



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير شعبة العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

العنوان

**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل إجراءات الرقابة الجبائية
د راسة حالة بمركز الضرائب - النعامة -**

تحت إشراف الأستاذة:

د. طيبي نادية

من إعداد الطلبة:

❖ مكداش أحمد الغزالي

❖ عبة أيمن

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً

أستاذ محاضر

الدكتور/عكلي الجيلالي

مشرفة

أستاذة محاضرة

الدكتورة/ طيبي نادية

ممتحنة

أستاذة محاضرة

الدكتورة/ ملال ربيعة

السنة الجامعية: 2019-2020

شكر و تقدير

بسم الله والصلاة والسلام على أشرف المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم،
أولا الشكر لرب العالمين الذي وهبنا العقل وحسن التدبير والتوكل،
ثانيا نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد المساعدة سواء من قريب أو
من بعيد لإنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة تشجيع أو بكلمة طيبة. ونخص
بالذكر أستاذتنا الفاضلة أطلال الله في عمرها وأمدتها بالصحة والعافية
الدكتورة " طيبي نادية " .

كما نتوجه بالشكر والامتنان إلى جميع الأساتذة وطلبة قسم المحاسبة والتدقيق
وعلى رأسهم الأستاذة.

كما نتقدم بأحر الشكر إلى كل من جاهد من أجل رفع راية العلم والمعرفة .
في الأخير نسأل الله عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ عهده وأن يغمر
قلوبنا بمحبته ورضوانه

إهداء

بسم الله وكفى والصلاة والسلام على النبي المصطفى أما بعد،

أهدي هذا العمل إلى والدي التي حملتني وهنا على وهن ووفرت لي شروط الراحة التامة. إلى مثلي الأعلى في الصبر والعطاء والتضحية، إلى القلب الدافئ والابتسامة الصادقة والدمعة الحارقة التي تسكب فرحاً بنجاحنا، إلى من ساندتني في أفراحي وأحزاني، إلى نبض الحياة والأمل والحب والألم ونهر الحنان أمي الحبيبة رحمها الله.

إلى والدي الذي حثني على العمل كل هذه السنين التي كان وما زال لي قدوة ومثلاً أعلى في التسامح والتواضع والصبر إلى أبي العزيز حفظه الله.

إلى الذين يسرون معي في الحياة ويهبوني الأمل والدعم إلى إشراقة المستقبل والشاربين الحياة إلى أجمل زهوات في الأرض، إلى إخواني وأخواتي وعائلتي وكل من ساندني في مشواري الدراسي بكل أطواره، كما أخص ولا أنسى إخوتي الذين لم تلدهم أمي أصدقائي ورفقاء دربي عبد الغاني - حسين - بهليل، وإلى كل من نسيتهم وسهوت عن ذكر أسمائهم .

مكاش أحمد الغزالي

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله " أمي الغالية"،

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من يرتعش قلبي لذكره "أبي الغالي"

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة " زملائي "

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدا بيد

إلى رفيق دربي "مكداش أحمد غزالي "

إلى أساتذتي الأعزاء

إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في

نجاح هذا الجهد المتواضع, وفقهم الله في مشوارهم.

عبة أيمن....

ملخص:

كان موضوع دراستنا هو دور التدقيق المحاسبي في تفعيل إجراءات الرقابة الجبائية، فكان الهدف الأساسي هو الاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة هامة في هذه الرقابة بهدف اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي قد تكون من طرف المكلفين بالضريبة.

أما بالنسبة لدراستنا التطبيقية ولمعالجة الموضوع أكثر فقد قمنا بدراسة حالة على ملف جبائي لأحد المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم، وذلك للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات، والمعلومات المحاسبية لما يتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بأكملها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق محاسبي، رقابة جبائية، مدقق، مكلف خاضع، ملف جبائي.

Résumé:

Le sujet de notre étude était le rôle de l'audit comptable dans l'activation des procédures de contrôle fiscal. Notre objectif fondamental et premier était d'essayer d'incarner le mécanisme de contrôle fiscal car il s'agit d'une méthode à la fois préventive et punitive pour lutter contre la fraude fiscale et les erreurs et les abus qui peuvent être de la part des contribuables.

En ce qui concerne notre étude appliquée et pour aborder davantage le sujet, nous avons étudié le cas et sélectionné le dossier d'un des contribuables douteux, afin de mieux comprendre le problème de l'étude, ainsi que pour clarifier que l'audit comptable est le principal pilier pour vérifier la validité des données, et les informations comptables des faits qu'il contient sur l'institution. Pour éviter diverses erreurs, fraudes et altérations de ses propriétés.

Les mots clés: l'audit comptable, Contrôle fiscal, Auditeur, sous réserve de coûteux, fichier fiscal.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	شكر وعران
II	إهداء
III	ملخص
IV	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
IX	قائمة الإختصارات
42-01	الفصل الأول: الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية
01	تمهيد
02	I. ماهية التدقيق المحاسبي
03	1.1 مفهوم التدقيق المحاسبي
06	2.1 أهداف التدقيق المحاسبي
06	1.2.1 الأهداف التقليدية
07	2.2.1 الأهداف الحديثة والمتطورة
12	3.1 أهمية التدقيق المحاسبي
14	4.1 معايير التدقيق المحاسبي
21	II. ماهية الرقابة الجبائية
21	1.2 مفهوم الرقابة الجبائية
22	2.2 أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية
22	1.2.2 أهداف الرقابة الجبائية
23	2.2.2 مبادئ الرقابة الجبائية
24	3.2 أسباب قيام الرقابة الجبائية وأشكالها
24	1.3.2 أسباب قيام الرقابة الجبائية

25	أشكال الرقابة الجبائية	2.3.2
27	عقوبات الرقابة الجبائية	4.2
30	قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية	.III
30	مراحل التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية	1.3
38	قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية	2.3
40	قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية	3.3
42	خلاصة	
76-43	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية بمركز الضرائب - النعامة -	
43	تمهيد	
44	تقديم مركز الضرائب لولاية النعامة	.I
44	نبذة تاريخية عن مركز الضرائب بالنعامة .	1.1
44	تعريف مركز الضرائب ومهامه	2.1
44	تعريف مركز الضرائب CDI	2.1.1
45	مهام مركز الضرائب CDI	2.1.2
46	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI	3.1
51	الدراسة التطبيقية بمركز الضرائب CDI	.II
52	المرحلة التحضيرية	1.2
52	التعرف على الهوية الجبائية للمكلف	1.1.2
53	المرحلة التمهيدية	2.1.2
54	المرحلة الميدانية	2.2
63	المرحلة الختامية	3.2
63	التبليغ بنتائج التدقيق	1.3.2
63	دراسة إجابة المكلف	2.3.2
68	التبليغ النهائي	3.3.2
69	تحليل وتفسير النتائج	III
69	قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية	1.3

72	قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية	2.3
74	قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية	3.3
78	خلاصة	
79	خاتمة عامة	
82	قائمة المصادر والمراجع	
85	الملاحق	

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
11	الأهداف التقليدية والمحاسبية للتدقيق المحاسبي	01
27	عقوبات التأخر أو عدم إيداع التصريحات	02
56	رقم الأعمال بعد التحقيق	03
56	تسوية الرسم على القيمة المضافة	04
57	الرسم المستردة على المشتريات	05
58	الرسم على النشاط المهني	06
60	الضريبة على الدخل أرباح مهنية	07
61	جدول شرائح IRG	08
61	الحقوق المستحقة	09
62	جدول العقوبات	10
65	تسوية الضريبة على الدخل أرباح مهنية	11
66	جدول شرائح IRG	12

66	تسوية الحقوق المستحقة	13
67	تسوية العقوبات	14
75	رقم الأعمال بعد التحقيق	15
75	الضريبة على الدخل أرباح مهنية	16
76	جدول العقوبات المستحقة	17

قائمة الأشكال:

الصفحة	الشكل	الرقم
15	معايير التدقيق المحاسبي المتعارف عليها	01
50	الهيكل التنظيمي لمركز ضرائب	02

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	كشف المحاسبة
02	جدول الميزانية
03	إشعار بالتحقيق
04	محضر معاينة للتدخل الأولي
05	محضر عدم تقديم الوثائق المحاسبية
06	إعذار
07	بطاقة بداية أشغال التحقيق في عين المكان
08	محضر انتهاء أعمال التحقيق في عين المكان
09	التبليغ الأولي
10	التبليغ النهائي بطاقة نهاية أشغال التحقيق
11	وثيقة الإنذار الضريبي
12	التقرير المحاسبي
13	وثيقة G50

قائمة الاختصارات :

الرمز	الدلالة العربية	الدلالة الأجنبية
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية	American accounting association
IFAC	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants Committee
AICPA	مجمع المحاسبين الأمريكيين	American Accountants Complex
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	L'impôt sur le revenu global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt sur les bénéfices des sociétés
CDI	مركز الضرائب	Centre des impots
TVA	الرسم على القيمة المضافة	La taxe sur la valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	La Taxe sur l'activité professionnelle

مقدمة

تمهيد:

من المعلوم أن الجزائر من بين الدول الأقل تنوعا في صادراتها إذ يمكن القول أنها تعتمد على سلعة واحدة وهي النفط، ونظرا للانهايار المتتالي لأسعار النفط كان من الضروري البحث عن أفضل الوسائل للتخفي من هذه الأزمة التي أدت إلى فقدان التوازن الاقتصادي خاصة مع ارتفاع النفقات بشكل كبير في الآونة الأخيرة وعدم وجود موارد تساهم في إثراء الخزينة العامة من أجل تغطية هذه النفقات، فكان لا بد للدولة من تبني سياسات مالية تركز على تعبئة الموارد المحلية، والبحث عن مصادر تمويل للمشاريع التنموية نظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل المختلفة الداخلية والخارجية، وتعتبر الإيرادات الجبائية من أهم هذه المداخل التي تعتمد عليها الدولة، والتي تجنبها اللجوء إلى القروض وما ينجم عنها من نتائج تنعكس سلبا على التنمية الاقتصادية.

عليه فإن غاية الدولة تكمن في تحقيق الأهداف الإستراتيجية بحيث تسعى جاهدة إلى تحقيق نظام أو تشريع ضريبي محكم يعمل على توعية وتشجيع المكلفين على الحد من القيام بعمليات التزوير والغش أو النقص في التصريحات، وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الأجهزة التي تعتمد عليها الدولة للقيام بذلك، حيث تسعى الإدارة الجبائية عن طريقها إلى الحد أو التخفيف من هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، وذلك عن طريق مختلف الوسائل والتي من بينها التدقيق المحاسبي الذي يعد من أهم الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في التأكد من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة هامة في يد من الأعوان مدققين الذين يتم اختيارهم بناء على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدراتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، وقد قام المشرع الجزائري بمنحهم عدة صلاحيات تساعدهم على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف تطهير الملفات الجبائية والتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء والتي تعود سلبا على عملية التحصيل الضريبي وهو ما يؤثر على المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

- من هذا المنطلق يمكننا طرح مشكل الدراسة على النحو التالي:



كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل إجراءات الرقابة الجبائية؟

لتدعيم مشكل الدراسة المطروح ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

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

فرضيات الدراسة:

- إن عملية فحص محاسبة المكلف عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة من أهم مراحل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية.
- الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لرقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية.
- الفحص الجيد للوثائق الختامية: الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية.

أهداف الدراسة:

تكمن أهداف دراسة هذا الموضوع في:

- التعرف على الإطار التنظيمي، المفاهيمي والقانوني للرقابة الجبائية؛
- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية؛
- معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتهم على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

أهمية الدراسة:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي يعتمد عليها النظام الضريبي الجزائري في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة حيث تسعى جاهدة للحد أو على الأقل التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة، ومن الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية.

أسباب اختيار الموضوع:

- اختيار الموضوع لم يكن منطلق نظري وتطبيقي بل كان أيضا لإثراء معارفنا في هذا الموضوع والتي من شأنها أن تفيدنا في المستقبل العلمي والعملية أيضا؛
- ملائمة الموضوع مع التخصص المدروس وهو محاسبة وتدقيق؛
- تبيان الدور الإيجابي لعملية الرقابة الجبائية وإسهامات التدقيق المحاسبي في ذلك بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري.

منهج وأدوات الدراسة:

من أجل الإجابة على مشكل الدراسة والتساؤلات وإثبات أو نفي الفرضيات حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الفصل الأول أما في الفصل الثاني فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة للوقوف على كيف تتم عملية التدقيق في محاسبة المكلف، وما هي مراحلها أما بالنسبة للأدوات المستعملة فهي الاعتماد على الكتب المذكرات بالإضافة إلى مختلف القوانين الجبائية خاصة قانون الإجراءات الجبائية في الجانب النظري، أما على المستوى التطبيقي فقد تم الاعتماد على التقارير والوثائق الخاصة بالمؤسسة والتي تم الحصول عليها من المؤسسة موضوع الدراسة، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مختلف إطارات الإدارة الجبائية.

صعوبات الدراسة:

في بداية دراستنا الميدانية بمركز الضرائب بالنعامة واجهتنا صعوبة في إنجاز التريص في ظل خلو المركز من العمال بسبب وباء الكورونا مما أجبرنا على التأخر في القيام بدراستنا الميدانية.

الدراسات السابقة:

1. قلاب ذبيح لياس، بعنوان " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي" مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011 .

كان من أبرز أهداف هذه الدراسة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري وكذا إبراز أهمية التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية في التأكد من التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين، وقد كانت النتائج كالتالي:

- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا للوقوع في أي خطأ أو تجاوز لإفشال العملية.
- إن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بهما قد تسترجع حقوق الخزينة وتساهم في الحد أو التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.

