب أن تكون المحاسبة منتظمة وهذا لا يحصل إلا إذا كانت ممسوحة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا ، وموفرة لكل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري ، ويأتي انتظام المحاسبة الشكلي متمثلا في :
 - يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة .
 - كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتيه مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية .
 - يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض...
 - يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية " الدينار الجزائري " مع احترام مبدأ القيد المزدوج .
- محاسبة صادقة : ويقصد بالمحاسبة الصادقة أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية ذات تعبير صحيح وصادق ، وأنه قدم تقييمها بطريقة صحيحة ، فيقوم المدقق من التحقق إذا كانت الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة ، بالإضافة التأكد من صحة المعلومات المدونة في الدفتر العام ، ودفتر اليومية ، والقيام بالمقارنة مع ميزان الجرد ، الدفاتر المساعدة ، ... الخ .
- محاسبة مقنعة : أي أن المحاسبة مثبتة ومقنعة ومبررة ، وتكون بهذه المواصفات إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية من الممكن تبريرها بواسطة مستندات ووثائق ثبوتية ، حيث أنه على المكلف اتبرير الكتابات المحاسبية عن طرق تقديم الوثائق الاسمية الحقيقية ، ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن وهذا شرط لصحة المحاسبة ، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة ، و وصولات الصندوق ، و .. الخ .

ب - قدرة التدقيق من ناحية الشكل على تدعيم الرقابة الجبائية :

من خلال دراسة عمل المدقق خلال القيام بالتدقيق المحاسبي من ناحية الشكل والمتمثل في التأكد من مدى وجود احترام وتقيد بالعناصر الآتية¹ :

- مسك سجلات محاسبية .
- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية .
- توفر الوثائق والمستندات المبررة لمختلف العمليات ، خاصة فواتير الشراء والتكاليف .
- صحة البيانات المحاسبية من ناحية الدقة وصحة المجاميع .

بعد إدراك وتكوين صورة عن مدى وجود واحترام تلك العناصر ، يتم استنباط صورة تفوض المدقق في الإجابة عن التساؤل " هل محاسبة المكلف منتظمة وصادقة ومقنعة ؟ " ، وعليه يستطيع الانتقال تلقائيا إلى الخطوة التالية من عمله والتي تكون وفقا لإجابته . فإن كانت محاسبة المكلف مقبولة تم انتقال المرحلة التالية من الفحص ، إما إذا كانت مرفوضة يتم اتخاذ إجراءات بهذا الشأن ، بالإضافة إلى اللجوء إلى معلومات التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة لتقييم حقوق الخزينة العامة اتجاه المكلف .

إذا يمكن القول مما سلف أن التدقيق من ناحية الشكل هي أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات .. وعليه يجب تكوين مقدرة صحيحة للتحكم في هذه الأداة ، إذ إن عدم التحكم فيها سيؤدي إلى عرقلة و إفقاد عملية التدقيق لمصداقيتها و موثوقيتها .

2 - التدقيق من ناحية المضمون وقدرته على دعم الرقابة الجبائية .

ويمارس هذا التدقيق من خلال الفحص للوثائق المالية للتحقق بشأن صحة المعلومات المسجلة بها ، وبنفس منهجية العنصر السابق يتم التطرق لشرح هذا العنصر وقدرته على دعم الرقابة الجبائية كما يلي :

أ - التدقيق المحاسبي في محاسبة المكلف من حيث المضمون :

بعد الانتهاء من التدقيق الشكلي لمحاسبة المكلف ينتقل إلى التدقيق من ناحية المضمون ، ويعتمد هذا النوع من التدقيق على التركيز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة التي تتمثل في المشتريات ، المخزونات ، و الأشغال قيد التنفيذ والمبيعات²، ويتم ذلك عبر مراقبة عنصرين هما :

- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية : تركز مراقبة المعطيات و المعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة ، و هي المشتريات و المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ و المبيعات .
- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير : يقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية و جدول حسابات النتائج كما يلي³ :

■ مراقبة حسابات الميزانية : يقوم المدقق بالفحص الدقيق لمختلف حسابات الميزانية بما فيها :

¹ جامع زهرة ، كرمية توفيق " أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018 " ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، المجلد 23 ، العدد 2 ، 2020/12/31 ، ص 1359 .

² تدلاوتي يمينة ، برياطي حسين ، مرجع سبق ذكره، ص 321 .

³ خيرة مجدوب ، مصطفى طويطي ، مرجع سبق ذكره، ص 52 .

- ❖ فحص حسابات الأصول : المصاريف الإعدادية ، الاستثمارات ، المخزونات ، الحقوق .
 - ❖ فحص حسابات الخصوم : يجب أن تولى حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المدقق و حسابات الخصوم هي الأموال المملوكة (الأموال الجماعية ، الأموال الخاصة ، الاحتياطات ،) و الديون .
 - مراقبة حسابات النتائج : بالنسبة لحسابات النتائج يجب التحقق في كل المصروفات و الإيرادات :
 - ❖ التحقق من المصروفات : من خلال معرفة وإدراك :
 - ♦ مدى الإفصاح عن جميع الحقائق و التمييز بين الإيرادات و المصروفات .
 - ♦ صحة و سلامة تبويب المصروفات .
 - ♦ هل تظهر الإيرادات بقيمتها الإجمالية قبل طرح المصاريف .
 - ♦ هل تظهر المردودات و المسموحات في بنود خاصة .
 - ♦ هل توجد الشروح الكافية لكل بند يمثل مصروفا .
 - ❖ التحقق من الإيرادات : من خلال :
 - ♦ التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الأعمال و أنها قد تحققت فعلا .
 - ♦ التأكد من سلامة تبويب الإيرادات و ثباتها من سنة لأخرى .
 - ♦ التأكد من أن كل الإيراد الواجب إثباته قد أثبت فعلا .
- ب - قدرة التدقيق من ناحية المضمون على تدعيم الرقابة الجبائية .

إن الهدف من التدقيق من ناحية المضمون متمركز حول التأكد من صحة ومصادقية القيود المحاسبية و المعالجة الصحيحة لمختلف القيود والعمليات التجارية محاسبيا و جبائيا ، ومعرفة مدى التزام بالنظام المحاسبي المالي دون الإخلال بقواعد القانون الجبائي وفق ما نصت إليه المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة¹.

وبعد هذا التدقيق يتضح للمدقق مدى صحة المعلومات المحاسبية المدونة في الوثائق ، من خلال رصد النقائص و ما هو مغفل عنه ، وبتحديد سببها من خلال التحليل يستطيع تحديد نوع الانحرافات ، إن كانت تجاوزات أو محض أخطاء ، و تكوين صورة متعلقة بمدى امكانية اخذ هذه المعلومات المحاسبية بعين الاعتبار .

هذه القدرة على الرصد واكتشاف تجعل من التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون أداة رصد وتحليل و كشف . تقوم هذه الأداة بدعم الرقابة الجبائية من خلال التحقيق في صحة المعلومات المحاسبية المدونة ورصد الانحرافات وتحليلها و تقديم تفسيرات لأسبابها ، غرضها معرفة إن كان هناك أي نوايا في اخفاء ارقام الأعمال من خلال التلاعبات .

¹ زايبي مولود ، " دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصادقية التصريحات الجبائية " ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، جامعة باتنة 1 ، الجزائر ، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2021/12/31 ، ص 613 .

المطلب الثالث : دور تقارير التدقيق في تحسين أداء الرقابة الجبائية .

بعد الفحص الدقيق للمحاسبة يصل المدقق إلى المرحلة الأخيرة من التدقيق ، وخلال هذه المرحلة يقوم المدقق بتكوين صورة نصية للنتائج المتحصل عليها من خلال تحديد مدى صحة أو خطأ التصريحات الجبائية من خلال الوجهة التي قام بتكوينها خلال المراحل السابقة ، هذا التقرير الذي استطاع المدقق الوصول إليه هو دليل إثباتي تستغله الرقابة الجبائية في إثبات موقفها من المكلف ، وتأتي هذه المرحلة على غرارها من مراحل في الخطوات التالية :

1 - تقييم محاسبة المكلف :

بعد القيام بكل إجراءات الميدانية والتحضيرية للتدقيق المحاسبي ، يستطيع المدقق استنباط واستخلاص نتيجة مفادها رفض أو قبول محاسبة المكلف ، وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا فيها ما تم التوصل إليه مع كل التبريرات اللازمة والكافية ، والطرق المستعملة في إعادة الحساب ، وتؤخذ هذه النتائج الأشكال التالية¹ :

أ - قبول المحاسبة :

عند الوصول إلى نتائج مقبولة من خلال التدقيق يقوم المدقق بتصنيفها فدرجة قبولها تدرج حسب مدى إمكانية تبريرها ، و تصنف إلى :

- قبول صريح : أي أن المدقق مقتنع اقتناعا كاملا أن المحاسبة منتظمة ومثبتة وصادقة ، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق ، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم .
- قبول نسبي : أي أن هناك ارتياب ، وهذا من خلال اكتشاف بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف ، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي ، والتي يقصد بها إجراء نقاش مع المكلف الخاضع للضريبة لتكوين فرصة للتوضيح عن ما تم تسجيله من انحرافات ، و إثر ذلك يقوم المدقق بإعادة التأسيس لرقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم ، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، مع منح مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم .

ب - رفض المحاسبة :

في بعض الأحيان قد ينتهي المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها ، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفض المحاسبة .

ج - إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة :

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل العون المدقق ، يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة تحديد حقوق الخزينة العمومية ، وتختلف طرق إعادة التأسيس حسب نوع ونشاط المؤسسة ، ومن بين هذه الطرق نجد :

¹ ولهي بوعلام ، بن عثمان عائشة ، " فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة المسيلة الفترة 2007-2015 " ، مرجع سبق ذكره، ص 34 .

- إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي : تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين ، وذلك لبساطتها ، ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة ، قطاع البناء و الأشغال العمومية ... الخ.
- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات : حتى يمكن حصر الإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة التي هي موضع التدقيق ، يمكن استعمال الحساب المالي والذي يشمل إجمالي مديونية الصندوق وكذا الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة ، وذلك بأخذ حساب التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدتهم من بداية الدورة وحتى نهايتها .
- إعادة تأسيس رقم الأعمال على أساس الفوترة : في مؤسسات الأشغال العمومية تعد الفوترة الأساس في مجال الضرائب المباشرة ، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط بالتدقيق في الأرصدة و تسبيقات الزبائن ، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها .

2 - نهاية التدقيق .