2. مقرابي حفيظة ونوال قصير، بعنوان "التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية عين الدفلى"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2017 .

كان من أبرز أهداف هذه الدراسة هو توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية وقد تم اختيار ملف جبائي لأحد المكلفين في مصلحة الضرائب بولاية عين الدفلى قصد التعرف أكثر على الموضوع وقد كانت النتائج كالتالي:

من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، وهي الرقابة العامة بجميع مراحلها تم التوصل إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مصلحة الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعب في التصريحات؛ حيث يجب على العون المدقق للإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، تم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفسال مهمة المكلف بها.

بعد اطلاعنا على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع بحثنا أو جزء منه الذي تمحور حول الرقابة الجبائية، رأينا أن دراستهم الميدانية كانت في مديرية الضرائب حيث لم تتم في مصلحة المراقبة والبحث وهو فقد قمنا بالتركيز عليه بدراستنا الميدانية أين طلبنا من أعوان المديرية بتوجيهنا إلى هذه المصلحة التي تعتبر المكان الرئيسي لعملية التدقيق المحاسبي، حيث تم توجيهنا إلى مركز الضرائب وبالتحديد مصلحة المراقبة والبحث.

حدود الدراسة:

يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى جزأين:

*- **الحدود المكانية:** أجريت الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية النعامة لإتمام الجانب التطبيقي.

*- **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة التطبيقية لهذا البحث في الفترة الزمنية الممتدة من شهر جويلية 2020 إلى شهر سبتمبر 2020.



هيكل الدراسة:

للإجابة عن المشكل واختبار فرضيات موضوع الدراسة تم تقسيم الموضوع إلى فصلين، إذ يبدأ كل فصل بمقدمة وينتهي بخلاصة، حيث يحتوي كل فصل على ثلاثة مباحث.

تتاول **الفصل الأول** دراسة عامة حول التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية وتضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي، حيث قمنا بتعريفه مع ذكر أهدافه وأهميته والمعايير التي يركز عليها أما في المبحث الثاني فقد قمنا بدراسة نظرية حول ماهية الرقابة الجبائية من مفهوم وأهداف مبادئ بالإضافة إلى أسبابها وأشكالها العقوبات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بعد القيام بها، أما في المبحث الثالث فقد كان حول المراحل والإجراءات المتبعة من طرف الإدارة الجبائية خلال العملية الرقابية.

أما في **الفصل الثاني** بإجراء دراسة ميدانية بمركز الضرائب بالنعامة ففي المبحث الأول تطرقنا إلى تقديم مفصل لمركز الضرائب بالنعامة مهامه إضافة إلى هيكله التنظيمي، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى دراسة حالة حيث قمنا بدراسة ملف جبائي، ومن ثم قمنا بتحليل النتائج التي توصلنا إليها في المبحث الثالث.

في الأخير أنهينا بحثنا بخاتمة اشتملت على أهم الاستنتاجات التي استخلصناها من خلال مراحل البحث وتقديم جملة من الاقتراحات التي رأيناها مناسبة وهامة لموضوع دراستنا.

الفصل الأول

مقدمة الفصل:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة في يد الإدارة الضريبية التي تستعملها للتأكد من مدى التزام المكلفين بالخضوع للضرائب المحددة قانونا ومن أجل مراقبة كل من يسعى للتهرب من دفع ما عليه من ديون تجاه الخزينة العمومية، ونظرا لأهميتها في الحفاظ على موارد الخزينة فقد أعطى المشرع سلطات وامتيازات لصالح الإدارة الجبائية أثناء اتخاذها للإجراءات الرقابية وإعادة النظر في أسس فرض الضريبة عن طريق تقويم جديد لها أثناء فرض الرقابة.

كما يعد التدقيق المحاسبي للأغراض جبائية من أهم الوسائل التي تعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية من طرف المكلفين ومن أجل التعرف أكثر على هذين المدلولين، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى علي المدقق. ويشير التاريخ القديم إلي أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة علي الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره.¹

كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها.²

حيث أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات علي أساس الطريقة المزروجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Luca ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر.

من خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية AAA يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:³

- 1- تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد علي التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.
- 2- تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة علي الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
- 3- يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- 4- يعد تقرير المدقق جوهر عملية التدقيق لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل (المدقق) والمستلم (مستخدم المعلومات)، كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.
- 5- المقصود بعملية التدقيق في هذا المجال هو التدقيق الخارجي، أي الذي يقوم به مكتب تدقيق من خارج المؤسسة، ويتحدد دور المدقق هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض

¹ أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلي التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص6.

² هادي التميمي، "مدخل إلي التدقيق - من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص71.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص1.

زيادة مقدرتها علي مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلي المعلومات التي تتبع من نظام الاتصال.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:

التعريف الأول:

نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق تعريف علمي للتدقيق كما يلي :تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات، بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية، وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تمشيها مع المعايير المحددة، وإيصال نتيجة ذلك إلي الأطراف المعنية(مستخدمى المعلومات)¹

بتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاما لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق، كعملية التدقيق الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية أو تدقيق الوحدات الحكومية والذي يقوم به العاملون بمكاتب أو أجهزة التدقيق الحكومية وعملية التدقيق الحيادية والتي يقوم بها المحاسب القانوني.

التعريف الثاني:

تدقيق الحسابات هي عملية (فحص) منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات عن طريق أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلي مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات (حديثا) تقييم القرارات التي تتخذ علي ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا.

من خلال تحليل هذا التعريف يتضح أن عملية تدقيق الحسابات تركز علي القيام بعمليات

أساسية هي:²

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ص71.

² محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

أ- **الفحص:** وهو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تم علي أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

ب- **التحقق:** يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان علي صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد علي ثقة، وذلك علي ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

ت- **التقييم:** يقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المدقق إلي صحة وسلامة عمليات التقييم.

ث- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

التعريف الثالث:

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة.¹

¹ إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال - حداثه وتطور - مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2009، ص71

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

كذلك عرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية العمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة.¹

كما عرف التدقيق علي أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية(المالية وغير المالية) لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.²

نلاحظ أن هذا التعريف للتدقيق يؤكد علي أن:

أ -المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.

ب -يجب أن تكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات.

ج -لا يكفي أن يكون الشخص مهني ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

التعريف الرابع:

هي فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول علي الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.³ مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما:

1-الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات؛

2-الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج النهائي للتدقيق والذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات.

من خلال هذه التعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق تركز علي ثلاث نقاط أساسية هي:⁴

2 محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس 2000، ص7.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية-، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص71.

³ المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁴ خالد راغب الخطيب، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998 ص9.

الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي

كانت النظرة إلي أهداف التدقيق قاصرة علي أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية. ولكن هذه النظرة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائيا أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، باعتبار أن الناتج الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وأن اكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو المنتج أو الناتج الفرعي لعملية التدقيق، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، باعتبار أن اكتشاف الغش والأخطاء لا يقل أهمية عند قيام المدقق بفحص الحسابات، خاصة إذا سلمنا بأن رأي المدقق يبني علي مصدرين أساسيين هما: نتائج فحص الحسابات، ونتائج تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية، الذي يسعى المدقق من خلالهما إلي التأكد من خلو الحسابات من الغش والخطأ. مع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنة تدقيق الحسابات.¹ وقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية.²

1/2-الأهداف التقليدية

1/1/2-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند علي أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

¹ محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص50

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص51

2/1/2- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- تحديد مبلغ الضريبة.

2/2- الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف علي أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.

- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

قد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 211 علي أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.¹

بصفه عامة فإن الأهداف هي الغايات المتوقع أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في القوائم المالية. هذا الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المدقق فإنه يجب تحقيق أهداف عملية التدقيق الستة التالية عند تدقيق أرصدة حسابات القوائم المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، كما أنها تُرشد في التطبيق العملي لمعايير التدقيق، بمعنى أنها تتطلب التحقق من العناصر التالية وهي أهداف التدقيق:

- عرض القوائم المالية بصدق وعدالة (الإفصاح).

- شرعية وصحة العمليات المالية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص79.

-الملكية (الحقوق والالتزامات).

-استقلال الفترة المالية.

-التقويم.

-الوجود.

هذه الأهداف ستخدم كحلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاته، أو مع الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير التدقيق إلى إجراءات، ويجب تحقيق بعض الأهداف أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية. إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمدقق الداخلي مقدرة على الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه. وسيتم الحديث عن كل هدف من هذه الأهداف الست السابق ذكرها بشيء من التفصيل.¹

1/2/2- عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فان على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة مزاعم الإدارة التي قامت بإعداد القوائم المالية، وبالطبع فان الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وأن هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ ويستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية.

2/2/2- شرعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

يتطلب هدف التحقق من شرعية وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، والتحقق من شرعية وصحة العمليات يتضمن هدفين فرعيين، أولهما انه للمساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فإن هذه العمليات يجب أن تكون مؤيدة ومدعمة بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسؤولية المدقق المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الطبعة الأولى الدار الجامعية، مصر، 2007، ص29.

الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المدقق من إبداء رأيه بخصوص عدالة وصدق عرضها، وبالطبع فلو أن لدى العميل نظام رقابة داخلية قوي وفعال فإن هذا ينهض كدليل على أن هناك احتمال كبير أن العمليات المالية التي نتجت عنها أرصدة الحسابات يمكن الاعتماد عليها أكثر مما لو كان هذا النظام للرقابة الداخلية ضعيفا، أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتما مثل هذا التأييد المستندي باختلاف طبيعة نشاط العملاء وعملياتهم المالية، إلا أن بعض التأييد المستندي يجب أن يكون موجود بالنسبة لكل العمليات المالية، حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وإن مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

3/2/2- الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوبة.¹

على الرغم من أن الحيابة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما هو بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية. فعلى سبيل المثال يفحص المدقق سندات أو صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حال الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلي. وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل فإن المدقق يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم تتم رسملتها، وهكذا نجد أن المدفوعات مقابل استخدام الأصول المؤجرة بعقود إيجار تشغيلية يجب أن تُحمل كعبء على الدخل في كل فترة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص 579.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب أن يتحقق المدقق من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، وفي ذات السياق يتحقق من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات. والمصادقات أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعا، والتي سيستخدمها المدقق في إجراء التحقيق من الوجود، فالمصادقات تستخدم عموما للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين أو الدائنين أو المخزون..الخ، وهي تمثل دليلا للإثبات يمكن الاعتماد عليه والوثوق فيه بدرجة كبيرة، ذلك لأنها أنشئت خارج مؤسسة العميل وأيضا سلمت وحولت مباشرة إلى المدقق دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها.

4/2/2-استقلالية الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من: -أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية محل التدقيق، وهذا الهدف يتطلب غالبا ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، كما أن هذا الهدف يتطلب أيضا، إعادة حساب قيم معينة كالاستهلاك والاستنفاد، فضلا عن تحديد كافة الإيرادات المقبوضة مقدما والمصروفات المستحقة، وهذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر القوائم المالية، لكنه غالبا ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر.

5/2/2-التقييم:

يمثل تقييم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن هناك بعض الآراء الحديثة تتطلب الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمنشآت الكبيرة، وقد يتم التدقيق والتحقق من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية، كالعقود وفواتير البيع، كما أن قيم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الأسعار اليومية

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

المعلنة في الصحف المالية، أما قيم السوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فإنه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات المحايدة¹، وحتى وقتنا الحاضر فإن إفصاح العميل عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية غير مطلوب تدقيقها، ومع هذا فإن المدقق لازال يتحمل بعض المسؤولية بخصوصها، أما بالنسبة لأغلب الالتزامات فإنها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها في تاريخ الميزانية، وهذا الهدف من أهداف التدقيق يجب أن يستوفى ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية.

6/2/2- الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف التدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وأن إجراءات التحقق من الوجود إنما تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل. الجدول التالي يلخص أهم أهداف التدقيق المحاسبي:

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 711.

الجدول 01 : الأهداف التقليدية والحديثة للتدقيق المحاسبي

الأهداف الحديثة	الأهداف التقليدية
<p>اهتمت بالأهداف التقليدية وتعدت هذه الأهداف، بالإضافة (مهام) جديدة لعملية تدقيق الحسابات هي:</p> <p>-اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات.</p> <p>- إشتمال الأهداف على تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية. أي للنظام المحاسبي بشقيه (المالي والإداري) باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة.</p> <p>-تقييم أدلة وقرائن الإثبات والاختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.</p> <p>- تحول أسلوب تدقيق الحسابات من</p>	<p>-التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.</p> <p>-اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة وتقليل فرص ارتكابها.</p> <p>- الحصول على رأي فني محايد يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، على ضوء أدلة وقرائن إثبات متعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.</p>

تدقيق الحسابات حول الحاسب، إلى تدقيق الحسابات من خلال الحاسب الإلكتروني. - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، عن طريق محول الإسراف وذلك من خلال تطبيق تدقيق الحسابات باستخدام معايير الجودة العالمية.	
--	--

المصدر: محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 21.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها. ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته . حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف علي عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1/1- إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة علي التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلي توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات¹.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

كما تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2/1-المؤسسات المالية والتجارية والصناعية :يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه

المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية .كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.¹

3/1-المؤسسات الحكومية :تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق

للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة علي الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها. بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** عند إصدار المعايير سنة 2012، أن أهمية

التدقيق تكمن في (المصلحة العامة) كما هو موضح في النقاط التالية:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون علي المحافظة علي أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول علي رأس المال؛

- يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛

- يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛

كما أن نقابات العمال تعتمد علي القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور

وتحقيق مزايا للعمال.