تعتبر هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق ، فلا يستطيع الوصول عليها إلا بعد إنجاز كافة المراحل السابقة الذكر وتكوين صورة عن وضعية المكلف الحقيقية ومدى اتفاقها مع وضعيته الموضحة من خلال التصاريح المقدمة من طرف هذا الأخير ، وفي هذه الخطوة يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج تدقيق المحاسبة وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي و النهائي ، وكخطوة أخيرة يصب المدقق ما توصل إليه من نتائج وتبريرات داخل قالب التقرير ، ويتكفل هذا التقرير بأن يكون الصورة النهائية لعمل المدقق ، وللتفصيل أكثر في هذه المرحلة يتم التطرق إلى تفاصيلها على النحو التالي¹:

أ - إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق :

تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج الرقابة الجبائية حتى و أن لم يكن هناك تقويم ، نتيجة إلى ضمان حق المكلف بمعرفة النتائج و ضمان حقه في إعادة التحكيم إن كانت هناك حاجة ، بالإضافة إلى بطلان عملية التدقيق في حال مخالفة هذا الشرط نتيجة إقامة المشرع له ، و يتم هذا الإبلاغ على مرحلتين :

- الإبلاغ لأولي : يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا وبشكل كف ، و مصاعا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته ، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك إضافة إلى أن الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقويم والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة ، وقد حدد المشرع الجبائي مدة 40 يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف .

- الإبلاغ النهائي : عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثهما هما :
 - المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية ، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها ، والمدققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف ، لأنهم يعتبرونه قبولا ضمنا من المكلف .
 - المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا ، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق ، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة .

¹ ولهي بوعلام ، بن عثمان عائشة ، " فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة الفترة 2007-2015 " ، مرجع سابق الذكر ، ص 35-36 .

وبعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من طرف المدققين ، يقررون قبولها أو رفضها ، في هذه الحالة يجب على المدققين أن يقوموا بإعلام المكلف ، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب كذلك أن يكون مفصلاً بشكل جيد ، أما في حالة الرد الإيجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً وغير قابلة للتغيير فيها أو الرجوع عنها ، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة .

ب - كتابة التقرير النهائي :

إن كتابة تقرير التدقيق هي المرحلة الختامية لعملية التقرير فبالوصول إلى هذه المرحلة يعني ذلك القدرة على اتخاذ القرار حول مصداقية وضعية المكلف ، وعن طريق التقرير ينهي المدقق مهمته في التدقيق ، وعليه يجب أن يتضمن هذا التقرير كل تفاصيل المهمة و القرارات و الآراء والتبريرات المتوصل إليها والتي تسمح بالتأكد من معرفة الإجراءات المعمول بها و تقييم نتائج التدقيق . من خلال مجموعة من الوثائق التي يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق موجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات ، و مفتشية الوعاء للمقاطعة ، والوثائق هي:

- حالة مقارنة الميزانيات .
- كشف المحاسبة .
- نسخة من الإشعار بالتقويم .
- نسخة من ردود المكلف .
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب ، الحقوق والعقوبات المثبتة .

ويعتبر هذا التقرير أداة إثباتية نتيجة احتوائه على كل تبريرات وتفاصيل مهمة التدقيق المنجزة ، تستغلها الإدارة الجبائية في تحديد و إثبات حقوق الخزينة العمومية ناحية المكلف بالضريبة .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تمت دراسة التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في إطار نظري مفاهيمي لكل منهما مع تناول إجراءاتهما وأهم تفصيلاتهما ، بالإضافة إلى القيام بدراسة نظرية حول آثار التدقيق المحاسبي و مدى فعاليته في مساهمة في تفعيل الرقابة الجبائية ، واستنادا على ما جاء في هذا الفصل فقدم تم التوصل إلى عدة نقاط أساسية هي :

- المهمة الأساسية للمدقق هي إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت القوائم والسجلات المالية المتوافرة تعبر بصورة صادقة وعادلة خلال الفترة المالية المحددة عن المركز المالي للمؤسسة .
- الرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية كوسيلة لمكافحة انحرافات وحفظ النظام ، قائمة على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة وإثبات مدى التزام المكلفين بالقوانين الجبائية المنصوص عليها .
- لأدوات المدقق القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد و معيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب .
- تعد عملية التدقيق من ناحية الشكل هي أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات .
- للتدقيق المحاسبي من ناحية المضمون باعتبارها أداة رصد و تحليل القدرة على تدعيم الرقابة الجبائية .
- ويعتبر تقرير المدقق أداة اثباتية نتيجة احتوائه على كل تبريرات وتفاصيل مهمة التدقيق المنجزة ، تستغل في تحديد واثبات حقوق الخزينة العمومية اتجاه المكلف بالضريبة .

الفصل الثاني :

التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية
بمديرية الضرائب بالمسيلة

تمهيد:

في الفصل الأول تم إجراء دراسة نظرية لدور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية، تتعلق بتوضيح المفاهيم المبهمة والنقاط الأساسية، وشرح عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية شرحا موضحا مبينا خلاله المواضيع التي أبرز خلالها التدقيق المحاسبي دوره وأهميته للرقابة الجبائية، إلا أنه ومهما بلغت هذه الدراسة من وضوح وتأكيد واستدلال، تبقى مجرد دراسة نظرية تحتاج إلى دراسة ميدانية لتأكيداتها .

خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى تلك الدراسة الميدانية، حيث سيتم دراسة حالة مؤسسة تنتمي إلى قطاع الأشغال العمومية، وخلال هذه الدراسة سيتم التركيز على النقاط التي مثل فيها التدقيق المحاسبي أداة لا يمكن الاستغناء عنها في تفعيل الرقابة الجبائية، وهذا بإستخدام المعلومات التي كان بالإمكان الحصول عليها في ظل تحفظ وتكتم مصالح المسؤولة حفاظا على سرية المعلومات ومرتبطة بخصوصية المكلفين بالضرائب الخاضعين للرقابة الجبائية.

استنادا إلى ما سبق سيختص هذا الفصل بالدراسة الميدانية والتطبيقية للحالة المتحصل عليها بالإضافة إلى مقارنة بين النتائج المتحصل عليها ونتائج النظرية والعمل على تفسير ما تم الخروج به، إلا أن المبحث الأول سيختص بالتعريف بمديرية الضرائب لولاية مسيلة بكونها محل الدراسة، ومنه يترتب التقسيم التالي لهذا الفصل :

- المبحث الأول : تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية مسيلة .
- المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية لمؤسسة تنتمي إلى قطاع الأشغال العمومية .
- المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

المبحث الأول : تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية مسيلة

في إطار هذه الدراسة تم اتخاذ مديرية الضرائب لولاية مسيلة كمحل للدراسة، باعتبار أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي أحد المديريات الفرعية التي تضمها ضمن اختصاصاتها وتقسيماتها الداخلية .

وفي صدد التعريف بمديرية لضرائب لولاية مسيلة في اطار تعريفي مبسط يناسب منظور الدراسة، تم تناول خلال هذا المبحث ثلاث مطالب تعرف المديرية والمهام الموكلة لها، وتشرح هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : بطاقة تعريفية حول مديرية الضرائب لولاية مسيلة .

تعتبر مديرية الضرائب لولاية مسيلة أحد المصالح التابعة لمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف ، لإعطاء تعريف لها باتخاذها محلا للدراسة وجب إعطاء تعريف في إثر ذلك عن الولاية بشكل عام ، ويتم تناول كلا التعريفين على النحو التالي :

1 - موجز تعريفي بولاية مسيلة¹.

تحولت المسيلة وفق تقسيم الاداري لسنة 1974 إلى ولاية ، تحدها من الشمال ولاية برج بوعريريج ، ومن الشمال الشرقي ولاية سطيف ، بينما يحدها من الشمال الغربي ولاية البويرة ، وأما من جهتي الشرق والغرب ولايتي باتنة والمدينة ، ومن جهة الجنوب الشرقي فتحدها ولاية بسكرة ، ومن جهة الجنوب الغربي فتحدها ولاية الجلفة . آخذة بذلك موقعا يتوسط الشمال الجزائري ، حيث تعتبر همزة وصل بين شرق البلاد وغربها ، وما بين شمال و جنوب البلاد كذلك ، إذ إنها تنتمي إلى منطقة الهضاب العليا التي تمتد على مساحة 18.175 كلم² ، بلغ عدد سكانها بلغ 1.094.000 نسمة سنة 2008 ، بكثافة تقدر ب 60 نسمة في كلم² . وتتكون ولاية المسيلة من 47 بلدية و لأما من ناحية الدوائر فهي واحدة لكل عدة بلديات بتعداد وصل 15 دائرة .

2 - التعريف بمديرية الضرائب لولاية مسيلة :

تأسست مديرية الضرائب لولاية مسيلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصها ، وتعد إحدى المصالح الحكومية التي من مهامها المحافظة على نظامية النظام الضريبي على مستوى تراب الولاية بالإضافة إلى العديد من المهام الأخرى حيث تأخذ دورا محوريا وهاما ، تضم في تقسيماتها الداخلية خمس مديريات فرعية هي :

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للتحصيل .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للوسائل .

وتتضمن هذه المديريات الفرعية بدورها مكاتب تحت تسييرها والمختصة في مجالاتها المحدد ، وتتضمن مديرية الضرائب لولاية مسيلة 24 مصلحة خارجية تابعة ، وتتمثل هذه المصالح الخارجية في 13 مفتشية للضرائب و 11 قباضة للضرائب .

¹ [الموقع الرسمي لولاية مسيلة - التعريف بالولاية](#) ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/20 .

المطلب الثاني : تكاليفات ومهام مديرية الضرائب لولاية مسيلة .

وتتكلف مديرية ضرائب لولاية المسيلة بمجموعة من المهام ، والتي تمثل مساهمات دورها ، إلا أنه لا يوجد بها ما يختلف عن مهام الموكلة إلى غيرها من المديريات الخاصة بالولايات الأخرى ، وهذه التكاليفات هي :

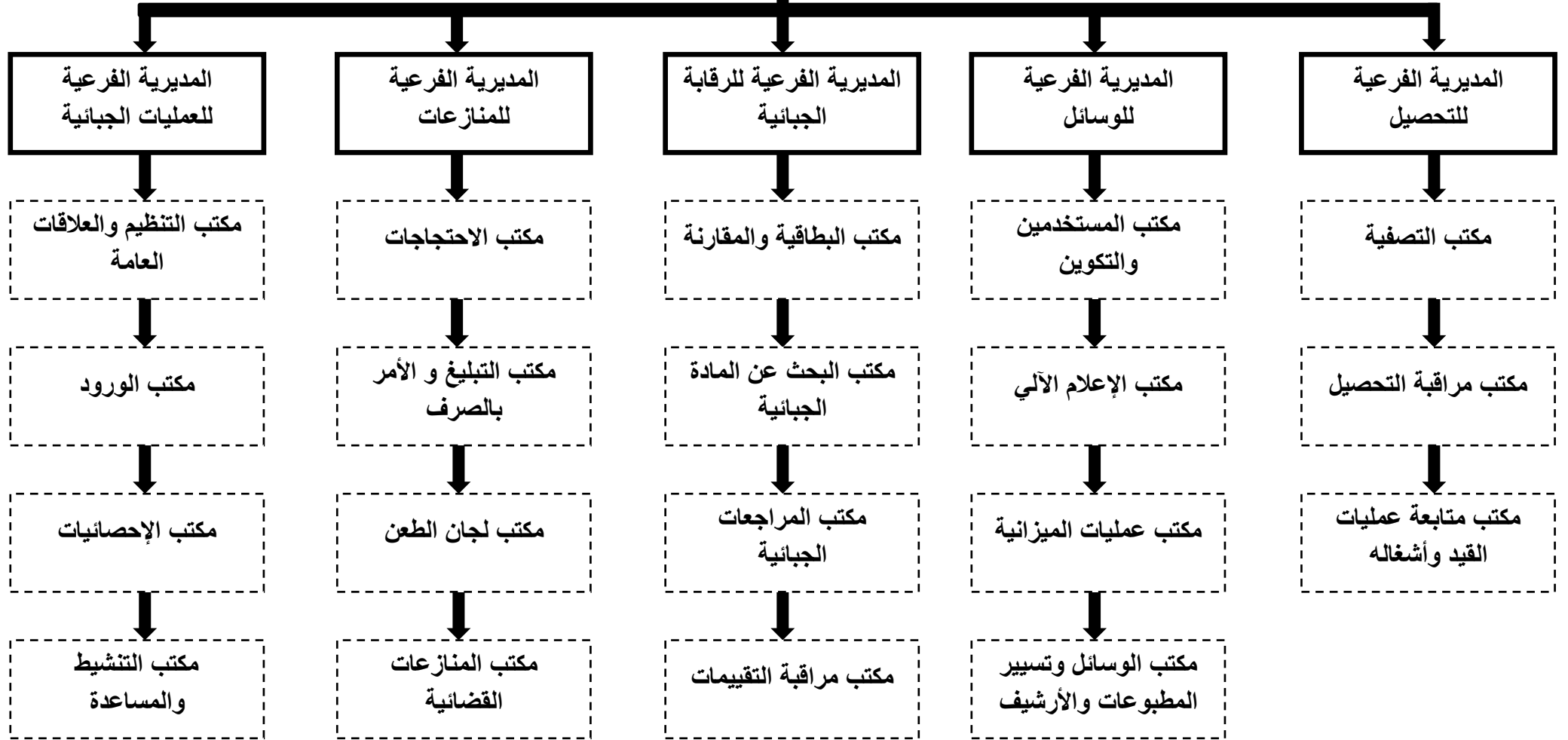
- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب .
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ، ومتابعة ومراقبة أنشطة المصالح و تحقيق الأهداف المحددة لها .
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية .
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات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

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مسيلة .

ضمن واجب تأدية المهام الموكلة لمديرية ضرائب لولاية المسيلة ، تم تنظيم هيكل تنظيمي يسمح بتأدية وإنجاز المهام ضمن تقسيمات وفقا للاختصاصات وعليه تم الانتهاء بالحصول على الهيكل التنظيمي التالي :

الشكل رقم 2 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مسيلة .

مديرية الضرائب لولاية مسيلة



المصدر : من وثائق المؤسسة .

وبدراسة هذا الهيكل التنظيمي سيتم ادراك أنه وللتعرف على اختصاص كل قسم يجب التعرف على مهامه وتكليفاته كونها الأمر الذي يحدد ماهيته وسبب وجوده ، حيث انه يتكون من خمس مديريات فرعية كل منها تأتي على النحو التالي¹:

1 - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :

ومن ضمن تكليفاتها :

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها ، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها .
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة .

تعمل على تسيير:

أ - مكتب الجداول : ويكلف بـ :

- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها .
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل .

ب - مكتب الإحصائيات : ويكلف بـ :

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية .
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل .
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب .

ج - مكتب التنظيم والعلاقات العامة : ويكلف بـ :

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات .
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة و الامتيازية .
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه .

د - مكتب التنشيط والمساعدة : ويكلف بضمان ما يأتي :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها .

¹ من المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب لولاية مسيلة .

2 - المديرية الفرعية للتحصيل :

وتكلف بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى .
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة .
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها .

تعمل على تسيير:

أ - مكتب مراقبة التحصيل : ويكلف بـ :

- دفع نشاطات التحصيل .
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

ب - مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله : ويكلف بضمان :

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها .
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة .
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير ، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها .
- ضمان إعداد و تأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين .

ج - مكتب التصفية : ويكلف بضمان :

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحققات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية .
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها .
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة ،
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ، و مراقبة كل ذلك.

3 - المديرية الفرعية للمنازعات :

وتكلف بضمان :

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

تعمل على تسيير:

أ - مكتب الاحتجاجات : ويكلف بـ :

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

ب - مكتب لجان الطعن : ويكلف بـ :

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

ج - مكتب المنازعات القضائية : ويكلف بـ :

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة .
- الدفاع امام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة .

د - مكتب التبليغ والأمر بالصرف : ويكلف بـ:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن .
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك .

4 - المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية :

وتكلف بـ :

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها .

تعمل على تسيير:

أ - مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف ب :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها .
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية .

ب - مكتب البطاقات والمقارنات : ويكلف ب :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقات الممسوكة .
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة .
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

ج - مكتب المراجعات الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف بضمان :

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

د - مكتب مراقبة التقييمات : الذي يعمل في شكل فرق ، ويكلف ب :

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا .
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق) .
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .

5 - المديرية الفرعية للوسائل :

وتكلف ب :

- تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب .
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

تعمل على تسيير:

أ - مكتب المستخدمين والتكوين : ويكلف ب :

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين .
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل ، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية .

ب - مكتب عمليات الميزانية : ويكلف بـ :

- القيام في حدود صلاحياته ، بتنفيذ العمليات الميزانية .
- تحرير امر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة ، وذلك في حدود الاختصاص المخول له .
- تحرير امر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع ، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب .
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية .

ج - مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف : ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د - مكتب الاعلام الآلي : ويكلف بـ :

- التنسيق في مجال الاعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي .
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها .

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية لمؤسسة تنتمي إلى قطاع الأشغال العمومية

في اثر دراسة دور التدقيق في دعم الرقابة الجبائية تم التوجه الى مديرية الضرائب لولاية مسيلة بالتحديد الى مكتب الأبحاث والمراجعات بمصلحة الرقابة الجبائية ، حيث ولإسقاط الجانب النظري على جانب التطبيقي في الحالات عادية تم اختيار ملف لمكلف بالضريبة خاضع للرقابة الجبائية وللتدقيق في المحاسبة الخاصة به ، في اطار التدقيق في السنوات التي لم تتعرض لأزمة COVID-19 والتي كان لها تأثير بالغ تم في اثره إيقاف الأنشطة التجارية وتعطيل أعمال و إقفال المكاتب وعرقلة التصريحات الجبائية وفقا لإجراءات الحجر الصحي .

وعليه سيتم خلال هذا المبحث دراسة حالة مكلف مبرمج في برنامج رقابة جبائية مكتمل لسنة 2019 و ضمن قطاع الأشغال العمومية . وستتم هذه الدراسة وفقا لمراحل التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية .

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية للتدقيق المحاسبي .

للتطرق الى مهمة التدقيق المحاسبي يتم المرور أولا على مرحلة تحضير التدقيق المحاسبي حيث تعتبر مرحلة مهمة من الواجب والإلزام المرور بها وقد التفصيل في هذه المرحلة نظريا خلال الفصل الأول ، وعليه لإجراء هذه المرحلة يتم المرور بالخطوات التالية :

1 - التعرف على هوية المكلف الخاضع للرقابة :

في اطار خصوصية المكلف لم يتم الإدلاء بأي معلومات تخص هويته ، فيما عدا نشاطه المتمثل في ممارسة مقولة البناء والأشغال العمومية .

تم ادراج المكلف ضمن برنامج الرقابة الجبائية لسنة 2019 وكانت السنوات الخاضعة للرقابة هي 2015-2016-2017-2018 .

2 - الأعمال الأولية لعملية التدقيق المحاسبي :

وهي تلك الأعمال التي دون انجازها او عند اهمالها يتم عرقلة او ابطال عملية التدقيق المحاسبي حيث يشكل الإجراء الأول فيها أساسا ضروريا لمهمة التدقيق و اجراء الثاني امرا حدده المشرع الزاميا خلال هذه العملية وهذه الإجراءات تأتي على النحو التالي :

أ - سحب وفحص الملف الجبائي :

بعد التعرف على هوية المكلف تم التوجه الى المفتشية التابعة التي تنتمي لها الشركة اقليميا ، حيث تم سحب الملف الجبائي وتحديد الوضعية الجبائية للمكلف ، وعليه تم التوصل إلى تحديد الوضعية الجبائية التالية :

- المكلف يخضع للضريبة على الدخل الاجمالي حسب نص المواد 1-2-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اضافة الى الرسم على حجم المعاملات وفقا للمواد 217-357 من نفس القانون .
- لكون المكلف يشغل عمالا فهو مكلف بدفع الضريبة على الرواتب و الاجور حسب نص المواد 66 و 75 من نفس القانون .
- يخضع المكلف إجباريا الى دفع الرسم على القيمة المضافة وهذا نظرا لطبيعة النشاط الممارس طبقا للمواد 4 و 5 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

ب - الإشعار بالتدقيق : ¹

كما تمت الإشارة في الجانب النظري عدة مرات فإنه ولضمان حق المكلف بالمعرفة و الاستعداد قام المشرع بالزام الإدارة الجبائية بإعلام المكلف مسبقا بمدة لا تقل عن 10 أيام ، وتبطل عملية الرقابة الجبائية عند إهمال هذا الأمر لإخلالها بأحد ضمانات المكلف . وعليه تم ارسال اشعار بالتدقيق مع تأكيد الاستلام بواسطة وصل يوقع المكلف ، وقد تمت عملية الاستلام يدا بيد مع المكلف .

3 - ملأ استمارات التدقيق :

تم ملأ استمارتي كشف المقارنة وكشف الحسابات وفقا للمعلومات المتحصل عليها من الملف الجبائي ، حيث تقوم الإدارة الجبائية بإعداد كشف المقارنة الذي يحتوي على أصول وخصوم الشركة بناء على ميزانيات كل سنة من السنوات 2015-2016-2017-2018 كما تم اعداد كشف المحاسبة بناءا على الجداول مقدمة من طرف المكلف المتعلق بحساب النتيجة الخاصة بالأربع سنوات المذكورة سلفا .