4/1-الاقتصاد القومي: يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة، فمهنة التدقيق من المهن

العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة، ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية -، الطبعة السادسة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 2016

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية، وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم¹

يعتبر المدقق خبير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقييمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهدافها والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المطلب الرابع: معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق المحاسبي (معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً) عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية .أو أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال عملية التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة. وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.²

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها، ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدمة محاسبياً، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لها.³

¹ سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص51.

² عبد الوهاب نصر علي، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية، 2001، ص 14.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص41

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

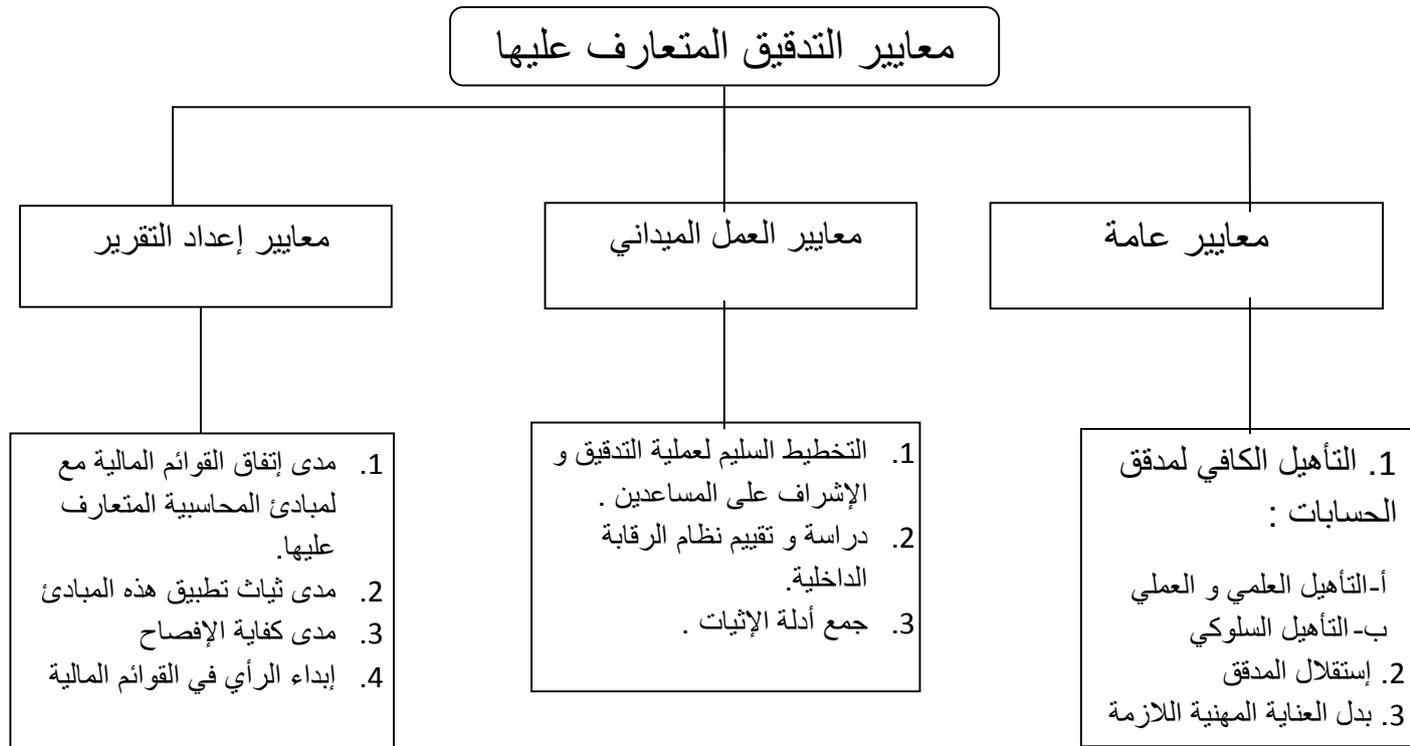
معايير التدقيق المحاسبي وفقا لما ورد في قاموس اكسفورد هي النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة، وهي مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلي مستوي الجودة المطلوبة من مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه.¹

لكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية يجب الالتزام بها دون أن يتم تعديلها أو عدم الاهتمام بها. وقد تم إصدار المعايير العامة للتدقيق من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين **AICPA** في عام 1954، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة تدقيق الحسابات:

- تدعم الثقة في التدقيق كمهنة معترف بها؛
- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاوله المهنة وظيفة غير مفيدة؛
- في غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق في غير مكانها الملائم.

يمكن تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت

ثلاث مجموعات أساسية كما في الشكل التالي: **(الشكل 1): معايير التدقيق المتعارف عليها**



المصدر : **O.Ray whittington Kurt Pany : principles of auditing. Twelfth edition.**

Megrax-hill.New York.1998 P 37.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص93

1- المعايير العامة (الشخصية)

توصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي علي الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات الخارجي.¹ تتكون المعايير الشخصية من:

1-1 التدريب والكفاءة:

مما لا شك فيه أن الكفاءة المهنية كمعيار من معايير تدقيق الحسابات، والتدقيق يعتبر من القواعد الهامة التي يجب توافرها في كل من شخص مدقق الحسابات أو مؤسسة تدقيق الحسابات سواء كانت في شكل مكاتب تدقيق حسابات متخصصة أو في شكل أجهزة حكومية عامة.² ويعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة. ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب. وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف في المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والمهني والاستقلال عند إبداء الرأي. ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي.³

أ. التأهيل العلمي (الفني):

هو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيًا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول علي قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.

ب. التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

إن مهنة التدقيق كأى مهنة أخرى تحتاج إلي التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب علي الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققًا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص41

² محمد الوقاد لوي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص11

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص9

1-2 الاستقلال (الحياد):

لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.

إذن الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق وهو يعني قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف. ويمكن تعريف الاستقلال بأنه (أن يكون المدقق أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه أن لا يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إلى علمه من وقائع أو مخالفات)

إن الاستقلال الكامل لمدقق الحسابات المنوط بعملية تدقيق الحسابات من المعايير العامة لمدقق الحسابات حيث يعتبر من أهم القواعد العامة التي يجب توفرها حتى تتم عملية الفحص وتدقيق الحسابات بجدية تامة ودون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية. من ناحية أخرى فإن الاستقلال المهني حقيقة وقناعة ذهنية راسخة في نفس مدقق الحسابات يجب أن يشعر بها بالصورة التي تقنعه بعدم تحيزه بشكل أو بآخر للجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها، بل يكون تحيزه بالدرجة الأولى لقواعد وآداب وسلوكيات المهنة. ومن هذا المنطلق يمكن القول إن استقلال وحياد المدقق يمثل القاعدة الأساسية التي يقوم عليها مفهوم وأسلوب تدقيق الحسابات.

1-2-1 مفهوم استقلال مدقق الحسابات:

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال.

المفهوم الأول: يطلق عليه الاستقلال الذهني ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد. أي أن يحافظ المدقق علي اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كافة مراحلها.

المفهوم الثاني: يطلق عليه الاستقلال الظاهري، ويعني وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة علي المدقق وعدم ربط مصالحه بها. أي عدم وجود مصلحة مباشرة، أو غير مباشرة أو وجود علاقات حميمة مع الإدارة وبمعني آخر ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال.

تأسيسا علي ما تقدم يتضح أن استقلال المدقق يعتمد علي توافر نوعين من المقومات هما:¹

- المقومات الذاتية (الشخصية)؛
- المقومات الموضوعية (القانونية والمعايير المهنية).

للحكم علي مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعاد ثلاث هي:

-إعداد برنامج التدقيق.

-الفحص.

-التقرير.

عموما يمكن تعريف مصطلح الاستقلال بأنه وجهة نظر غير متحيزة للمدقق من خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي في هذا الاستقلال.

1-2-2 أهمية استقلال وحياد المدقق:

إن تمتع مدقق الحسابات بالدرجة الكاملة من الاستقلال والحياد من الأمور الهامة لإنجاز عملية التدقيق بدرجة كفاءة عالية، وترجع هذه الأهمية إلي العوامل التالية:²

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص11

² سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص14

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

- أن الاستقلال والحياد قاعدة ومبدأ أساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف تدقيق الحسابات الرئيسي المتمثل في إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج تدقيق الحسابات.
 - أن الاستقلال والحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات تدقيق الحسابات.
 - أن الاستقلال والحياد عند توافرها كمبدأ وقاعدة أساسية تعمل علي زيادة الثقة والتعزيز اللذان يضيفهما مدقق الحسابات علي المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالتدقيق.
 - أن تحقيق أهداف تدقيق الحسابات لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المدقق فحسب ولكن انطباع الآخرين عن مدى توفر الاستقلال المهني لمدقق الحسابات هي عملية ضرورية لتحقيق مبدأ الاستقلال والحياد.
 - أن التأكيد علي الاستقلال والحياد حقيقة (كما يراه ويقدره المدقق) ومظهرا (كما يراه الآخرون) يتطلب تقييم مدقق الحسابات والأخذ في الاعتبار العناصر التالية:
 - أ - الحكم علي ظروف العمل بمعيار العقل والمنطق والمعقول.
 - ب - توافر الحقائق اللازمة للحكم علي استقلالية المدقق.
 - ج - تقدير تصرف وسلوك المدقق بمعيار تصرف وسلوك الرجل العادي وفي ضوء الظروف والإمكانات المتاحة والمتوفرة.
- لكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعميله وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام الملاك أو الغير الذي يعتمد علي تقريره في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.¹
- 1-2-3 العناية والمسؤولية المهنية اللازمة:** وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم علي درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله. والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوي أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة.
- إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوي من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوي يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص16

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تعمل علي زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير. يري البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر ومنها:¹

- أن يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول علي أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق نفسها.

- أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

- أن يقوم بإزالة أية شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.

- أن يعمل دائما علي تطوير خبرته المهنية.

- الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه علي أن يكون مقتنع في ذلك.

من الأخطاء الواجب علي المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:²

أ- **أخطاء دفترية أو حسابية:** هي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في

السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.

ب- **أخطاء فنية:** هي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة

سليمة أو عدم فهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو

التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.

ج- **أخطاء إجرائية:** هي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو

إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو

ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات

الصرف أو التحصيل المالية مثلا.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص14

² سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص14

د -طبيعة الأخطاء وأهميتها: لا تتوقف مسؤولية مدقق الحسابات علي مجرد كشف الأخطاء فقط بل ينبغي عليه تحديد:

د -1 /طبيعة الأخطاء والدافع لها: حيث تنقسم الأخطاء في هذا المجال إلي نوعين:

أولاً: أخطاء متعمدة: هي الأخطاء التي يتم ارتكابها عن عمد وتكون مقصودة بهدف تغطية تصرفات معينة غير مشروعة كالاختلاس أو الإسراف أو بهدف الوصول إلي نتيجة معينة أو إخفاء حقيقة معينة أو إبرازها بصورة غير صحيحة.

ثانياً: أخطاء غير متعمدة: هي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد نتيجة السهو أو النسيان أو عدم الانتباه أو الجهل بتفسير أو تطبيق بعض القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى لا يتوفر الدليل المناسب علي إمكانية كشف تلك الأخطاء ضمن الإجراءات الرقابية العادية للمؤسسة.

د -2 /الأهمية النسبية لهذه الأخطاء: تنقسم إلي نوعين:

أولاً: أخطاء أو مخالفات أهميتها وقيمتها النسبية عالية.

ثانياً: أخطاء أو مخالفات أهميتها وقيمتها النسبية بسيطة أو ضئيلة.

إن الفصل بين هذين النوعين من الأخطاء يرجع إلي خبرة وفطنة وحكمة المدقق، وخاصة في حالة عدم وجود مستوي معين أو مبلغ معين كحد أدني أو حد أقصى يعبر به عن مدى أهمية الخطأ المعين.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم أجهزة مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتعمل على الحد من انتشارهما وغايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف ومدى نزاهتها إضافة إلى معاينة الأخطاء والنقائص الموجودة فيها. وتهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على أموال الخزينة العمومية وتمويلها بالقيمة من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب وتطبيق سياسة قواعد الضريبة لتحقيق العدل بين الأفراد.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

أ- مفهوم الرقابة الجبائية: هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة شكلا ومضمونا لمؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات... الخ. وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب والرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، وإجراء التعديلات المصرح بها.

- هي عبارة عن مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.¹
- تعرف على أنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة المبرمجة بناء على التعليمات والقواعد المقررة، بغرض بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف والخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرار هذه الانحرافات والأخطاء.²
- هي العملية التي تسعى من خلالها الإدارة للتحقق من أن ما حدث هو الأمر الصحيح والذي يجب أن يحدث وإذا لم تتحقق هذه النتيجة فينبغي القيام بالتعديلات اللازمة من أجل الوصول إلى تلك النتائج.

¹ بن عمارة منصور، "إجراءات الرقابة الجبائية"، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 12
² حمدي سليمان، "الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع المكتبة القانونية، الأردن، 2010، ص 13

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ الرقابة الجبائية

1. أهداف الرقابة الجبائية:

1. الهدف القانوني: ويتمثل في:

- التحقق والبحث في مدى صحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.
- التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي
- مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها.¹

2. الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية.²

3. الهدف المالي والإقتصادي:

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

¹ محمود حسين الوالي وزكرياء أحمد عزام، "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166

² لياس قلا دبيح، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011، ص 20

4. الهدف الاجتماعي:

اجتماعيا نجد أن الرقابة الجبائية تهدف إلى منع ومكافحة الانحرافات للمكلف بمختلف صورها مثل: التلاعب أو الإهمال والتقصير في الأداء وتحمل واجباته وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.¹

II. مبادئ الرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها من التهرب الضريبي خاصة وذلك من أجل زيادة إيرادات الخزينة العامة والدفع بها لتحقيق الأهداف المرجوة من طرف الدولة، ولكي تسير هذه الرقابة كما هو مسطر لها لابد من وجود مبادئ تساعد في القيام بمهمتها والتي تتمثل في: إقامة نظام جبائي محكم، وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين .

1. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث يعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، لذلك فإن الخيارات المتاحة للخبير الضريبي دائما ما تتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي عادة ما يحدث نتيجة عدم إحكام هذه التشريعات والقوانين ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي المعمول به من خلال تبسيط وتحسين التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه وكذلك تحقيق العدالة الضريبية بحيث يجب على كل فرد أن يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكاليفية.²

¹ طالب محمد، "الرقابة الجبائية في نظام الضريبي الجزائري في فترة 1995-1999"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2001-2002 ص 43

² سهام كردودي، "الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، دار المفيد للنشر والتوزيع الجزائر، 2011، ص 47.

2. ترقية وتطوير الرقابة:

إن التشريع الضريبي وحده لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة حيث أن ما يترتب من التهرب الضريبي لا يقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما يقع أيضا على الإدارة الجبائية التي توفرها على مستوى من التطور والكفاءة إضافة إلى الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة. والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تتوفر على الخبرة والكفاءة الميدانية ولذلك فمن الضروري العمل تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية والضرائب والرقابة الجبائية بالإضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي وأعاون الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي من أجل رفع كفاءة الموظفين وكذا القيام برفع أجور الموظفين وتوفير الخدمات اللازمة لهم بغية تحفيزهم على العمل على أكمل وجه.¹

المطلب الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأشكالها.

1. أسباب الرقابة الجبائية:

أ. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية عن طريق الرقابة الجبائية. يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ب. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبأ الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات

¹ حامد عبد المجيد نزار، "مبادئ المالية العامة"، الطبعة الثانية، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ ، ص 237.

التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروري لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.

II. أشكال الرقابة الجبائية:

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

أولاً: الرقابة الداخلية:

هي الرقابة التي تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وتكون بشكل دوري ومستمر دون التنقل، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص التصريحات للمكلفين بالضرائب، وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي أولي لمختلف الملفات الجبائية الموجودة على مستوى المفتشية. حيث نميز نوعين من الرقابة الجبائية الداخلية هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أ. الرقابة الشكلية:

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

-التأكد من هوية وعنوان المكلف.

-التأكد من عدم وجود الأخطاء المادية (أخطاء الجمع والترحيل... الخ) على التصريحات.

ب. الرقابة على الوثائق:

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

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

ثانيا. الرقابة الخارجية:

الرقابة الجبائية الخارجية أو الرقابة في عين المكان هي التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، ويتم وفق برمجة سنوية صادرة من المديرية العامة، ويشمل التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي)، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

أ. التدقيق في المحاسبة (التدقيق المحاسبي):

هو مجموعة العمليات التي تقوم بمراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة حيث أن موضوعها المنشود هو الفحص وتقارب المعطيات الفعلية أو المادية التي تم الحصول عليها تبعا لبحوث سواء كانت داخلية أو خارجية عن المؤسسة.¹

ب. التدقيق المصوب في المحاسبة:

هو إحدى أشكال الرقابة الجبائية الحديثة التي تم استحداثها ضمن قانون المالية 2010 حيث نصت المادة 20 المكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التدقيق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل على سنة جبائية.

يخضع لمجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها:

¹ المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد رقم 78 ، الصادر بتاريخ 2009/12/31 ص 09

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

- يمكن لأعوان الرقابة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة نقل عن سنة جبائية واحدة؛
- يتم التدقيق في نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب؛
- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص؛
- لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.

ت. التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

هو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المدخل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)¹ وعرفه الاقتصادي THIERRY LAMBAT مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات الدخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل وبمقارنة الدخل المصرح بها مع إجمالي الدخل المحققة أثناء مسيرة الحياة.²

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2015 ص31

² Thierry Lambert, **vérification fiscale personnelle** , économique, Paris,1984, page 8.

المطلب الرابع: عقوبات الرقابة الجبائية

هي تلك التكاليف الزائدة الناجمة عن عدم احترام القواعد والقوانين الجبائية والتي يمكن تقسيمها إلى عقوبات عدم إيداع أو التأخر في إيداع التصريحات، والعقوبات الناجمة عن الغش في التصريحات والعقوبات المتعلقة بعدم احترام شروط اختيار جبائي ما.

➤ عقوبات عدم إيداع أو التأخر في إيداع التصريحات:

يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول 02: عقوبات عدم إيداع أو التأخر في إيداع التصريحات

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود G08	300 00.00	300 00.00
التصريح السنوي الموحد نموذج G50 والتصاريح الخاصة بـ IRG , IBS	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تفرض الضريبة مع غرامة تقدر بـ 25 % من الحقوق المستحقة كعقوبة وإصدار ورد يستحق فوراً	- مدة التأخير أقل من شهر عقوبة % 10 من الحقوق المستحقة -مدة التأخير أقل من شهرين عقوبة % 20 -مدة التأخير أكبر من شهرين عقوبة % 25 -التسديد المتأخر 10 % مع إضافة % 3 لكل شهر إضافي دون تجاوز % 25
التصريحات التي تحمل عبارة لاشيء والمستفيدين من إعفاء جبائي أو محققين لخسارة	تطبق غرامة 500 دج عن كل شهر تأخير	-مدة التأخير شهر غرامة 2500 دج

الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية

-مدة التأخير أكثر من شهر وأقل من شهرين غرامة 5000 دج		
-مدة التأخير أكثر من شهرين غرامة 10000 دج		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017

➤ عقوبات الغش في التصريحات: هنا نميز بين حالتين:¹

الحالة الأولى:

عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، تضاف إلى تلك الحقوق المستحقة نسبة

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من 50000.00 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000.00 دج وأقل من 200000.00 دج؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000.00 دج .

الحالة الثانية:

القيام بأعمال تدليسية وتطبق زيادة موافقة لنسبة الحقوق التي تم إخفاؤها من طرف المكلف بالضريبة، عندما توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة حيث لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%. عندما لا يدفع أي حق تحدد بـ 100 % كما تطبق نسبة 100 % عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017. المادة 193 ص 49

➤ التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربعة سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي و يترتب على عدم احترام هذه الأحكام استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%.

ثانيا: العقوبات الجنحية:

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، فإنه حسب ما جاءت به المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:¹

- غرامة مالية من 500.00 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1000.000 دج
- الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000.
- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017. المادة 303 ، ص 79

المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مراحل التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية¹

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

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

لذا سنقوم بالتطرق إلى المراحل الميدانية التي يقوم بها العون المدقق أثناء القيام بمهامه المكلف بها.

أولاً: مراحل التدقيق المحاسبي:

يتم اختيار المكلفين الخاضعين لعملية التدقيق إلى مجموعة معايير هذه المعايير محددة من طرف الإدارة المركزية حيث يتم إعداد البرامج السنوية من طرف المصالح المركزية والمتابعة من قبل المديرية الجهوية للضرائب. تتم هذه العملية وفق ثلاثة مراحل مبينة كما يلي:²

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض الضريبية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح ، فلسطين،

2005،ص15.

² Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print, 2001, P29.

أ. إعداد برامج التدقيق :

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

ب. انتقاء المكلفين :

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

- أهمية رقم الاعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخيرتين؛
- تكرار الخسارة في النتائج أو الريح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح؛
- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة؛
- الملفات الجبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولم تفهم بالشكل المناسب إلا بإجراء التدقيق في عين المكان؛
- الأنشطة المحنكرة وغير التناسقية مع السلع المستوردة.

ت. سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

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

كما يقوم العون المدقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذه الأخيرة من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع بهذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة بعد الآجال قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو لا توضع أصلا.

ث. المعاينة المادية للمؤسسة:

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

ج. إستثمارات التدقيق المحاسبي المتعلقة بالنشاط المهني:

من أجل السير الحسن لعملية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بملء الوثائق التقنية التالية:¹

1. إعداد كشف المحاسبة (O.N17):

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

2. إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات (O N16):

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Op cite, P31

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

ثانيا: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق

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

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

1. إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة: ¹

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

في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:²

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

¹ المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية 2020، ص 09

² Claude Laurent, **contrôle fiscale la vérification de comptabilité**, op cit,1995,p 23

الهدف من الجرد والمعاينة هو جمع أكثر عدد من المعلومات حول طبيعة النشاط الفعلي للمؤسسة ومقارنته مع ما هو مصرح به، وذلك بتحرير محضر معاينة تسجل فيه جميع البيانات والملاحظات التي أسفرت عليها عملية الجرد المادي، ويوقع المكلف على محضر المعاينة في حالة الرفض يبين ذلك في محضر بعبارة رفض التوقيع.

2. التدخل بعين المكان:

بعض انقضاء المدة القانونية (10 أيام) يحرر المدقق محضر بداية الأشغال حيث ينتقل لعين المكان لمباشرة أعماله الميدانية والمتمثل في محادثات مع مسيري المؤسسة أو المكلف حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، الجانب التسييري، الوضعية المالية والمادية، مكانتها في السوق، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمدقق بجمع المعطيات التي تستعمل في التدقيق، وعلى العون المدقق أن يضع مجموعة من النقاط لمعرفة:

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

ث. التدقيق في الوثائق المحاسبية: تتم عبر مرحلتين:

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

1. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل: يقوم هذا التدقيق من التأكد من مدى

وجود احترام والتقيد بالعناصر التالية:

- مسك السجلات التجارية:

يقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة و مصادق عليها من قبل الهيئات المختصة، ويجب أن تكون ممسوكة وبدون شطب أو حشو أو كتابة على

الهامش بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ غلق آخر دورة.¹

- دقة ووفرة الوثائق المحاسبية:

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

2. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون:

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

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

¹ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الدكتور يحيى فارس ، المدينة ، اكتوبر .2008 ص 175

-طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛

-التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها.

ثالثا - المرحلة الختامية لعملية التدقيق :

الهدف الأساسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبراز كل الأخطاء والاعفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الوعاء لمختلف الضرائب والرسوم المستحقة المصرح بها في هذه المرحلة يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بان يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها.

أ- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة :

1- **قبول المحاسبة:** هناك معايير لقبول محاسبة المكلف تتمثل في:

-المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل اي تكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

-المحاسبة مقنعة تكون مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية؛

-المحاسبة صادقة تكون خالية من الإغفالات والتجاوزات.

قبول محاسبة المكلف تصنف حسب المستويات التالية :

قبول صريح: تكون فيها المحاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة بدون إجراء أية تقويمات .

قبول نسبي: يتضمن تسجيل بعض الانحرافات من قبل المكلف، في هذه الحالة يقوم العون المدقق بإجراء التقويم والمقصود به أن يكون هناك الاتصال بينه وبين المكلف حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بتأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب إبلاغ المكلف بهذا التقويم.

2- **رفض المحاسبة:** يكون الرفض في الحالات التالية:

-مسك الدفاتر الغير مطابقة لأحكام القانون التجاري، وشروط النظام المحاسبي المالي، ولا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛

-تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية.

3- تبليغ نتائج التدقيق المحاسبي:

هذه المرحلة خلاصة عمل للعون المدقق، يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته وهذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية، والتبليغ النهائي الذي على أساسه يتم إصدار جدول الضرائب الواجبة الدفع كما يتم ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصيا حتى وإن لم يكن هناك تقويم.

1. التبليغ الأولي:

يكون هذا الإشعار مفصل جيدا وبأسلوب واضح يسمح للمكلف فهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الإستلام، ويتضمن هذا التبليغ على الطرق المستعملة في التقويم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، ويقوم العون المدقق من خلاله بتوضيح كل التعديلات والتقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق، كما حدد المشرع الجبائي مدة 40 يوما كآجال قانونية للرد على التبليغ الأولي على شكل مراسلة مرفقة بالوثائق والبيانات التي تبين عدم رضاه بإعادة التقدير لهذه الوضعية، وعلى العون المدقق الالتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة من طرف المكلف.

2. التبليغ النهائي:¹

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

1- المكلف يرد على الإشعار في المدة المحددة قانونيا، ويسجل الملاحظات الخاصة على نتائج التدقيق، أو اعتراضه على الأسس المعدلة مدعما ذلك ببيانات ووثائق مع الرد المرسل.

¹ Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, op cit, 2001, P117.

2- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية المحددة أربعين 40 يوما، في هذه الحالة فان الأسس المعدلة تبقى على حالها، والعون المدقق غير مسؤول عن الإعلام المكلف، لأنه يعتبره قبولاً ضمنياً. وبعد قراءة ودراسة الرد والإطلاع على الملاحظات والاعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة يقرر العون المدقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يجب تصحيح النقاط الواقع فيها الجدل والتي يراها واجبة التعديل بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إبلاغه عن طريق التبليغ النهائي والذي يجب أن يكون مفصل وواضح بشكل جيد، وعلى المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية التي تمثل نهاية إجراءات التدقيق المحاسبي وتحديد الحقوق و العقوبات المستدركة .