وذلك لتوفير القدرة على المقارنة بين المعلومات ولمعرفة التغيرات الحاصلة في حسابات الميزانية وحسابات التسيير للسنوات محل التدقيق ورصد أي نقائص أو انحرافات من الممكن ظهورها .

ولم يكن من الممكن الحصول على هذه الجداول نتيجة لاعتبارها من أسرار المكلف التي لا يستطيع المكتب الإدلاء بها .

المطلب الثاني : المرحلة الميدانية للتدقيق المحاسبي .

بعد الانتهاء من المرحلة التحضيرية للتدقيق المحاسبي والقيام بجمع المعلومات تأتي مرحلة مباشرة عملية التدقيق في اطارها الميداني ، والتي من خلال اجراءها تم التوصل الى :

1 - التدخل بعين المكان :

بعد الانتهاء من مهلة الاستعداد التي تم انطلاقها بعد ارسال واستلام الاشعار بالتدقيق تم التوجه من قبل فريق المدققين الى محل الشركة لإجراء التدخل بعين المكان وذلك حسب نص المادة 20-4 من قانون الاجراءات الجبائية ، كما تمت مراسلة الزبائن و موردي المكلف ، ومقارنة ما تم جمعه بالوثائق المحاسبية المقدمة كفواتير الشراء و وضعيات الأشغال المقدمة ، وعليه تم استخلاص نتائج التدقيق التالي :

أ - التدقيق من ناحية الشكل :

حيث تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية :

- دفتر اليومية : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة .
- دفتر الجرد : مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة المسيلة.
- دفتر الأجور : مصادق و موقع عليه من طرف مفتشية العمل .
- الدفاتر المساعدة : هذه الدفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الآلي و هي دفتر المشتريات ، دفتر المبيعات ، دفتر البنك دفتر الصندوق و دفتر العمليات المختلفة .

¹ انظر ملحق 1

ب - من حيث المضمون :

تم الاعتماد على المحاسبة المقدمة من طرف المكلف في تأسيس الارباح الصناعية و التجارية للسنوات : 2015 - 2016 - 2017 .

اما سنة 2018 تم الاعتماد على طريقة التصحيح الفوري في تأسيس الارباح الصناعية و التجارية .

2 - إعادة التقدير و حساب الفوارق :

بعد تجميع المعلومات والوثائق من الملف الجبائي والأطراف الخارجية ، والحصول على كل معلومات المحاسبية الخاصة بالمكلف من خلال التدخل وممارسة التدقيق من ناحية الشكلية ، ومن ناحية المضمون ، يتم مقارنة ما تم الحصول عليه من معلومات محاسبية بما هو مصرح بالملف الجبائي ، وعليه يتم حساب الفوارق وإعادة تقدير الأرقام وتأسيس الأرباح ، وفي إطار هذا العمل تم ما يلي :

أ - تأسيس أرقام الأعمال :

بعد المرور على الفحوصات الأولية من خلال التدخل بعين المكان تم تأسيس أرقام الأعمال من تتبع وفحص لفواتير وضعيات الأشغال المنجزة من طرف المكلف بالنسبة لفوترة ، بالإضافة إلى تتبع حركة الكشف البنكي بالنسبة للمقبوضات وكذلك المعلومات الواردة الى مصالح الرقابة من مديرية التعمير و الهندسة المعمارية والبناء لولاية المسيلة تحت رقم 2045 المؤرخة بتاريخ 2018/8/10 ، والمراسلة الواردة من مديرية الشباب والرياضة لولاية المسيلة تحت رقم 1723 المؤرخ في 2018/10/08 ، و التي تبين من خلالها وجود فواتير غير مصرح بها في الفوترة بالنسبة لسنة 2018 ، اضافة الى المراسلة الواردة من مديرية الموارد المائية بالمسيلة تحت رقم 2377 المؤرخة في 2018/11/08 .

وعليه تم إنشاء الجدول التالي الذي يضم ما ذكر سابقا من فواتير غير مصرح بها :

الجدول رقم 2 : فواتير غير مصرح بها لسنة 2018 .

رقم الفاتورة	طبيعة المشروع	التاريخ	المبلغ TTC	TVA	المبلغ HT
1	اشغال شبكة الصرف الصحي الشطر الثالث بمخطط شغل الاراضي رقم 01	2018/12/24	21.532.714	1.811.163	20.124.032
2	اشغال شبكة المياه الصالحة للشرب الشطر الاول	2018/12/24	14.146.895	1.189.926	13.221.397
1	اشغال الشبكات الاولى و الثانوية بمخطط شغل الاراضي رقم 8 ، حصة رقم 03 انجاز شبكة التطهير الصحي	2018/12/24	24.872.011	1.627.141	23.244.870
2	اشغال الشبكات الاولى و الثانوية بمخطط شغل الاراضي رقم 09 ، حصة رقم 03 انجاز شبكة المياه الصالحة للشرب	2018/12/28	7.587.415	496.373	7.091.042
2	اشغال الارصفة و الطرق لموضع zau ، حصة رقم 07	2018/12/28	6.034.158	507.546	5.639.400
2	انجاز بيت الشباب 70 سرير	2018/07/06	9.804.074	1.592.115	8.379.550

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

1.335.000	253.650	1.561.950	2018/08/16	تجهيز 03 آبار	2
79.035.292	7.224.263	83.977.267	المجموع		

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة ، سنة 2022 .

• رقم الأعمال المفوتر :

جدول رقم 3 : حساب فارق رقم الأعمال المفوتر.

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المفوتر المستخرج	64.209.230	56.195.400	68.608.085	148.480.981
رقم الاعمال المصرح TCR	64.209.230	56.195.400	68.608.085	69.445.689
الفارق	0	0	0	79.035.292

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة ، سنة 2022 .

• رقم الاعمال المقبوض :

جدول رقم 4 : رقم الاعمال المقبوض .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المستخرج المقبوض	55.264.050	53.821.310	72.375.490	64.735.850
رقم الاعمال المصرح G50	55.264.050	53.821.310	72.375.490	64.735.850
الفارق	0	0	0	0

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . سنة 2022 .

ب - دراسة الأعباء :

تأتي هذه الدراسة ، لدراسة صحة الأعباء المصرح عليها من خلال ما تم تجميعه من معلومات ، وبعد الدراسة كانت النتائج على النحو التالي :

- الاستهلاكات : بعد دراسة الاستهلاكات من المواد الاولية ومطابقتها بما هو مصرح على مستوى كشوف الربط تبين ما يلي :
 - بالنسبة لسنتي 2015 و 2016 :

جدول رقم 5 : حساب فارق الاستهلاكات سنة 2015 و 2016 .

البيان/ السنوات	2015	2016
مخزون اولي	0	0
مشتريات	1.150.730	3.261.868
مخزون نهائي	0	0

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

3.261.868	1.150.730	استهلاكات
2.320.357	892.857	استهلاكات كشف الربط
941.511	257.873	الفارق

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

الفارق يدمج في الربح مع استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفارق في الاستهلاك .

■ بالنسبة لسنة 2017 :

جدول رقم 6 : فارق استهلاكات 2017 .

2017	
0	مخزون اولي
568.817	مشتريات
0	مخزون نهائي
568.817	استهلاكات
64.286	استهلاكات كشف الربط
504.531	الفارق

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

الفارق يدمج في الربح مع استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفارق في الاستهلاك

● الاهتلاكات : من خلال دراسة الاهتلاكات تبين استمرار اهتلاك بعض الاستثمارات المنتهية الاجال
القانونية :

جدول رقم 7 : فارق اهتلاكات .

2017	2016	البيان /السنوات
5.851.834	7.269.567	الاعباء المخصصة
4.193.162	5.747.701	الاعباء الفعلية
1.658.672	1.521.866	الفارق

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

الفارق يدمج في قاعدة الربح .

ج - نتائج عملية التدقيق :

بعد فحص والتحقيق في الوثائق بتطبيق عمليات التدقيق وإعادة تأسيس ارقام الأعمال ، والبحث في فوارق
الأعباء تم التوصل الى النتائج التالية :

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

- الرسم على النشاط المهني TAP : ويتم تبياناه من خلال الجدول التالي :

جدول رقم 8 : الرسم على النشاط المهني TAP .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
الفارق في رقم الاعمال	0	0	0	0
معدل الرسم	2%	2%	2%	2%
مبلغ الرسم	0	0	0	0
معدل العقوبة	10%	10%	10%	10%
عقوبة	0	0	0	0
المجموع	0	0	0	0

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

- تأسيس الأرباح : نظرا للفوارق المعتبرة في الفوترة بالنسبة لسنة 2018 مما يؤدي الى نتائج غير منطقية ولا تتماشى مع مثل هذا النوع من النشاطات وعليه تم اعتماد معدل ربح صافي 10% بالنسبة لسنة 2014 مع دمج الاعباء المرفوضة بالربح .

جدول رقم 9 : تأسيس الارباح. في التقييم الأولي .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الاعمال المفوتر المستخرج	64.209.230	56.195.400	68.608.085	148.480.981
هامش الربح	0	0	0	12%
الاعباء المرفوضة	257.873	2.463.377	2.163.203	0
الربح المستخرج	1.356.650	3.959.683	3.918.759	17.817.718
الربح المصرح به	1.098.777	1.496.306	1.755.556	1.844.814
الضريبة المستخرجة	346.995	1.253.889	1.239.566	6.104.201
الضريبة المصرح بها	269.633	391.707	482.445	513.685
الفارق	77.362	862.182	757.121	5.590.516
نسبة العقوبة	15%	25%	25%	25%
العقوبة	11.604	215.545	189.280	1.397.629
المجموع العام	88.966	1.077.727	946.401	6.988.145

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

- الرسم على القيمة المضافة : حيث وفي اطار دراسته ترتبت عليه الاستنتاجات التالية :
 ▪ 2015 : بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية تبين ان المكلف قام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير المبينة في الجدول ادناه مرتين :

جدول رقم 10 : استرجاع القيمة المضافة سنة 2015 .

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
78	2015 - 07- 24	584.360	99.341	استرجاع الرسم مرتين اوت 2015 و مارس 2016
87	2015-08-07	579.410	98.500	
92	2015-08-16	572.000	97.240	
74	2015 - 07- 12	580.000	98.600	
112	2015 - 08- 09	583.200	99.144	
119	2015 - 08- 18	587.000	99.790	
182	2015 -08 - 10	586.607	99.723	
194	2015 - 08- 21	583.750	99.238	
المجموع		4.656.327	791.576	

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
سنة 2022 .

▪ 2016 : بعد تفحص التصريحات الشهرية 50 G تبين ما يلي :

❖ قام المكلف باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة المبينة في الجدول ادناه مرتين :

جدول رقم 11 : استرجاع رسم على قيمة مضافة لسنة 2016 .

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم	ملاحظة
7	2016 -12 -17	1.800.879	306.149	استرجاع الرسم مرتين (ديسمبر 2016 و فيفري 2017)

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
سنة 2022 .

❖ قام المكلف باسترجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير المسددة نقدا و هذا ما كان مخالف لأحكام المادة 30 من قانون الرسم على رقم الاعمال ، حيث يتم الخصم بعنوان الشهر او الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم و لا يمكن ان يتم عندما يدفع مبلغ الفاتورة 100000 دج على كل عملية خاضعة للضريبة نقدا ، الفاتورة الموضحة في الجدول ادناه :

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

جدول رقم 12 : استرجاع قيمة المضافة على رسم لفواتير مسددة نقدا لسنة 2016 .

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ HT	الرسم	الطابع
1	12-06-2016	3.911.337	664.927	2.500

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ، سنة 2022 .

▪ **2017 :** بعد تفحص التسجيلات المحاسبية للفواتير المسجلة و من خلال فحص كشف استرجاع الرسم على القيمة المضافة تبين استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير الغير مسجلة محاسبيا يتم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير المبينة في الجدول ادناه :

جدول رقم 13 : استرجاع قيمة المضافة على رسم لسنة 2017 .

الرقم	التاريخ	HT	TVA	المورد
253	2017-10-23	845.000	160550	D
276	201-11-04	848.900	161291	
24	2017-06-07	85.000	16150	B
25	2016-06-19	85.000	16150	
26	2016-06-22	85.000	16.150	
27	2017-06-24	85.000	16.150	
28	2017-06-26	85.000	16.150	
29	2017-06-29	85.000	16.150	
30	2017-07-02	85.000	16.150	
31	2017-07-04	85.000	16.150	
32	2017-06-07	85.000	16.150	
33	2017-7- 08	85.000	16.150	
34	2017-07-10	85.000	16.150	
35	2017-08-13	85.000	16.150	
36	2017-07-15	85.000	16.150	
37	2017-07-17	85.000	16.150	
38	2017-07-20	85.000	16.150	
39	2017-07-22	85.000	16.150	
40	2017-07-24	85.000	16.150	
41	2017-07-27	85.000	16.150	
42	2017-07-29	85.000	16.150	
43	2017-07-31	85.000	16.150	
المجموع		3393900	644841	

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ، سنة 2022 .

• الرسم على المشتريات : وبناءا على ما تم استخراجه من الفواتير جاء رسم المشتريات كما هو تاليا :

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

جدول رقم 14 : الرسم على المشتريات .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
الرسم على المشتريات المستخرج	8.306.103	6.548.663	10.534.253	9.728.171
الرسم على المشتريات المصرح به	9.141.517	7.475.797	11.274.955	9.728.171
الرسم القابل للخصم	0	290.606	0	0
الرسم القابل للزيادة	835.414	927.134	740.702	0

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

- الرسم القابل للخصم : جاء نتيجة عدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفاتورة المبينة في الجدول ادناه :

جدول رقم 15 : الرسم القابل للخصم عبارة عن عدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة .

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	الرسم
9	2016 - 01 - 06	1.709.448	290.606

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

- الرسم على المبيعات : وبعد اعادة تأسيسه تبين ما يلي :

جدول رقم 16 : الرسم على المبيعات في التقييم الأولي .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
الفارق في رقم الاعمال	0	0	0	0
معدل الرسم	17%	17%	19%	19%
مبلغ الرسم المستحق	0	0	0	0
الرسم القابل للزيادة	835.414	927.134	740.702	0
الرسم القابل للخصم	0	290.606	0	0
الرسم الواجب الدفع	835.414	636.528	740.702	0
العقوبة	25%	25%	25%	10%
مبلغ العقوبة	208.854	159.132	185.175	0
المجموع العام	1.044.268	795.660	925.877	0

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة . ،
سنة 2022 .

المطلب الثالث : المرحلة الختامية للتدقيق المحاسبي .

وتأتي هذه المرحلة بثلاث خطوات بعد ارسال ابلاغ أولي بنتائج التدقيق¹ للمكلف المذكورة سلفا ، حيث بعدها يأتي رد المكلف وحسب ما يأتي جوابه تكون الخطوة التالية ، وقد تم توضيح حالات ردود المكلف في الجانب النظري ، بينما تم الرد خلال هذه الحالة بطلب التحكيم والذي يعتبر احد ضمانات المكلف بالضريبة ، بعد

¹ انظر ملحق 2

الرد ودراسة رده و إصدار النتائج ، يقوم المدقق بإنشاء تقرير يلخص فيه ما جاء من تفاصيل خلال هذه العملية ، وعليه قد جاءت الخطوات التالية :

1 - رد المكلف .

بعد التوصل إلى النتائج المذكورة خلال المطلب السابق للمكلف بالضريبة من خلال تبليغ اولي لنتائج التدقيق مرفقا بنهايته ملاحظة مفادها امكانية طلب المكلف بالضريبة التحكيم من المدير الولائي للضرائب تبعا لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية ، وذلك للإجابة على الأسئلة المتعلقة بما جاء في التبليغ من نتائج التدقيق .

وبعد قرار المكلف الاستفادة من هذا الضمان تم عقد اجتماع بيوم محدد وبمقر المديرية الولائية للضرائب تحت اشراف السيد المدير وبحضور اعضاء الادارة الجبائية لمناقشة نقاط الاحتجاج حيث جاء رد المكلف على النحو التالي :

- المكلف يحتج حول رفض الفواتير سنة 2017 بمبلغ : 3,368,000,00 دج كون الفواتير صحيحة شكلا ومضمونا كما يحتج على رفض الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها .
- المكلف يحتج حول الفوترة لسنة 2018 ، حيث انه يقدم وضعيات الاشغال لصاحب المشروع بدون تاريخ وبالتالي فهو لا يستطيع ضبط الفوترة ، وبالتالي فهو يطلب تخفيض نسبة هامش الربح الى 5% بدل 10% المعتمد من قبل المحققين .

2 - النتائج النهائية :

بعد احتجاج المكلف وتقديم رده ومناقشتها معه خلال جلسة التحكيم ، يأتي رد المكلف وتأتي معه إعادة تأسيس النتائج المحاسبية عودة إلى ما تم الخروج به من نتائج خلال الاجتماع ، وعليه تنقسم هذه الخطوة إلى قسمان هما :

أ - نتائج دراسة رد المكلف :

بعد دراسة رد المكلف ومناقشته ، تم التحكيم من قبل المدير الولائي متوصلا إلى القرارات التالية :

- رفض احتجاج المكلف فيما يخص الفواتير كونها غير مسجلة محاسبيا .
- قبول احتجاج المكلف واعتماد 8 % كهامش ربح على الفوارق غير المصرح بها .
- امكانية استفادة المكلف من تدابير التخفيض المشروط او ضمن تدابير طلب المساعدة في غرامات الوعاء .

ب - نتائج التدقيق المحاسبي النهائية :

وبناء على النتائج التي خرجت من الاجتماع تم إعادة تأسيس الأرباح و الرسم على المبيعات وكانت النتائج كما يلي :

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب بالمسيلة

• تأسيس الأرباح :

جدول رقم 17 : تأسيس الأرباح في تسوية النهائية .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018
الفارق في رقم الاعمال المفوتر	0	0	0	79.035.292
هامش الربح	0	0	0	8%
الاعباء المرفوضة	198.903	1.263.377	1.063.203	0
الربح المصرح به	1.098.777	1.496.306	1.755.556	1.844.814
الربح المستخرج	1.297.680	2.759.683	2.818.759	8.167.637
الضريبة المستخرجة	329.304	833.889	854.566	2.726.673
الضريبة المصرح بها	269.633	391.707	482.445	513.685
الفارق	59.671	442.182	372.121	2.212.988
نسبة العقوبة	15%	25%	25%	25%
العقوبة	8.951	110.545	93.030	553.247
المجموع العام	68.622	552.727	465.151	2.766.235

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
سنة 2022 .

• الرسم على المبيعات :

جدول رقم 18 : الرسم على المبيعات في التسوية النهائية .

البيان /السنوات	2015	2016	2017	2018	المجموع
الفارق في رقم الاعمال	0	0	0	0	0
معدل الرسم	17%	17%	19%	19%	
مبلغ الرسم المستحق	0	0	0	0	0
الرسم القابل للزيادة	825.389	927.134	708.690	0	2.461.213
الرسم القابل للخصم	0	290.606	0	0	290.606
الرسم الواجب الدفع					2.170.607
العقوبة					25%
مبلغ العقوبة					542.652
المجموع العام					2.713.259

المصدر : ملف التدقيق المحاسبي للمكلف ، مكتب الأبحاث والمرجعات ، مديرية الضرائب لولاية مسيلة .
سنة 2022 .

3 - تقرير المدقق :

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يأتي دور المدقق في إنجاز تقريره ، حيث يقوم هذا الأخير بصب خلاصة عملية التدقيق في قالب له شكل محدد ومعايير لإنجازه تم ذكرها خلال الفصل النظري ، وفي هذه الحالة قام

المدقق بتضمين تقريره كل الأحداث الخاصة بالعملية بداية من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة للمكلف وصولاً إلى التسوية النهائية ، وهذا التقرير يتضمن ما يلي :

- عموميات عن تفاصيل العملية ، والتي تتضمن:
 - التعريف بالمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي .
 - الوضعية الجبائية للمكلف .
 - نتائج التدقيق الأولي في ملفه الجبائي والمعلومات الخارجية المتحصل عليها من خلال البحث والتقصي .
- مجريات زيارة فريق المدققين للمكلف بمحله ، ونتائج هذا التدخل بعد تقديم الوثائق ، مع ذكر الوثائق المقدمة ، حيث تم خلال هذا التدخل :
 - تدقيق الوثائق من الناحية الشكلية .
 - تدقيق الوثائق من ناحية المضمون .
- إجراءات عملية التدقيق الشكلية مرفقة بكل وثائق الإثبات والتبرير كنسخة عن الإشعار المرسل
- نتائج عملية التدقيق الأولية وإجراءات المترتبة عنها ، ويقصد بهذا التبليغ الأولي .
- رد المكلف .
- مجريات دراسة رد المكلف ونتائج الدراسة .
- التبليغ النهائي وما جاء من تسويات فيه .
- ذكر كيفية اختتام عملية التدقيق والتي جاء انهاءها بموافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية .
- تأكيد أن العملية أجريت بطريقة سليمة وصحيحة بدون تسجيل أي تجاوزات أو انحرافات خلالها .
- تلخيص أهم نقاط نتائج الرقابة المستخرجة من ملف المدقق .

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

بعد عرض ودراسة حالة مكلف يمارس نشاط مقاوله البناء والأشغال العمومية ضمن قطاع الأشغال العمومية ، والمرور على مختلف خطوات عملية الرقابة الجبائية بداية من البحث في وضعية المكلف الجبائية ، وصولا إلى التسويات النهائية للعملية الرقابية ، تم تسجيل العديد من الملاحظات في مجال الدراسة والتي كانت أهمها وأوضحها استخدام التدقيق المحاسبي.