في الأخير يتم إقفال ملف التدقيق وتحرير محضر نهاية الأشغال بالإضافة إلى إعداد التقرير النهائي حول حصيلة التدقيق في محاسبة المكلف ويرسل هذا التقرير إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها للحفظ والأرشفة.

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

أولاً: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية¹

يعد التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل إجراء من الإجراءات التي يتبعها المدقق فور الشروع في المهمة الرقابية، وهي المعاينة المادية للوثائق المحاسبية و مستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص عليها في المواد 9 و 10 و 11 و 12 من القانون التجاري والتي يجب أن يكون مؤشر ومرقم من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة، هذه للدفاتر المحاسبية: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا الوثائق الختامية: الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج، وأن تكون ممسوكة بانتظام من دون ترك فراغات أو تشطيبات أو نقائص ودون الكتابة على الهامش.

ثانياً: فحص الوثائق الختامية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية: ²

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة المعبرة عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، وعلى العون المدقق أن يكون حريصاً على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تم بين الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على معرفة التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى. وعليه نجد أن الفحص الجيد للوثائق المحاسبية الختامية يساهم بشكل في دعم الرقابة الجبائية.

¹ إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس بنغازي ليبيا 2008 ص60

² المرجع نفسه، ص 65

ثالثا: فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية: ¹

نجد أن الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية على مستوى التعاملات المالية والتجارية مع وجود وثائق لا تقل أهمية عن سابقتها كالعقود، الوصلات والتراخيص، وبما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلف فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها كما لا يمكن قبولها إلا إذا كانت مطابقة للأسس كالختم والتوقيع وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بالشرعية .

عليه نجد أن الوثائق الإثباتية تعتبر سندا قانونيا للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجد في الفاتورة القانونية، و أو عدم معرفة المعايير العامة في أي وثيقة إثبات، قد لا تمكنه من كشف التجاوزات والمناورات التدليسية التي يقوم بها من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

يتأكد العون المدقق خلال فحص محاسبة المكلف من:

- محاسبة منتظمة ممسوكة وفق القواعد القانونية؛
- محاسبة صادقة أي أنها تحتوي على مؤشرات صحيحة وذات بيانات متجانسة؛
- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر تتوفر على الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.

زيادة على ذلك يلوم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفاظ على الدفاتر الوثائق المحاسبية السابقة لمدة 10 سنوات بالرغم من أن الرقابة لا يمكن أن تدقق في الملفات الجبائية التي عن 4 سنوات التي لم يمسهما التقدم ولكن الهدف من وراء ذلك هو الرجوع إليها للفصل في المنازعات.

عليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له القدرة على التحكم في هذه المرحلة لضمان تحقيق الدعم للرقابة الجبائية.

¹ ليमान مصطفى الدلاهمة، "مبادئ و أساسيات علم المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار البيازوري عمان الأردن، 2007 ص 138

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

أولاً: مساهمة رقم الأعمال التجاري في دعم الرقابة الجبائية:¹

يتميز النشاط التجاري على غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة، وعليه يجد العون المدقق سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة والذي يجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الصنف من حسابات رقم الأعمال، أنه عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تعيق الإدارة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية ويمكن القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية

ثانياً: مساهمة رقم الأعمال الصناعي في دعم الرقابة الجبائية:²

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية، كما أنه يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعدد تقنياته من جهة وتعدد مهامه التي تختلف من قطاع لآخر من جهة أخرى، وعليه فيجب على العون المدقق الحرص الشديد في التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال.

لقد منح المشرع الجبائي حق الإطلاع لكل ما يخدم التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات المختصة في هذا المجال ومن بين المؤشرات التي يعتمدها في إعادة تقرير هذا الحساب:

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية؛

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة؛

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى ، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010 ،ص74

² المرجع السابق، ص82.

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج، وغيرها من المؤشرات.

عليه نرى قيام العون المدقق باكتشاف التجاوزات التي يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته تساعد بشكل في استرجاع الضريبة ودعم الرقابة الجبائية.

ثالثاً: مساهمة رقم الأعمال الخدمي في دعم الرقابة الجبائية: ¹

يمثل النشاط الخدمي عنصر حيوي يساهم في دعم عجلة التنمية الاقتصادية، يتميز بغياب عنصر المخزون الذي يعتمد عليه العون المدقق في كشف الأخطاء والتجاوزات لذلك سخرت الإدارة الجبائية حق الإطلاع على هيئة يراها مناسبة لجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المعنية، أنه من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها لإعادة رقم الأعمال الخدمي:

-إعادة تقدير رقم الأعمال أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن

-إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.

كما للعون المدقق الكثير من المؤشرات التي يمكن ان تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها انسب وقد يلجا الى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية والعكس صحيح.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص88

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق المحاسبي لأغراض الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تستخدم في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، ولذلك فقد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعدها على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء التي تنزف منها حقوق وإيرادات الدولة من جهة والحد والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

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

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول لمفاهيم التدقيق المحاسبي وكذا الرقابة الجبائية والإجراءات التي يقوم بها المدقق أثناء عملية الرقابة الجبائية في دراسة نظرية التي بلا شك لن تكون قادرة على إزالة الغموض وفهم الموضوع المراد دراسته، فكان لابد من دراسة ميدانية وفي مديرية الضرائب لولاية النعامة، أين تم توجيهنا لمركز الضرائب بنفس المنطقة (النعامة) وبالتحديد للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (فرقة التحقيق في المحاسبة) وذلك من أجل القيام بدراسة حالة على موضوع بحثنا حيث تتمحور هذه الدراسة في كيفية مراقبة ملف أحد المكلفين بالضريبة، والهدف من دراسة الملف الجبائي لكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش أو نقص في التصريحات وهو ما سنتطرق له في هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالنعامة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية النعامة.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج

المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مركز الضرائب بالنعامة .

حدد تنظيم مركز الضرائب عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والتعليمة الوزارية المؤرخة في 2009/02/21 التي تحدد تنظيم ومهام المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

أما بالنسبة لمركز للضرائب بالنعامة فقد وضع حيز الاستغلال يوم 01/نوفمبر/2010 بمناسبة إحياء الذكرى المجيدة لاندلاع الثورة وتم افتتاح هذا المركز يوم 01/نوفمبر/2016 حيث جاء ليحل مكان الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات).

المطلب الثاني: تعريف مركز الضرائب وأهم مهامه:

أولاً: التعريف بمركز الضرائب CDI

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديرية الضرائب الولائية ويشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين التابعين لمجال اختصاصهم وهم:

- المؤسسات الخاضعين للنظام الحقيقي .

- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات التي يفوق رقم

أعمالها 30000000 دج.

مهامه:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص.
- مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- الجداول وسندات الإيراد وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوي .
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود .
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

يسير مركز ضرائب من طرف رئيس المركز وهو يتشكل من:

1- ثلاث مصالح رئيسية:

-المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات.

-المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.

-المصلحة الرئيسية للمنازعات .

2- مصلحتين:

- مصلحة الاستقبال والإعلام.

- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

3- قباضة.

➤ المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- التمثل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقد يمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيل مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

➤ تعمل على تسيير:

- أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ج) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- د) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- هـ) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

➤ 2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية .

➤ **تعمل على تسيير:**

أ) **مصلحة البطاقات والمقارنات:** وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب) **مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق،** وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ج) **مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق؛** وتكلف بـ:

- برمجة وانجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها .
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .

(د) مصلحة المراقبة، التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان .
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

➤ 3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و /أو استرجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .
- معالجة منازعات التحصيل.

(ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي.
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

(ج) مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛

-إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

➤ **4. مصلحة الاستقبال والإعلام،** تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

➤ **5. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل،** وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

➤ **6. القباضة،** وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

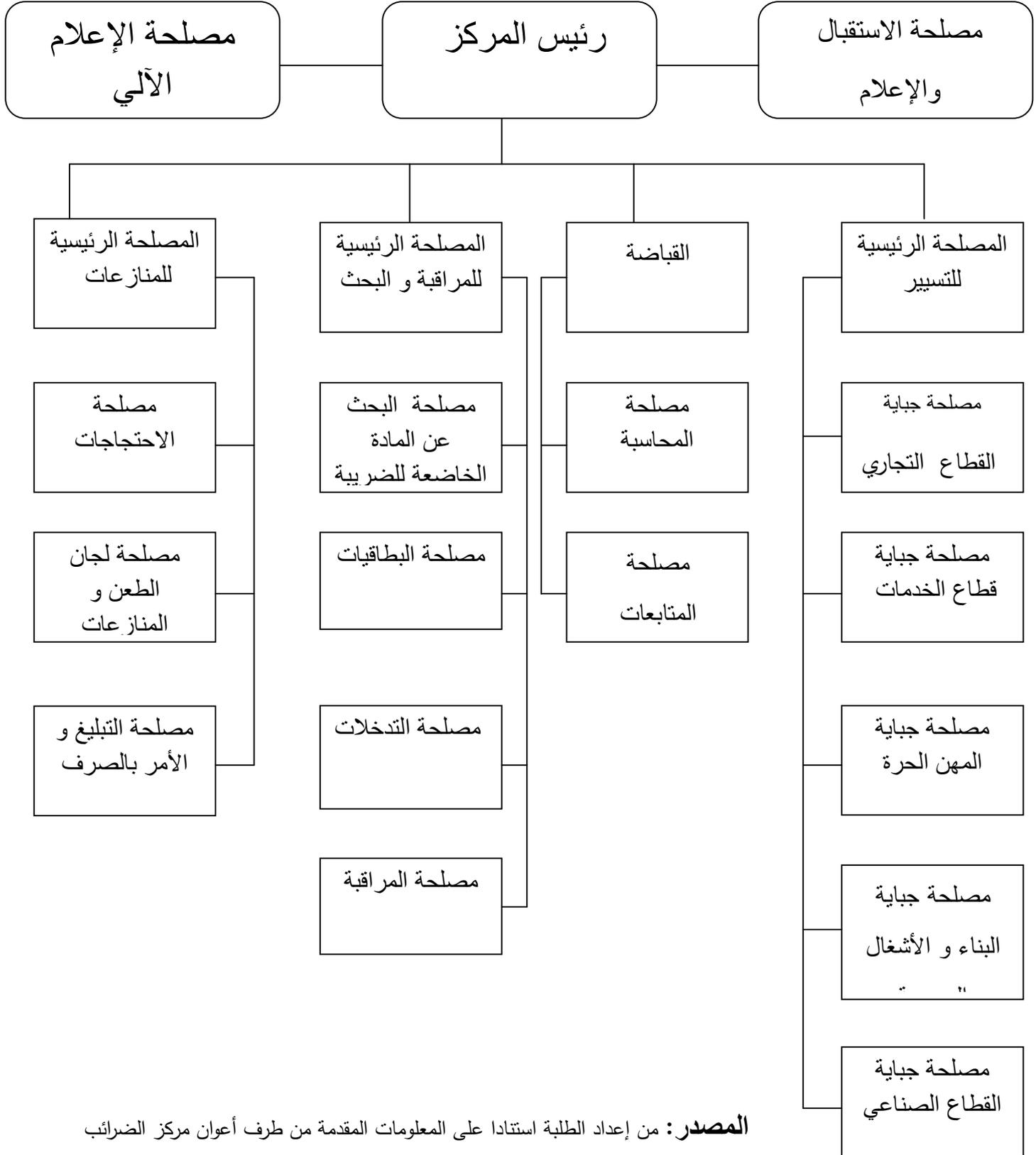
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

➤ **تعمل على تسيير:**

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

الشكل 02: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا على المعلومات المقدمة من طرف أعوان مركز الضرائب

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمركز الضرائب لولاية النعامة

قمنا بالانتقال في البداية إلى مديرية الضرائب بالنعامة أين تم توجيهنا إلى مركز الضرائب بذات المنطقة وبالتحديد للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (فرقة التحقيق في المحاسبة) وذلك من أجل القيام بدراسة حالة على موضوع بحثنا وأيضا لإزالة الغموض والإجابة على الإشكالية المطروحة في دراستنا حيث تم اختيار ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية وبالأخص التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بين العدد الهائل من الملفات المعالجة.

تم اختيار الملف الجبائي الذي قمنا بدراسته وفق معايير معينة: حسب نوع النشاط الممارس (خدمي) وحسب الطبيعة القانونية للمكلف (شخص طبيعي).

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

تعتبر المرحلة التحضيرية أول الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل الشروع في عمله وتتمثل في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع لعملية التدقيق، حيث يقوم بجلب الملف الجبائي الموجود على مستوى الإدارة الجبائية (مصلحة التسيير) ومراقبته .

1. التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف (X) شخص طبيعي صاحب مؤسسة الأشغال العمومية. رأسمالها 2 000 000 ومقرها الكائن بولاية النعامة تم انشاءها بتاريخ 06/02 / 2010، ويشرف على إدارتها صاحبها شخصيا، تخضع للنظام الضريبي الحقيقي، ويخضع للرسم على القيمة المضافة 19%، 17% TVA، والرسم على النشاط المهني 2% TAP، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG صنف أرباح مهنية، وصنف رواتب وأجور، في حين السنوات المعنية بالتدقيق هي 2015-2016-2017-2018 .