حيث تم استخدامه كوسيلة أساسية ، توفر وتصنف وتحلل المعلومات ، حيث كان له دور كبير في الوصول إلى النتائج والتسويات النهائية ، واستخدامه كان باستخدام أدواته ووسائله ، حيث وإنه من خلال المبحث الثالث من الفصل الأول تم التوصل إلى أن عملية التدقيق المحاسبي تعتمد على أربع وسائل أساسية في تفعيل الرقابة الجبائية ، و قد تم استخدام هذه الوسائل خلال دراسة الحالة الميدانية ، وبالتركيز على هذا العنصر سيتم فهم كيفية ومدى مساهمة التدقيق في دعم الرقابة الجبائية ،وعليه من خلال هذا المبحث سيتم دراسة مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية من المنظورين النظري والميداني .

المطلب الأول : دور أدوات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية .

في الفصل الأول تم التطرق إلى أهمية أدوات التدقيق المحاسبي حيث تم التعرف عليها كأدوات التي تكون بمثابة سند قانوني وتقني ييسر للمدقق عمله ، ويرفع كفاءة أداءه ويضمن أنه يقوم بعمله بطريقة صحيحة ، كما تعتبر هذه الأدوات حماية له تجنبه التجاوزات التي قد تبطل شرعية هذه العملية ، وحقوق كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء ، ولهذه الأدوات القدرة على دعم الرقابة الجبائية بشكل جلي وواضح بكونها أدوات توجيه وإرشاد و معيارا يمكن تحديد به الخطأ من الصواب . وقد كانت هذه الأدوات تتمثل في دليل المدقق والقوانين الجبائية والمبادئ والفروض المحاسبية . وخلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى أن لكل أداة إسهاماتها الخاصة على النحو التالي :

1 - دليل المدقق :

خلال الدراسة النظرية أعتبر دليل المدقق وسيلة و أداة مهمة لإرشاد وتوجيه المدقق ، إلا أنه خلال الدراسة الميدانية لم يتم ذكره أو استخدامه أو العمل به وتم الاستدلال بالأدوات الأخرى لمعرفة التوجيهات . وقد تم التصريح شفويا من قبل مكتب الأبحاث والمراجعات بمديرية الضرائب أن سبب عدم استخدامه يرجع إلى أن دليل المدقق لم يخضع لأي تحديث خلال السنوات الفارطة ، مما جعله يفقد تزامنه مع بقية الأدوات التي ساهمت بخلافه بتطوير عملية التدقيق المحاسبي و عملية الرقابة الجبائية ، وقد تحولت قواعده الأساسية إلى أشبه بتقاليد يسير على نهجها المدقق .

2 - القوانين الجبائية :

تم وصفها خلال الجانب النظري بأنها المفتاح في الإجابة على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام ، و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص . وقد تمت الملاحظة من خلال دراسة التطبيقية بأن القوانين الجبائية لها دور كبير في تنظيم العملية وتركيب الإجراءات وذكر طرق التنفيذ وتنظيم العمليات بما يسمح بالتوزيع العدل للحقوق والحريات ، حتى أنها كانت بديلا أغنى عن دليل المدقق . وقد تم استخدام العديد من القوانين خلال الحالة المدروسة سلفا ، إلا أن أبرزها هي المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي استخدمت كمادة أساسية في تنظيم مهمة التدقيق المحاسبي في إطار عملية الرقابة الجبائية . تظهر أبرز استخدامات القوانين الجبائية في اتباع نهجها المركز على الإجراءات حيث تم :

- ارسال الإشعار الإعلام المسبق للمكلف ، مع اعطاء مهلة 10 ايام .
- تم اجراء التدخل بعين المكان بعد انتهاء مهلة الاستعداد للمكلف .
- تم ارسال تقييم أولي للمكلف مع اعطاء اشعار بإمكانية طلب التحكيم .
- تم القيام باجتماع التحكيم .
- الاستماع للمكلف ومناقشته .
- دراسة رد المكلف .
- ارسال التبليغ النهائي .

إلا أن القوانين الجبائية بشكل عام كانت تشغل دورا كبيرا ومهما في عملية التدقيق ، لا يناسب سرعة تحديثها ، باعتبارها البديل الذي يعوض دليل المدقق الذي فقد تزامنه قد أصبحت ركيزة تقوم عليها العملية ، إلا أن تحديثها المستمر والسريع من قبل المشرع ، يجعلها ركيزة غير ثابتة فتغيراتها السريعة تجعل عمل المدقق متزعزعا في اطار يعتمد على حجم خبرته في المجال و مراقبته الدائمة لتغيراتها مع الفهم الصحيح لها ، وبهذا فقد تحولت القوانين الجبائية من مفتاح للإجابة على الأسئلة حول العملية إلى منظم ومؤسس لهذه العملية .

3 - المبادئ والفروض المحاسبية :

عرفت المبادئ والفروض خلال الفصل الأول بأنها بالنسبة لعملية التدقيق تعتبر أداة تخدم المدقق وتسهل عليه عملية التدقيق وتمنحه القدرة على كشف المخالفات والأخطاء التي قد يرتكبها المكلف بالضريبة ، وهذا ما تمت ملاحظته خلال الدراسة التطبيقية ، فقد تم الاعتماد عليها بشكل شبه كامل في التدقيق المحاسبي من حيث الشكل ، حيث تم وباستخدامها اثبات صحة الوثائق واكتمالها .

المطلب الثاني : دور التدقيق المحاسبي من الناحية الشكلية في دعم الرقابة الجبائية .

تم سابقا خلال الفصل الأول إثبات نظريا بأنها أداة داعمة للرقابة الجبائية نتيجة لقدرتها على اكتشاف الانحرافات والتجاوزات في قوالب المحاسبة بمعنى أشكال الوثائق المحاسبية المقبولة . وهذا ما أثبتته الدراسة التطبيقية فمن خلال التدقيق من الناحية الشكل كانت هناك إمكانية للإطلاع على الوثائق والإدلاء بالنتائج والتي أعطت قرارين هما ما يلي :

1 - صحة الوثائق :

حيث اعطى التدقيق المحاسبي من ناحية الشكل قدرة على فحص الوثائق المحاسبية والوثائق الختامية وكذلك القدرة على فحص الوثائق الإثباتية ، فحصا شكليا باستخدام المبادئ والفروض المحاسبية المذكورة سلفا . وهذا ما ادى إلى التوصل أن الوثائق صحيحة وسليمة ، وتأكيد على صحتها استدلالا بالمبادئ المحاسبية و تم الإعراب انه من المسموح استخدامها في التسويات .

2 - درجة مصداقية وانتظام المحاسبة وقدرة على ثباتها :

بعد التوصل إلى أن الوثائق صحيحة شكليا ، يتم قياس درجة صدقها وانتظامها وقدرة على ثباتها رجوعا إلى ما تم تناول خلال الفصل الأول في المبحث الثالث ، وفي دراسة الحالة هذه قد تم الإثبات أن محاسبة المكلف شكلا كانت صادقة مقنعة ومثبتة بالدرجة الكافية .

3 - ملاحظات تخص دراسة الحالة :

رغم أن محاسبة المكلف كانت شكلا صحيحة وسليمة إلا أنه لم يتم قبولها نتيجة لاستخدامه للدفاتر المساعدة والتي هي عبارة عن دفاتر ممسوكة بطريقة الاعلام الآلي ، وهذا ما يثبت أنه ورغم أن المحاسبة صحيحة ومنظمة وصادقة لا يمكن أن تقبل دون المصادقة عليها ، وهذا ما لا يواكب التطور السريع للتكنولوجيا والتي باستخدامها تجعل عملية التسجيل المحاسبي أكثر سرعة وكفاءة .

المطلب الثالث : دور التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية :

بعد دراسة هذا العنصر نظريا خلال الفصل الأول تم اكتشاف أن الهدف من التدقيق من ناحية المضمون متمركز حول التأكد من صحة ومصادقية القيود المحاسبية و المعالجة الصحيحة لمختلف القيود والعمليات التجارية محاسبيا و جبائيا ، كما يتم معرفة باستخدامه مدى التزام بالنظام المحاسبي المالي دون الإخلال بقواعد القانون الجبائي ، وهذا ما تم ايجاده خلال فحص محاسبة المكلف من ناحية المضمون .

حيث يعتبر التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون أداة رصد وتحليل و كشف ، إلا أنه ومن خلاله كذلك يتم اعادة تقدير الأرقام وكشف الفوارق ، وبعد اعتماد محاسبة المكلف نتيجة صحتها مضمونا ، تم مقارنة ما هو مصرح به بما هو مدون محاسبيا وعليه تم تسجيل الملاحظات التالية باستخدام هذه الأداة خلال اعادة التقدير:

- ثم تسجيل فارق في رقم الأعمال لسنة 2018 بمقدار 79.035.292 دج لم يتم تسجيل أي فوارق أخرى في رقم الأعمال سواء رقم الأعمال المفوتر أو المقبوض .
- تسجيل عدة فوارق في الأعباء من ناحية الاستهلاكات لسنوات 2015 - 2016 - 2017 ، و فوارق في الاهتلاكات لسنتي 2016 - 2017 .
- لم يتم تسجيل أي فارق في الرسم على النشاط المهني .
- تم إعادة تأسيس الأرباح حيث وجد أن :

جدول رقم 19 : الفارق في الأرباح خلال التقييم الأولي .

البيان / السنوات	2015	2016	2017	2018
الربح المستخرج	1.356.650	3.959.683	3.918.759	17.817.718
الربح المصرح به	1.098.777	1.496.306	1.755.556	1.844.814
الفارق في الأرباح	257.873	2.463.377	2.163.203	15.972.904

المصدر : معد استنادا الى المعلومات المقدمة في ملف التدقيق .

إلا أنه وبعد احتجاج المكلف وقبول احتجائه تم اعادة تأسيس الأرباح لتتحول إلى ما جاء في الجدول التالي :

جدول رقم 20 : الفارق في الأرباح خلال التسوية النهائية .

البيان / السنوات	2015	2016	2017	2018
الربح المستخرج	1.297.680	2.759.683	2.818.759	8.167.637
الربح المصرح به	1.098.777	1.496.306	1.755.556	1.844.814
الفارق في الأرباح	198.903	1.263.377	1.063.203	6.322.823

المصدر : معد استنادا الى المعلومات المقدمة في ملف التدقيق .

- تسجيل خصم في رسوم المشتريات سنة 2016 ، كما تم تسجيل زيادات سنة 2015 - 2016 - 2017 .
- في سنة 2015 - 2016 - 2017 تم تسجيل زيادات في رسم على مبيعات ، بينما تم تسجيل خصم سنة 2016 .

المطلب الرابع : تقرير المدقق كأداة اثباتية لعمليات الرقابة الجبائية .

خلال الفصل الأول تم التوصل إلى أن تقرير المدقق يمثل الأداة الاثباتية نتيجة احتوائه على كل تبريرات وتفاصيل مهمة التدقيق المنجزة ، تستغلها الإدارة الجبائية في تحديد و إثبات حقوق الخزينة العمومية ناحية المكلف بالضريبة .

وخلال دراسة الحالة تمت الملاحظة أن تقرير المدقق قد احتوى على كل تفاصيل العملية بشكل موضوعي ومهني وفني ، وقد تم الإرفاق به كل الملحقات الاثباتية للعمليات وتفاصيلها والمبررة للأسباب . وهذا ما يجعل تقرير المدقق وسيلة يتم الرجوع إليها في حال حصول إي التباس ، مما يشكل دعما للرقابة الجبائية في تبرير عملياتها لاحقا .

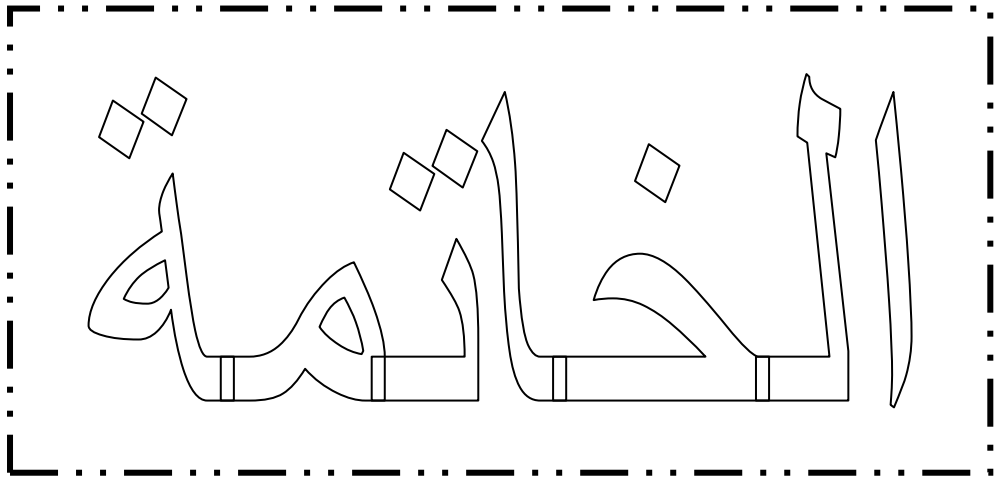
خلاصة الفصل :

بعد تكوين فكرة نظرية في الفصل الأول نتيجة عدة نتائج تم التوصل اليها بعد تناول هذه الدراسة نظريا ، تم خلال هذا الفصل إسقاط تلك الفكرة والنتائج على ما تم التوصل اليه بعد دراسة خلال المبحث الثاني لحالة مكلف بالضريبة خضع للرقابة الجبائية على أنشطته للسنوات (2015-2016-2017-2018) . حيث أنه وخلال الفصل تم التركيز على التعريف بمحل الدراسة - مديرية الضرائب لولاية مسيلة - تعريفا مبسطا يقوم على تكوين فكرة عن ماهية هذه المديرية.

بالعودة إلى دراسة حالة خلال المبحث الثاني فقد تم المرور بنفس مراحل التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية حيث تم تحليل ملف المكلف الخاضع للرقابة باستخدام ادوات التدقيق المحاسبي التي تم التطرق في ذكرها في الفصل وعليه انتهى هذا التحليل بتقييم اولي أرسل الى المكلف بالضريبة ، وبعد ارساله للمكلف جاء رده حاملا لعدة نقاط يحتج فيها على القرارات المتوصل اليها ، وعليه نجمت عن ذلك دراسة انتهت هي اخرى بتقييم نهائي .

و بعد التفصيل في الحالة وفهمها تم التوصل الى عدد من النتائج وتفسيرات تمت مقارنتها بنتائج الفصل الأول خلال المبحث الثالث ، وكانت هذه النتائج هي خلاصة هذا الفصل حيث أن أبرز ما تم التوصل إليه :

- فقدان دليل المدقق لتزامنه مع بقية الأدوات نتيجة عدم تحديثه .
- تحول القوانين الجبائية من أداة لتوزيع الحقوق خلال عملية التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية إلى مؤسس ومنظم لهذه العملية
- أهمية الإدراك الكامل للمبادئ والفروض المحاسبية خلال التدقيق المحاسبي من ناحية الشكل
- كون المحاسبة صحيحة شكلا ومضمونا لم يكن كافيا لتكون مقبلة نتيجة لعدم إتباع الشكل القانوني المطلوب في تسجيلها .
- أهمية المحاسبة من ناحية المضمون كأداة تتيح فرصة قياس الفوارق وإعادة التقدير .



خاتمة :

بعد التطرق خلال الفصل الأول والفصل الثاني لدراسة دور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية من الجانبين النظري والتطبيقي ، يمكن القول ان هذه الدراسة قد انشأت للتعرف على كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية ، وبأي درجة قد تمت هذه المساهمة ، إلا أنه وقبل ذلك تم البحث في كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي خلال العملية ، حيث كان التركيز على إن كان التدقيق يمارس بالطريقة الصحيحة التي تسمح له أن يساهم في دعم الرقابة الجبائية ، وإن كان لأدواته ووسائله القدرة على تحقيق هذا الدعم . حيث تم فحص محاسبة المكلف شكلا و مضمونا وباستخدام ادوات المدقق للتعرف على توجيهات وطرق ذلك .

حيث أنه و للإجابة على الإشكالية المطروحة بداية الدراسة ، تم عرض هذه الدراسة في شكل مرحلي يسمح بالتعرف على العناصر اولا ثم دمجها لتكوين فكرة حول ما يتم التطرق اليه ، وقد كانت نتيجة هذا العرض خطة البحث هذه التي سمحت بتكوين فكرة حول التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية كعناصر منفردة ثم التفصيل في مراحل التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية كمتغيرين مرتبطين ، حيث تم التركيز على شرح كيفية استخدام أدوات التدقيق المحاسبي ووسائله داخل مراحل العملية ، حيث أعطى هذا التطرق فرصة للفهم أكثر حول كيفية عملها من مجرد تعريفات بسيطة حولها .

وفي الدراسة التطبيقية كانت فرصة فهم حركة بين المراحل أكثر إتاحة بعد تفصيلها نظريا ، وهذا ما اعطى فرصة الوصول الى التحليلات والمقارنات بين الفروقات النظرية والتطبيقية .

- النتائج المتوصل إليها :

- وعلى ضوء الدراسة التي قمنا بها لدور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية تم التوصل إلى نتائج يمكن تلخيصها في ما يلي :
- يتكون التدقيق من الفحص و التحقيق والتقرير، و يعتبر كل من الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يتم من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد .
- إن عملية التدقيق تتطلب لإنجازها توافر بعض الشروط في المدقق كالمؤهل العلمي العالي والتدريب المهني المتخصص .
- خلال القيام بالتدقيق المحاسبي يتم استخدام عدة أدوات يؤدي عدم التحكم فيها إلى الفشل الكلي في عملية التدقيق
- تعتبر الرقابة الجبائية احدى الوسائل القانونية التي تحمي إيرادات خزينة الدولة
- تؤدي أي مخالفة أو إهمال لأحدى القوانين الجبائية إلى إبطال عملية الرقابة الجبائية ، عودة إلى فقدان شرعيتها .
- تحول القوانين الجبائية من مفتاح للإجابة على الأسئلة حول العملية إلى منظم ومؤسس لهذه العملية
- الاعتماد بشكل شبه كامل على المبادئ والفروض المحاسبية خلال التدقيق المحاسبي من ناحية الشكل يجعل التدقيق المحاسبي من الناحية الرقابة الجبائية لا يمكن أن يقام إلا من مختص خبير في محاسبة
- كون المحاسبة صحيحة شكلا ومضمونا لا يجعلها كافية لتكون مقبولة فعليها أن تكون متبعة بالشكل الذي يسمح به القانون .
- يمكن إستخدام التدقيق المحاسبي من ناحية المضمون لقياس مدى التزام بالنظام المحاسبي المالي دون الإخلال بقواعد القانون الجبائي

- يعتبر تقرير المدقق وسيلة يتم الرجوع إليها في حال حصول إي التباس ، مما يجعله دليل إثبات تلجئ الرقابة الجبائية في تبرير عملياتها لاحقا .

- اختبار الفرضيات :

من خلال أداء هذه الدراسة نظريا وتطبيقيا تم تكوين فكرة كاملة تسمح بإختبار الفرضيات في بداية الدراسة ، وعليه تم التوصل إلى :

- **الفرضية الأولى :** تستخدم معايير التدقيق المحاسبي كدليل لمعرفة مدى اجراء تدقيق محاسبي بالشكل الصحيح .

← تم التعرف من خلال الدراسة على أن معايير التدقيق المحاسبي تستخدم من ناحيتين ، حيث تستخدم كدليل لمعرفة مدى التزام المدقق للمسؤولية المهنية من ناحية ، ومن ناحية أخرى كإرشادات عامة حول المستوى الواجب الوصول إليه أثناء الأداء . لذا بالمجمل العام فإن معايير التدقيق المحاسبي عبارة عن مقاييس تمكن من تقييم عملية التدقيق المحاسبي والحكم من الجدوى منها وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- **الفرضية الثانية :** تتم عملية الرقابة الجبائية وفقا لإجراءات مدروسة من شأنها تقليل تهرب الضريبي

← اهتم المشرع الجزائري بتنظيم اجراءات الرقابة الجبائية امتدادا من المادة 18 إلى المادة 68 بقانون الإجراءات الجبائية ، نظرا لأهمية هذه العملية في حماية موارد الخزينة حيث تعتبر من الوسائل القانونية المسؤولة عن ذلك ، و لأن هذه العملية محددة بقواعد قانونية فلا بد أن تكون هذه القواعد قد أنشأت من دراسات غرضها الأول عدم السماح بأي ثغرات تتيح التهرب الضريبي ، وعليه فأى إخلال سيؤدي إلى إبطال عملية الرقابة الجبائية لذا وجب الإلتزام الكامل لهذه الخطوات ، وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية .

- **الفرضية الثالثة :** يتم فحص محاسبة المكلف في مديرية الضرائب لولاية مسيلة باستخدام أدوات التدقيق المحاسبي .

← أثناء دراسة حالة المكلف بالضريبة الخاضعة للرقابة الجبائية والمأخوذة من مديرية الضرائب لولاية مسيلة تم إيجاد بأنه قد تم فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا ، كما تم استخدام أدوات المدقق طيلة عملية التدقيق ، وبهذا ففد تم استخدام كل وسائل التدقيق المحاسبي في فحص محاسبة المكلف ، وهو ما يؤكد أن هذه فرضية صحيحة .