- تحت شهادة الوجود رقم *****
- الرقم الجبائي : *****
- الرقم الإحصائي : *****

2. الإجراءات التمهيدية:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (X) ، قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 2019/093 الصادر بتاريخ 2019/06/11 إلى المكلف (X) مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وتم التسليم إلى المسير شخصيا مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة، حيث بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره.
- تحديد تاريخ في: 2019/06/21 ومكان التدخل بالساعة على 10 صباحا، حيث تكون بالمؤسسة الخاصة بالمكلف ما لم يقوم صاحبها بتقديم طلب للإدارة الجبائية لنقل محل التدقيق لدى مصالحهم عن طريق على طلب خطي، ويتم تحديد المحققان المكلفان بالتحقيق و كذا رئيس الفرقة المكلفة بالتدقيق.
- في حالة عدم تقديم السجلات والوثائق المحاسبية المطلوبة يتم ملئ محضر معاينة لغياب هذه السجلات.
- بعد سحب الملف الجبائي من مصلحة التسيير بعد تحرير طلب سحب يقوم المدقق بـ :
- مراقبة السجلات المحاسبية شكليا والتركيز على الأختام والفراغات المتروكة وكذا ترتيب الصفحات وترقيمها.
- فحص الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة تلك الخاصة بالميزانية ولواحقها.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية المملوءة من طرف مصلحة التسيير D29 والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ومن الرسوم المتعلقة به مثل TVA و TAP .

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي 5 خمسة أشهر من الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف من جهة ومن الدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى، والتي أفرزت عدة تجاوزات نذكرها فيما يلي:

بالنسبة لدورة 2015:

- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية بقيمة 1 000 189 دج .
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على القيمة المضافة والمقدرة ب 170 032 دج.
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على النشاط المهني والمقدرة ب 20 003 دج .
- غياب الوثائق المحاسبية و عدم تقديمها من طرف المكلف .

بالنسبة لدورة 2016:

- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية بقيمة 1 996 700 دج .
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على القيمة المضافة والمقدرة ب 339 439 دج.
- بتاريخ 2016/06/11 تم وجود رسوم مستردة بقيمة 100 262 دج على فاتورة شراء رقم /315 محسومة بدون تبرير طريقة التسديد
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على النشاط المهني والمقدرة ب 39 933 دج .
- غياب الوثائق المحاسبية وعدم تقديمها من طرف المكلف.

بالنسبة لدورة 2017:

- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية بقيمة 101 000 دج .
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على القيمة المضافة والمقدرة ب 84 860 دج.
- بتاريخ 2017/03/10 تم وجود رسوم مستردة بقيمة 750 616 دج على فاتورة شراء رقم/143 محسومة بدون تبرير طريقة التسديد.
- بتاريخ 2017/03/10 تم وجود رسوم مستردة بقيمة 750 616 دج على فاتورة شراء رقم/30 محسومة بدون تبرير طريقة التسديد.
- بتاريخ 2017/12/31 تم وجود رسوم مستردة بقيمة 427 814 دج على فاتورة شراء رقم/22 محسومة بدون تبرير طريقة التسديد.
- تم وجود فارق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية في وثيقة G50 للرسم على النشاط المهني و المقدرة ب 2 020 دج .
- غياب الوثائق المحاسبية وعدم تقديمها من طرف المكلف .

بالنسبة لدورة 2018:

- غياب الوثائق المحاسبية وعدم تقديمها من طرف المكلف .

1. رقم الأعمال:

بمقارنة التصريحات تم وجود فارق في رقم الأعمال في السنوات التالية: 2015، 2016،

2017

الجدول 03: رقم الأعمال بعد التحقيق:

2018	2017	2016	2015	السنوات/ التعيين
9 677 550	46 771 91	30 250 016	36 001 750	رقم الأعمال المحقق
9 677 550	45 761 91	28 253 316	35 001 600	رقم الأعمال المصرح به
-	101 000	19 967 00	1 000 189	الفرق

الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمركز الضرائب – النعامة -

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2. الرسم على القيمة المضافة TVA :

بمقارنة التصريحات الفصلية مع حسابات العمليات البنكية تم وجود فارق في رقم

الأعمال لتصبح الوضعية كالتالي:

الجدول 04: تسوية الرسم على القيمة المضافة:

التعيين / السنوات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المحقق	36 001 790	30 250 016	4 677 191	9 677 550
رقم الأعمال المصرح به	35 001 600	28 253 316	4 576 191	9 677 550
الفرق الخاضع للرسم	1 000 189	1 996 700	101 000	-
الحقوق المطالب بها	170 032	339 439	19 190	-
%العقوبات المفروضة 25 10% 15%	25 505	84 860	1 919	-
المبلغ المستحق	195 537	424 299	21 109	-

ملاحظة: بالنسبة لمعدل الرسم على القيمة المضافة تم تعديله من سنة 2017 إلى 19%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

3. الرسم على القيمة مضافة / مشتريات:

تطبيقا لأحكام المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تستفيدون من الحسومات

الخاصة الرسم على القيمة المضافة في الفواتير المقدمة من قبلكم إلا أنه تم إثبات ما يلي:

إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة للفواتير الآتية: تطبيقا لأحكام المادة 30 من نفس

القانون تم إدماج الرسم على القيمة المضافة لعدم تبرير طريقة التسديد.

سنة 2016 :

التصريح الفصلي لشهر مارس.

الفاتورة رقم 315 بتاريخ 2016/06/11 للمورد (x) بمبلغ 100 262 دج

مجموع الرسم المسترجع : 100 262 دج

سنة 2017:

الفاتورة رقم 143 بتاريخ 2017/12/31 للمورد (x) بمبلغ 750 616 دج

الفاتورة رقم 30 بتاريخ 2017/03/10 للمورد (x) بمبلغ 750 616 دج

الفاتورة رقم 22 بتاريخ 2017/10/10 للمورد (x) بمبلغ 427 814 دج

مجموع الرسم المسترجع : 529 049 دج

$$529\ 049 = 750\ 616 + 750\ 616 + 427\ 814$$

الجدول 05: الرسوم المستردة على المشتريات:

السنوات/ التعيين	2015	2016	2017	2018
الرسوم المسترجعة المحسومة	4 975 321	4 103 284	6 973 396	1 535 191
الرسوم المسترجعة المقبولة	4 975 321	4 003 022	6 444 347	1 535 191
الفرق	-	100 262	529 049	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

4. الرسم على النشاط المهني: TAP

إن رقم الأعمال المحقق في الرسم على القيمة المضافة قد أخذ كأساس في الرسم على النشاط المهني:

الجدول 06 : الرسم على النشاط المهني

2018	2017	2016	2015	التعيين / السنوات
9 677 550	4 677 191	30 250 016	36 001 790	رقم الأعمال المحقق
9 677 550	4 576 191	28 253 316	35 001 600	رقم الأعمال المصرح به
-	101 000	1 996 700	1 000 189	الفرق الخاضع للرسم
-	2 020	39 933	20 003	الحقوق المطلوبة 2 %
-	202	3 993	2 000	العقوبات المفروضة %10
-	2222	43 926	22 000	المبلغ المستحق

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5. الضريبة على الدخل أرباح مهنية: IRG bic:

تطبيقا لأحكام المادة 44 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية تم إخضاع المكلف (x) تلقائيا وذلك لعدم تقديم المحاسبة.

بتطبيق معدل الربح الصافي 12% وذلك لجميع السنوات المعنية بالتحقيق من سنة 2015 إلى سنة 2018 وفقا لمدونة النشاطات.

سنة 2015:

رقم الأعمال المحقق 36 001 790 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 12 % على رقم الأعمال

$$\text{دج } 4\,320\,214 = 36\,001\,790 * 0.12$$

الربح المصرح به : 3 504 274 دج

الفرق المطالب به:

$$4\ 320\ 214 - 3\ 504\ 274 = 815\ 940 \text{ دج}$$

سنة 2016:

رقم الأعمال المحقق 30 250 016 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 12 % على رقم الأعمال

$$30\ 250\ 016 * 0.12 = 3\ 630\ 000 \text{ دج}$$

الربح المصرح به : 2 825 331 دج

الفرق المطالب به:

$$30\ 250\ 016 - 2\ 825\ 331 = 804\ 669$$

سنة 2017 :

رقم الأعمال المحقق 4 677 191 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 12 % على رقم الأعمال

$$4\ 677\ 191 * 0.12 = 561\ 262 \text{ دج}$$

الربح المصرح به : 457 619 دج

الفرق المطالب به :

$$561\ 262 - 457\ 619 = 103\ 643 \text{ دج}$$

سنة 2018 :

رقم الأعمال المحقق : 9 677 550 دج

الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمركز الضرائب – النعامة -

الربح المحقق تطبيقاً لنسبة 12 % على رقم الأعمال

$$9\ 677\ 550 * 0.12 = 1\ 161\ 306 \text{ دج}$$

الربح المصرح به : 967 750 دج

الفرق المطالب به :

$$1\ 161\ 306 - 967\ 750 = 193\ 556 \text{ دج}$$

الجدول 07 : جدول الضريبة على الدخل أرباح مهنية

التعيين / السنوات	2015	2016	2017	2018
الأسس الأولية	4 320 214	3 630 000	561 262	1 161 306
الأسس المصرح بها	3 504 274	2 825 331	457 619	967 750
الفرق المسجل	815 940	804 669	103 643	193 556

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة .

ملاحظة: الضريبة تخضع لجدول السلم التصاعدي تطبيقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

الجدول 08 : جدول شرائح IRG

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120 000
20 %	من 120 001 إلى 360 000
30 %	من 360 001 إلى 1 440 000
35 %	أكثر من 1 440 000

تطبيق الغرامات حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف أعوان مركز الضرائب.

6. الحقوق المستحقة:

بعد تطبيق جدول السلم التصاعدي يصبح جدول الحقوق كالاتي:

الجدول 09 : جدول الحقوق المستحقة

2018	2017	2016	2015	التعيين / السنوات
288 391	108 378	1 138 500	1 380 007	الحقوق الجديدة
230 325	77 285	856 865	1 094 495	الحقوق الأولية
58 066	31 093	281 635	285 512	الفرق المسجل
5807	3110	70 408	71 378	العقوبات المفروضة 10 % 25%
63 873	34 203	352 043	356 890	المبلغ المستحق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

6/ الضريبة على الدخل صنف مرتبات وأجور: تم الاحتفاظ بالأسس المصرحة

الأولية

7. العقوبات والغرامات:

تطبيقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول 10 : جدول العقوبات

السنوات	طبيعة الضريبة	المعدل المطبق	الحقوق المستحقة	معدل الغرامة	الغرامة	المجموع
2015	TVA	17%	170 032	15%	25 505	195 537
	TAP	2%	20 003	10%	2000	22 003
	IRG/BIC	B	285 512	25%	71 378	356 890
2016	TVA	17%	339 439	25%	84 860	424 299
	TAP	2%	39 933	10%	3 993	43 926

الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمركز الضرائب – النعامة -

115 302	15 040	15%	100 262	-	TVA/A	
352 043	70 408	25%	281 635	B	IRG/BIC	
21 109	1 919	10%	19 190	19%	TVA	2017
2 222	202	10%	2 020	2%	TAP	
661 311	132 262	25%	529 049	-	TVA/A	
34 203	3 110	10%	31 093	B	IRG/BIC	
63 873	5 807	10%	58 066	B	IRG/BIC	2018
2 292 718	416 484	-	1 876 234		المجموع	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

أولاً: التبليغ بنتائج التدقيق:

بعد تحرير وإرسال التبليغ الأولي رقم 2019/04 بتاريخ 2019/12/23 + وصل الاستلام،
بعد انقضاء 40 يوم من تاريخ استلام قدم المكلف بالضريبة والخاضع لعملية التدقيق الإجابة
بتاريخ 2020/02/06

ثانياً: دراسة إجابة المكلف:

- قام المكلف بالاحتفاظ بالأسس الأولية للريح مع طلب بمراجعة المعدل المطبق على الريح.
- بعد دراسة الإجابة يتم تحضير التبليغ النهائي حيث قام العون المكلف ب :
- الاحتفاظ بالأسس المحققة في التبليغ الأولي (لعدم تبرير الفارق في رقم الأعمال)
- الاحتفاظ بالأسس المحققة في الرسم على القيمة المضافة للمشتريات وذلك لعدم تقديم المكلف لوصل تسديد الفواتير.
- أما بالنسبة للضريبة على الدخل للأرباح المهنية تم مراجعة معدل الريح المطبق من 12% إلى 11% .
- الضريبة على الدخل صنف رواتب وأجور ثم الاحتفاظ بالأسس الأولية .

تسوية الضريبة على الدخل أرباح مهنية:

تم مراجعة معدل الربح من 12% إلى 11% و ذلك لجميع السنوات المعنية بالتحقيق من سنة 2015 إلى سنة 2018 وفقا لمدونة النشاطات .