- آفاق الدراسة :

في ضوء الدراسة التي تم القيام بها والإشكاليات المطروحة تم اكتساب فكرة عن آفاق مستقبلية لدراسات أخرى مفادها الإشكاليات التالية :

- مدى مساهمة تقرير المدقق في إثبات عمليات الرقابة الجبائية ؟
- ما مدى مواكبة القوانين الجبائية للتطور التكنولوجي في مجال المحاسبة ؟
- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تحقيق هدف مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية ؟

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1 - الكتب :

- أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2005 .
- أحمد قايد نورالدين ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2015.
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2004 .
- رزق أبو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2015 .
- زاهره عاطف سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار راية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2003 .
- السيد أحمد السيد عامر ، المحاسبة المالية - مبادئ وتطبيقات ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، مصر ، 2007 .
- غسان فلاح لمطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الثانية ، الأردن ، 2009 .
- محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2006 .
- محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العملية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2009 .
- مصطفى عوادي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ، تحديث قانون المالية 2009 ، الطبعة الأولى ، مطبعة مزوار ، الجزائر ، 2009 .
- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الثالثة ، عمان ، 2006 .

2 - أطروحات و مذكرات :

- بوعلام ولهي ، مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .
- فريد بولحبال ، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة شركات ، لأطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2017-2018 .
- لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2009-2010 .
- محمد محمود ذيب حوسو ، التدقيق لأغراض جبائية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2005 .

3 - مجلات علمية :

- اسماعيل صاري ، " تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها - مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية - " ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ، جامعة يحيى فارس و المدية ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2014/04/15 .
- آسيا قاسمي ، حدادو فهمية ، " الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها " ، مجلة أوراق اقتصادية ، جامعة محمد الصادق ، جيجل ، الجزائر ، المجلد 3 ، العدد 2 ، 2020/02/06 .
- بوعلام ولهي ، بن عثمان عائشة ، " فعالية التدقيق المحاسبي للاغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة الفترة 2007-2015 " ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2016/06/15 .
- الجيلالي بلواضح ، يحيى السعيد ، " فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012 " ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد 12 ، 2014/12/15 .
- خيرة مجدوب ، مصطفى طويطي ، " اثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تيارت " ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 3 ، العدد 5 ، 2018/06/15 .
- زهرة جامع ، توفيق كرمية " أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر -دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018 " ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، المجلد 23 ، العدد 2 ، 2020/12/31 .
- سامي زيادي وآخران ، " منهجية التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية " ، مجلة العلوم الإدارية والمالية ، جامعة البشير الابراهيمي ، برج بوعريريج ، الجزائر ، المجلد 04 ، العدد 01 ، 2020 .
- سعاد مالح ، " قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر " ، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن ، جامعة جيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2016/06/12 .
- سهام عباد ، صلاح الدين سوايم ، دراسة تحليلية لمساهمة نظام الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة إيرادات الجباية العادية في الجزائر للفترة 2010 - 2020 " ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، المجلد 15 ، العدد 3 ، 2021/12/31 .
- شهيناز قروج ، محمد طويلب ، " الرقابة الجبائية كأداة لتشخيص الأخطار الجبائية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب للجزائر غرب " ، L'entreprise ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2021/07/01 .
- صبرينة خذيري ، جنينة عمر ، " الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية " ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، المجلد 12 ، العدد 2 ، 2019/12/19 .

- عبد الرحمان مغاري ، بلال شيخي ، " دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية " ، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البليدة 2 ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 1 ، 2013/06/18 .
- عبد القادر عيادي ، " مدى توافق النظام المحاسبي المالي (scf) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية " ، Revue d'économie et de statistique appliquée ، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 2013/12/31
- عيسى قساسة ، " المحرر الجبائي في القانون الجزائري " ، Revue Algérienne des Sciences Juridiques et Politiques ، جامعة بن يوسف بن خدة ، الجزائر ، المجلد 54 ، العدد 3 ، 2017/9/15 .
- مراد كواشي ، جمعة شرقي ، " مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة - " ، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية ، جامعة العربي تبسي ، تبسة ، الجزائر ، المجلد 2 ، العدد 1 ، 2017/03/01 .
- مسعود صديقي ، " دور المراجعة audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، مجلة الباحث ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ، العدد الأول ، 2002 .
- مولود زايبي ، " مسار برنامج التحقيق المحاسبي و الجبائي من الانتقاء الى التنفيذ - مديرية الولائية للضرائب البليدة " ، مجلة دراسات جبائية ، جامعة البليدة 02 ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 2 ، 2021/12/31 .
- مولود زايبي ، " دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية " ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، جامعة باتنة 1 ، الجزائر ، المجلد 22 ، العدد 2 ، 2021/12/31
- نعيمة كنتور و آخران ، " تقرير المدقق ومساهمته في تقييم الأداء المالي " ، مجلة النمو الاقتصادي و المقاولاتية ، المركز الجامعي نور البشير البيض ، الجزائر ، المجلد 4 ، العدد 4 ، 2021 .
- الهادي خضراوي ، سعيداني محمد السعيد ، " الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي " ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ، الأغواط ، الجزائر ، العدد 02 ، 2015/06/02 .
- يمينة تدلاوتي ، حسين برياطي ، " دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم " ، Revue Finance & marches ، جامعة ابن باديس ، مستغانم ، الجزائر المجلد 9 ، العدد 1 ، 2022/03/21 .

4 - مداخلات في ملتقيات علمية :

- بوعلام ولهي ، مداخلات بعنوان : نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - ، ملتقى دولي بعنوان : الأزمة المالية الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر ، 20-21/10/2009 .
- جمعة شرقي ، مداخلات بعنوان : مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية - دراسة حالة قضية تحقيق محاسبي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية تبسة - ، ملتقى وطني بعنوان :

الرقابة الجبائية في الجزائر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، الجزائر ، 2015/10/29-28 .

5 - القوانين والمراسيم :

- القانون رقم 01-10 - المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان سنة 2010 ، بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية ، العدد 42 ، المؤرخ في 11 جويلية سنة 2010 .
- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18-9-2006 .
- المادة 06-20 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المديرية العامة للضرائب .
- المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة 2022 ، المديرية العامة للضرائب .
- المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المديرية العامة للضرائب .
- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المديرية العامة للضرائب .
- المادتين 18 -19 من قانون الإجراءات الجبائية 2022 ، المديرية العامة للضرائب .

6 - المواقع الإلكترونية :

- [الموقع الرسمي لولاية المسيلة - التعريف بالولاية](#) ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/20 .
- [موقع مديرية الضرائب - إذا كنت من المهنيين](#) ، تاريخ الإطلاع 2022/05/17 .
- [موقع مديرية الضرائب - المديرية الولائية الفرعية للمراقبة الجبائية](#) ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .
- [موقع مديرية الضرائب - مديرية الأبحاث والتدقيقات](#) ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .
- [موقع مديرية الضرائب - مديرية كبريات المؤسسات](#) ، تم الإطلاع بتاريخ 2022/05/17 .

7 - مصادر أخرى :

- الالتزامات ، نشرة مركز الضرائب ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2021 .
- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي مديرية الضرائب المديرية ، العامة للضرائب ، وزارة المالية .
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، منشورات مديرية الأبحاث والتدقيقات ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2017 .

الملاحق

الملحق رقم 1 : الإشعار بالتحقيق .

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

A

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Important !

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

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
Tél n°

الملحق رقم 2 : الإشعار بنتائج التحقيق .

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

محضر رقم 3 : محضر بداية التحقيق .

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du au.

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

ملحق 4 : محضر نهاية التحقيق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux

de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité

Avis de vérification N°

du.

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration.

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE _____

INSPECTION DES IMPOTS

DE _____

CODE INSPECTION.....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

N° d'Article :

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE _____ (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an _____
et le _____ à _____ (2)
nous soussignés (3) _____

dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4) _____

Représenté (5) _____

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit :

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M _____ à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6) et a déclaré ce qui suit _____

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents,

Signature de l'intéressé,

- (1) L'objet du constat matériel;
- (2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres;
- (3) Nom, prénom et grade de l'agent;
- (4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable;
- (5) Nom, prénom et qualité du représentant;
- (6) Barrer la mention inutile.

المسيلة في 12/05/2022

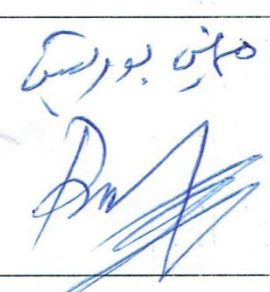
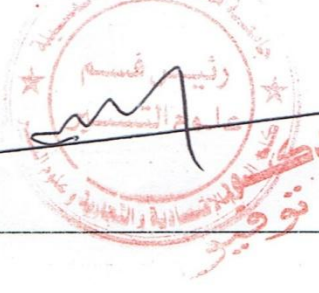
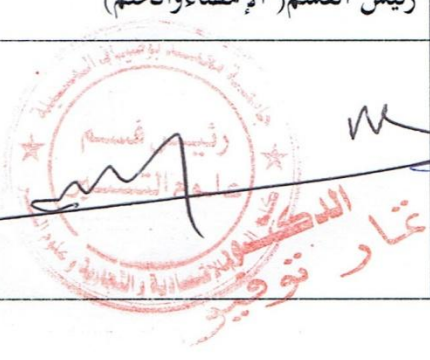
رقم:/.....

إلى السيد: مدير التسيير
بالمسيلة

الموضوع: طلب مساعدة الطلبة على إجراء الترخيص الميداني.

سيدي المحترم، تحية طيبة و بعد...
في إطار افتتاح الجامعة على محيطها الاقتصادي والإداري، ومن أجل مساعدة الطلبة في إعداد مذكرات التخرج، التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة: تخصص:
فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة الطلبة المذكورين في الجدول أدناه، على إجراء ترخيصهم الميداني بمؤسستكم.
تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطلبة:

الرقم	الاسم واللقب	رقم بطاقة الطالب	رقم ب.ت.و. / ر.س	الإمضاء
01	مركاوي الشيباء	171735098392	179990152-005770002	
02				
عنوان المذكرة:				
المشرف (الاسم و اللقب و الإمضاء)		هيئة الترخيص (الإمضاء والختم)		رئيس القسم (الإمضاء والختم)
 		 		 



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) * : مسكاي الشيماء المولود(ة) بتاريخ: 23/08/1999 ب. ب.
 الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 207413309 الصادرة بتاريخ: 27/07/2022 عن: بلدية مقوق، الجبل
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: النسيب تخصص: إدارة مالية خلال السنة الجامعية: 2022-2023

.....: والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان **:

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة المالية
دراسة حالة مدينة اللخانيه - ميلت

أصريح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

تاریخ: ۲۴/۰۶/۱۴۰۲

التوقيع و البصمة





تمت

بسم الله