سنة 2015:

رقم الأعمال المحقق 36 001 790 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 11% على رقم الأعمال

$$36\ 001\ 790 * 0.11 = 3\ 960\ 197 \text{ دج}$$

الربح المصرح به : 3 504 274 دج

الفرق المطالب به :

$$3\ 960\ 197 - 3\ 504\ 274 = 455\ 922 \text{ دج}$$

سنة 2016:

رقم الأعمال المحقق: 30 250 016 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 11% على رقم الأعمال

$$30\ 250\ 016 * 0.11 = 3\ 327\ 500 \text{ دج}$$

الربح المصرح به : 2 825 331 دج

الفرق المطالب به :

$$3\ 327\ 500 - 2\ 825\ 331 = 502\ 169 \text{ دج}$$

سنة 2017 :

رقم الأعمال المحقق 4 677 191 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 11 % على رقم الأعمال :

$$4\ 677\ 191 * 0.11 = 514\ 491$$

الربح المصرح به : 457 619 دج

الفرق المطالب به :

$$514\ 491 - 457\ 619 = 56\ 872 \text{ دج}$$

سنة 2018 :

رقم الأعمال المحقق : 9 677 550 دج

الربح المحقق تطبيقا لنسبة 11% على رقم الأعمال

$$9\ 677\ 550 * 0.11 = 1\ 064\ 530$$

الربح المصرح به : 967 750 دج

الفرق المطالب به:

$$1\ 064\ 530 - 967\ 750 = 96\ 780 \text{ دج}$$

الجدول 11 : جدول تسوية الضريبة على الدخل أرباح مهنية

2018	2017	2016	2015	التعيين / السنوات
1 064 530	514 491	3 327 500	3 960 197	الأسس الأولية
967 750	457 619	2 825 331	3 504 274	الأسس المصرح بها
96 780	56 872	502 169	455 922	الفرق المسجل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على عملية التدقيق المحاسبي

الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمركز الضرائب – النعامة -

ملاحظة: الضريبة تخضع لجدول السلم التصاعدي تطبيقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

الجدول 12 : جدول شرائح IRG

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120 000
20 %	من 120 001 إلى 360 000
30 %	من 360 001 إلى 1 440 000
35 %	أكثر من 1 440 000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تطبيق الغرامات حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

8. الحقوق المستحقة:

بعد تطبيق جدول السلم التصاعدي يصبح جدول الحقوق كالاتي:

الجدول 13: جدول تسوية الحقوق المستحقة

التعيين / السنوات	2015	2016	2017	2018
الحقوق الجديدة	1 254 069	1 032 625	94 347	259 359
الحقوق الأولية	1 094 495	856 865	77 285	230 325
الفرق المسجل	159 574	175 760	17 062	29 034
العقوبات المفروضة 10% %15	23 936	26 364	1706	2 903
المبلغ المستحق	183 510	202 124	18 768	31 937

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

9. العقوبات والغرامات:

تطبيقا لأحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول 14: جدول العقوبات

السنوات	طبيعة الضريبة	المعدل المطبق	الحقوق المستحقة	معدل الغرامة	الغرامة	المجموع
2015	TVA	17%	170 032	15%	25 505	195 537
	TAP	2%	20 003	10%	2000	22 003
	IRG/BIC	B	159 574	15%	23 936	183 510
2016	TVA	17%	339 439	25%	84 860	424 299
	TAP	2%	39 933	10%	3 993	43 926
	TVA/A	-	100 262	15%	15 040	115 302
	IRG/BIC	B	175 760	15%	26 364	202 124
2017	TVA	19%	19 190	10%	1 919	21 109
	TAP	2%	2 020	10%	202	2 222
	TVA/A	-	529 049	25%	132 262	661 311
	IRG/BIC	B	17 062	10%	1 706	18 768
2018	IRG/BIC	B	29 034	10%	2 903	31 937
	المجموع	-	1 601 358	-	320 690	1 922 048

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثالثا: التبليغ النهائي:

يتم إعداد التبليغ النهائي ثم إرساله للمكلف بالضريبة حيث تم ذلك بتاريخ 2020/04/09 رفقة وصل الاستلام ممضي من طرف رئيسة فرقة البحث والمحققين + الإنذار الضريبي (ROLE) رقم 2020/250 بتاريخ 21 / 04 / 2020.

منه يتم إعداد بطاقة نهاية أشغال التحقيق وإعداد التقرير المحاسبي rapport de verification مرفق بالنسخ المبينة في الأسفل (الملاحق) حيث يتم إرساله إلى مديرية الضرائب لولاية النعامة التي بدورها تقوم بإرساله للمديرية الجهوية ببشار .

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج

بعد قيامنا بعرض الدراسة الميدانية، والمتمثلة في دراسة ملف مكلف بالضريبة الذي خضع لعملية التدقيق المحاسبي خلال 04 سنوات، تم الوصول إلى مجموعة من النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف اختبار صحتها.

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية .

أولا: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية .

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى:

1. إتباع الأعوان المدققين خطوات وإجراءات عملية التدقيق وفق دليل المدقق في المحاسبة بانتظام لتفادي الوقوع في الأخطاء أو التجاوزات من طرفهم ،مع الأخذ بعني الاعتبار مختلف الإشعارات والنتائج التي سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، وهذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية:
 - إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف (X) مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وتم التسليم إلى المسير شخصيا مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون و هي 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة، حيث بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره؛
 - تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمتضمن نتائج التقييم وللمكلف الحق الرد عليها بتوضيحات والتبريرات في أجل حددها القانون أربعين (40) يوما؛
 - بعد تحرير وإرسال التبليغ الأولي، وبعد انقضاء 40 يوما من تاريخ الاستلام قدم المكلف بالضريبة والخاضع لعملية التدقيق الإجابة؛
 - يتم إعداد التبليغ النهائي ثم إرساله للمكلف بالضريبة رفقة وصل الاستلام ممضي من طرف رئيسة فرقة البحث والمحققين + الإنذار الضريبي.
2. على العون المدقق التحقيق عن هوية المكلف الخاضع للرقابة لمعرفة طبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني من أجل تحديد الضرائب والرسوم. ومن خلال دراستنا تبين أن المكلف (X)

شخص طبيعي، صاحب مؤسسة الأشغال العمومية و يخضع للضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي .

3. الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعاينة لأجل كشف الأخطاء والإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق قيام بأبحاث وطلب معلومات عديدة مع كل الأطراف التي لها لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف ومن خلال دراستنا تم طلب معلومات من طرف البنوك لإعطاء كشف تفصيلي على المقبوضات الخاصة بالملكف للسنوات المعنية التدقيق لمعرفة العقود المبرمة، وهذا من أجل تحديد رقم الأعمال المحقق، ومقارنته مع ما هو مصرح به.

ثانيا: تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى:

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليقات الصادرة من المديرية العامة للضرائب، وخاصة ما يتعلق منها مديرية الأبحاث والتدقيقات، التي تساعد الأعوان المدققين في أداء مهمتهم كما ينبغي.
- حسب المادة 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون.

إلا أنه في دراستنا تم إدماج الرسم على القيمة المضافة تطبيقا لأحكام المادة 30 من نفس القانون لعدم تبرير طريقة التسديد للسنوات التالية:

سنة 2016 : تم استرجاع ما قيمته 100 262 دج

أما في **سنة 2017** : تم استرجاع 529 049 دج .

- الأرباح المحققة سنويا من نشاطات المكلفين تم حسابها عن طريق استخدام معدل الربح الصافي من تقدير العون المدقق، والذي قدر ب 12% من رقم الأعمال وذلك لجميع السنوات المعنية 2015، 2016، 2017، 2018.

ثالثا: المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية .

هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف وهذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات.

- في دراسة الحالة التي قمنا بها المكلف لم يتم بتقديم هذه الدفاتر والوثائق المحاسبية

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

1. قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلفين من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد 09 ، 10 و 12 من القانون التجاري وعليه من التوصل إلى رفض محاسبة المكلف (X) نظرا لغياب الدفاتر الإلزامية مما استدعى على العون المدقق أن يقوم بتحرير محضر معاينة يثبت عدم وجود الدفاتر القانونية .

2. قدرة فحص الوثائق الختامية على دعم الرقابة الجبائية :

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

3. قدرة الوثائق الإثباتية على دعم الرقابة الجبائية:

لاحظنا في دراستنا الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع والشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحددة كعدم تبرير طريقة التسديد وعليه كانت المحاسبة غير مقنعة لكونها غير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية .

أما في دراسة الحالة التي قمنا بها قام العون المدقق بمعاينة فواتير الشراء حيث وجدها غير مطابقة ولم تحترم الشروط القانونية المنصوص عليها وذلك لعدم تبرير المكلف لطريقة تسديدها، مما اضطر العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال.

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

من خلال الدراسة الميدانية تم رفض محاسبة المكلف (X) من حيث الشكل بسبب غياب الدفاتر المحاسبية وعدم احترام أدنى الشروط القانونية، أما من حيث المضمون تم تعديل السنوات 2015 2016 2017 بسبب الأخطاء والتجاوزات، بالإضافة إلى المصاريف المرفوضة وغير المبررة، وعليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بناء على تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة الذي يمثل حجم النشاط الممارس من طرف المكلف والذي على أساسه يتم تحديد الأرباح المحققة خلال الدورة، ونشير أن معظم الأرباح والرسوم تفرض على القاعدة المنشئة للضريبة لكون رقم الأعمال يمثل وعاء الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA أما الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال تخضع للضرائب المباشرة والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

أ- قدرة رقم الأعمال على دعم الرقابة الجبائية

عند إعادة التقدير رقم الأعمال لنشاط المكلف (X) والمتمثل في مقاوله الأشغال العمومية كانت النتائج كالتالي: تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف، وعلى هذا الأساس تم تحديد رقم الأعمال المحقق على أساس مقبوضات المؤسسة ومقارنتها مع التصريحات والمعلومات الواردة، وكانت النتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيه :

الجدول 15: رقم الأعمال بعد التحقيق :

السنوات/ التعيين	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المحقق	36 001 790	30 250 016	46 771 91	9 677 550
رقم الأعمال المصرح به	35 001 600	28 253 316	45 761 91	9 677 550
الفرق	1 000 189	1 996 700	101 000	-

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثاني : دراسة ميدانية بمركز الضرائب – النعامة -

قام العون المدقق في تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة السنوات 2015 ، 2016 ، 2017 2018 تم تحديد الربح المحقق على تطبيق معدل الربح قدره % 12 من رقم الأعمال المحقق و ذلك من تقدير العون المدقق .فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

الجدول 16 : جدول الضريبة على الدخل أرباح مهنية

التعيين / السنوات	2015	2016	2017	2018
الأسس الأولية	4 320 214	3 630 000	561 262	1 161 306
الأسس المصرح بها	3 504 274	2 825 331	457 619	967 750
الفرق المسجل	815 940	804 669	103 643	193 556

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي .

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

الجدول 17 : جدول العقوبات

السنوات	طبيعة الضريبة	المعدل المطبق	الحقوق المستحقة	معدل الغرامة	الغرامة	المجموع
2015	TVA	17%	170 032	15%	25 505	195 537
	TAP	2%	20 003	10%	2000	22 003
	IRG/BIC	B	285 512	25%	71 378	356 890
2016	TVA	17%	339 439	25%	84 860	424 299
	TAP	2%	39 933	10%	3 993	43 926
	TVA/A	-	100 262	15%	15 040	115 302
	IRG/BIC	B	281 635	25%	70 408	352 043
2017	TVA	19%	19 190	10%	1 919	21 109
	TAP	2%	2 020	10%	202	2 222
	TVA/A	-	529 049	25%	132 262	661 311
	IRG/BIC	B	31 093	10%	3 110	34 203
2018	IRG/BIC	B	58 066	10%	5 807	63 873
-	المجموع		1 876 234	-	416 484	2 292 718

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي .

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثاني والمتمثل في دراسة ميدانية لإحدى أساليب الرقابة الجبائية والمتمثلة في التدقيق المحاسبي حيث تم ذلك بمركز الضرائب بولاية النعامة، بالنسبة للمبحث الأول فقد تم تقديم لمحة عن محل الدراسة، المبحث الثاني فقد خصص لإعطاء صورة على دور التدقيق المحاسبي وعن الإجراءات الميدانية المتبعة من طرف الأعوان المدققين لكشف الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة والمناورات، وتقويمها لكشف الفروق بين الأرقام المحققة والأرقام المصرح بها لتأسيس رقم أعمال حقيقي والذي على أساسه يتم فرض الضرائب والرسوم الواجب الالتزام بها من طرف المكلف، أما في المبحث الثالث فقد قمنا بتحليل وتفسير النتائج التي توصلنا إليها أثناء دراستنا الميدانية حيث يمكننا القول أن أدوات التدقيق وفحص المحاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون تعتبر من أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، حيث التحكم بها بشكل سليم يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية والذي يعد من بين أهم المواضيع التي تتعلق بالإيرادات العامة للدولة ،حيث أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية بهدف الحفاظ على الموارد الضريبية وكذا كشف الأخطاء والتجاوزات والإغفالات الموجودة في تصريحات المكلفين بالضريبة سواء عن قصد أو بدون قصد، لتقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبة بهدف تصحيحها وإعادة تقييمها لاسترجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة .

لهذا تسعى الدولة جاهدة للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية، من خلال التطرق إلى إجراءاتها في إطار التحقق من التصريحات، فقد تم إبراز الدور الجبائي لمديرية الضرائب وإسهاماتها في حماية موارد الدولة من خلال تأكيد حضورها الدائم عن طريق التدخلات وعمليات التحقيق المتكررة، مستخدمة بذلك جميع إمكانياتها وهياكلها المنتشرة عبر كامل التراب الوطني، كما أن دور هذا الجهاز الرقابي لا يقصر على مراقبة تصريحات المكلفين فقط، بل يتعداه إلى إعلام المكلفين بالضريبة عن الحقوق المخولة لهم والتي تحميهم من تعسف الإدارة، وكذا مختلف الواجبات والالتزامات المفروضة عليهم.

سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية، ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل التجاوزات المستعملة.

لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون سليمة وخالية من الأخطاء

التي يترصدها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان .

النتائج:

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قانون المالية و يتعلق الأمر سواء بالأعوان المدققين أو المكلفين بالضريبة لكونها تساهم في دعم الرقابة الجبائية .
- من خلال هذه النتيجة يمكننا اختبار الفرضية الأولى والتي تقول "تعتبر الدلائل والقوانين الجبائية والمبادئ المحاسبية الأدوات التي يعتمد عليها العون المدقق والالتزام بها يساهم في دعم الرقابة الجبائية" بتأكيد صحتها لكون أدوات التدقيق السابقة ساهمت في دعم الرقابة الجبائية المجسدة.
- يعتبر رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشأة للضريبة.
- من خلال هذه النتيجة يمكننا اختبار الفرضية الثانية والتي تقول "إن عملية فحص محاسبة المكلف عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة من أهم مراحل التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية" بتأكيد صحتها حسب وجهة نظرنا إذ حيث كانت هذه المرحلة من أهم المراحل التي اعتمد عليها العون المدقق.
- إن الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لرقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية .
- من خلال هذه النتيجة يمكننا اختبار الفرضية الثالثة التي تقول "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لرقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية" بتأكيد صحتها حسب وجهة نظرنا لكون أي خلل ينجم في إعادة تقدير حساب رقم الأعمال من طرف العون المدقق قد يشكل مشكلا له في القيام بعملية التدقيق .
- الفحص الجيد للوثائق الختامية : الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية .
- إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي وهذا ما لاحظناه عند دراستنا للواجبات الجبائية التي فرضها المشرع الجبائي على المكلف وذلك بالقيام ومن تلقاء نفسه بتقديم مختلف

التصريحات لإدارة الضرائب المتعلقة بمختلف المداخل وتقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة فيما بعد للتأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات.

• تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والهدف منها التقليل من التهرب الضريبي، حيث قمنا في دراستنا الميدانية بالرقابة على الوثائق الخاصة بالمكلف .

• تؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المدلى بها ،وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف.

• الحرص على تطبيق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على الكشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد من التأخر في إيداع التصريحات أو عدم تقديمها أصلا وهو ما رأيناه في دراستنا الميدانية .

• يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة.

- ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية، لنرى التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها.

الإقتراحات:

- 1- توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من لفعالية والكفاءة.
- 2- العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في الإعلام والترشيد الضريبي.
- 3- تحديث وتطوير الدلائل الخاصة بالرقابة الجبائية للتكيف مع كل الأخطاء والممارسات المشبوهة بالغش والتهرب الضريبي.
- 4- تنظيم النصوص القانونية الجبائية على اختلافها وفق العمليات والإجراءات المتعلقة بكل نوع من أنواع الضرائب حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.
- 5- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.
- 6- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهنة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- 7- تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافئات تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.
- 8- التكوين والتدريب المستمر للموظفين لزيادة كفاءتهم وخبرتهم.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

1 - المراجع باللغة العربية :

* الكتب :

- (1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، لطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- (2) إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس بنغازي ليبيا 2008 .
- (3) أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الطبعة الأولى الدار الجامعية، مصر 2007.
- (4) إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال - حادثة وتطور - مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع 2009.
- (5) بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة الجبائية ، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر 2011 .
- (6) حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ.
- (7) حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع المكتبة القانونية، الأردن 2010.
- (8) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - ، الطبعة 6 ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 2016 .
- (9) خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر عمان، 2005 .
- (10) سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الأردن، 2010.
- (11) سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار اليازوري عمان الأردن الطبعة الأولى 2007 .

- 12) سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الاولى، دار المفيد للنشر والتوزيع الجزائر ، 2011.
- 13) صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى ، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010 .
- 14) عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007.
- 15) عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة ، الطبعة الأولى ،الدار الجامعية الإسكندرية،1905.
- 16) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية- ، الطبعة الثانية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 .
- 17) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2008 .
- 18) محمد فضل مسعد و د .خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
- 19) محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة - تأصيل علمي - ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس 2000.
- 20) محمود حسين الوالي ، زكرياء أحمد عزام ، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، الطبعة الاولى ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، 2000.
- 21) هادي التميمي، مدخل إلي التدقيق - من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، عمان،2006.

* المذكرات:

- 1) العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة ، جامعة الدكتور يحيي فارس ، المدينة ، أكتوبر . 2008 .
- 2) لياس قلاب دبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011/2010.
- 3) طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في نظام الضريبي اللجائري في فترة 1995-1999 ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر 2001 -2002 .
- 4) محمد محمود ذيب حوسو ، التدقيق لأغراض الضريبية ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية ، جامعة النجاح ، فلسطين، 2005.

* الدلائل والجرائد والمراسيم :

- 1) المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية العدد رقم 78 ، الصادر بتاريخ 2009/12/31 .
- 2) ميثاق المكافين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2015 .
- 3) المواد 193 و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- 4) المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية 2020.

2- المراجع باللغة الأجنبية

- 1) Claude Laurent, contrôle fiscale la vérification de comptabilité ,Paris ,1995.
- 2) Guide du vérificateur de comptabilité, ministère des finances, Direction Générale Des Impôts, Direction Des Recherches Et Vérification, Edition Alger Print,2001.
- 3) Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle ,économique, Paris,1984.

الألاحق

PASSIF

	01.01.2011 Au 31.12.2011	01.01.2012 Au 31.12.2012	01.01.2013 Au 31.12.2013	01.01.2014 Au 31.12.2014	01.01.2015 Au 31.12.2015
Capital propre					
- Capital émis					
- Capital n. Amble					
- Résultat net					
- Résultat par groupe					
- Autres capitaux propres					
- Report à nouveau	(544.809)				
- Total - 01 -	4.552.169				
Passif Non courant					
- Engagements et dette finan-					
- cières					
- Total II					
Passif courant					
- Financements directs					
- K No 109					
- Total	209.222				
- Dette dette					
- 958.210					
Provision - Passif					
- Total III					
- 16.281.612					
Total Courant Passif					
- 20.639.782					
Total					
- 20.639.782					



Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

Direction générale des impôts

[Empty field for Fiscal Identifier]

CENTRE DES IMPOTS - NAAMA

CODE TERRITOIRE

[Empty field for Territory Code]

N° / CDI N/ SPCR /2020

CODE ACTIVITE

[Empty field for Activity Code]

NUMERO D'ARTICLE

[Empty field for Article Number]

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° [Empty field] / [Empty field]

A/ GENERALITES

1. **Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée :**

- Forme juridique : P. PHYSIQUE
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Désignation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
 - Associé Majoritaire :
 - Associé Minoritaire :
 - Non Associé :
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :.....

////////////////////////////////////

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

ACTIF	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	Observations
	Au 31.12.2015	Au 31.12.2016	Au 31.12.2017	Au 31.12.2018	
Actif Non Courants					
- Equipement					
- Immobilisations incorporelles					
- Immobilisations corporelles					
- Terrain					
- Participations financières					
- Actif financier	4 201 219				
- Total Actif n. Courant	4 201 219				
Actif Courant					
- Stocks et créances					
- Créances et comptes clients					
- Autres débiteurs	3 078 717				
- Impôts et taxes	6 816				
- Trésorerie	4 260 650				
- Total Actif Courant	16 586 162				
- Total Général Actif	20 639 782				
Totaux	20 639 782				

PASSIF	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	Observations
	Au 31.12.2015	Au 31.12.2016	Au 31.12.2017	Au 31.12.2018	
Capitaux propres					
- Capital émis					
- Capital en Appel					
- Résultat net					
- Résultat par groupe	4 546 978				
- Autres Capitaux Propres					
- Réserve à nouveau	(144 809)				
- Total I	4 552 169				
Passif Non courant					
- Emprunts et dettes financières					
- Impôts					
- Total II					
Passif Courant					
- Fournisseurs et comptes	16 110 133				
- Impôts	209 722				
- Autres débite	958 210				
- Trésorerie - Passif					
- Total III	16 287 612				
- Total Général Passif	20 639 782				
Totaux	20 639 782				

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°

محضر معاينة

(1)

المواد 152 و 224-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعاملة.
المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002.

من عام

في اليوم

نحن المضمين أسفله (2) :

و على الساعة

الحائزين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) :

الممثل من طرف (5) :

للتقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مائلي :

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بنقل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد :

لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض - (6) و صرح بمائلي :

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء

إمضاء المعني،



(1) مرسوم المعاينة المادية ؛
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة؛
(3) اسم و لقب ورتبة العون ؛
(4) الإسم و اللقب أو العنوان الاجتماعي و عنوان التكلفة بالقرية ؛
(5) اسم و لقب ورتبة الممثل ؛
(6) تحطب القبلة غير الملائمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للمضرائب

Le

Procès Verbal de Constat de
Défaut de Présentation des Documents Comptables

Nous soussigné(s),
certifions avoir informé,
en sa qualité de
vérification de par l'avis de vérification n°
le

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué :

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de
présentation des documents comptables à Mr

Fait à , le à Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son
représentant légal (1)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

Envoyer par messagerie

Document officiel

Série O n° 27

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

MISE EN DEMEURE

Par avis de vérification de comptabilité N° du dont vous avez accusé réception le vous êtes dans l'obligation de produire l'ensemble de vos livres et documents comptables.

En conséquence, et conformément aux dispositions de l'article 20-9 du Code des Procédures Fiscales, un procès-verbal portant N° du constate le défaut de présentation de ces documents.

A cet effet, pour nous permettre d'effectuer ce contrôle, je vous invite à la mise à disposition de ces documents dans un délai de huit (08) jours à partir de la date de réception de cette lettre.

Le non respect de cette obligation conduira l'administration Fiscale à procéder à une taxation d'office à votre encontre, conformément aux dispositions de l'article 44 du Code des Procédures Fiscales.

Je vous prie de recevoir, Madame/Monsieur l'assurance de ma considération distinguée.

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

[Redacted area]

Fiche de début des travaux
de Vérification

Le [Redacted]

Numéro de l'affaire [Redacted]

Numéro d'identification Fiscale. [Redacted]

Nom / Prénom ou raison sociale. [Redacted]

Activité. [Redacted]

Adresse. [Redacted] Tel [Redacted]

Avis de vérification N° [Redacted] du [Redacted]

Remis-le..... [Redacted]

Période à vérifier du [Redacted] au [Redacted]

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
[Redacted]

Date de début des travaux préparatoires [Redacted]

Date du contrôle inopiné (1)..... [Redacted]

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) [Redacted]

Chef de brigade

[Redacted signature area]

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

[Redacted signature area]

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

6

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 32

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de

Sise au, conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المنيرية 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 disposez, 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.

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

Chef de brigade

.....

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

.....

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

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)**

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du [] et du [] en réponse à la notification de redressement N° [] du [] et la notification complémentaire / rectificative N° [] du []

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte [] feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

10

Envoyer par courrier

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

[Redacted area]

Fiche de fin des travaux
de Vérification

[Redacted area] Le [Redacted area]

Numéro de l'affaire: [Redacted area]

Numéro d'identification Fiscale: [Redacted area]

Nom / Prénom ou raison sociale: [Redacted area]

Activité: [Redacted area]

Avis de vérification N° [Redacted area] du [Redacted area]

Date de fin des travaux sur place..... [Redacted area]

Date de notification des résultats de la vérification..... [Redacted area]

Date de notification de la position définitive de l'administration. [Redacted area]

Chef de brigade

Nom/Prénom et Grade des vérificateurs

[Redacted signature area]

[Redacted signature area]



AVIS A PAYER DU ROLE N° : 102907

Ministère des Finances
Centre de Impôts de: NAAMA
DIW Naâma
CDI NAAMA
NIF: 10440300000000000000
Nom / RS: 14440300000000000000
Adresse: 44440300000000000000
N° Rôle: 102907
Motif Rôle: VÉRIFICATION DE CONFORMITÉ
Date de Mise en: 2018
Demeure: 2018
Date d'Exigibilité: 2018

Type de recette	Clé de période	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Déductions	Montant des droits rappelés	Taux pénalités/Majoration	Montant des Pénalités/Majoration	TOTAL des droits et pénalités
TVA	2015	17.148.505	13.017.645	17	0	702.246	25	175.562	877.808
TVA	2016	1.213.904	0	100	0	1.213.904	25	303.476	1.517.380
TVA	2017	1.278.983	0	100	0	1.278.983	25	319.746	1.598.729
TVA	2017	1.223.405	0	100	0	1.223.405	25	305.851	1.529.256
TVA	2018	1.315.094	0	100	0	1.315.094	25	328.774	1.643.868
TAP	2018	116.711.199	106.497.751	2	0	204.269	25	51.067	255.336
IRG	2018	1.579.936	0	100	0	1.579.936	25	394.984	1.974.920
TOTAL GENERAL DU ROLE:						7.517.837		1.879.460	9.397.297

RECAPITULATION (EN DA)	تخليص ب (ج)	Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقبضة الضرائب
1- IRG/ Retenue à la Sources C/ 201001/L1 à L8 2- Revenus Capitaux Mobiliers C/ 201001/ L1 à L8 3- Revenus Locatifs C / 201001/ L1 à L8 4-IRG/ traitements et Salaires C / 201001/ L1 à L8 5-IRG/ Professionnel C/ 201001/ L1 à L8 6- IBS C/ 201001 M1à M3 7- TAP C/ 500026/A 8- Droits et Taxes Indirects C / 500020 9- Droit de Timbre C/ 201002 10- Nature des Taxes Déclarés : C/ C/ C/ C/ C/ 11 - TVA à payer C/ 500020		يشهد بصحة وصديق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية. Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables. A le Cachet et Signature	Reçu ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro Payée par chèque bancaire (s) N° : Du Tiré sur l'agence : Par chèque postal N° : En numéraire : Prise en recette par quittance N° : De ce jour. A le Le receveur des impôts Cachet et Signature
Montant Total à Payer			