

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique  
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -  
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أكلي محمد أولحاج  
- البويرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص : مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

## دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالبويرة

مذكرة لنيل شهادة ماستر في مالية مؤسسة

الاستاذ المشرف :

حبيش حلبي

من إحداد الطلبة:

❖ مالكحي حنان

❖ حوالبي كنزة

السنة الجامعية : 2019/2018

# شكر و عرفان

نشكر الله و نحمده على توفيقنا إلى ما يحبه و يرضاه .

كما نتقدم بالشكر إلى أستاذنا المشرف : حبيش علي الذي

كان له الفضل في توجيهنا و مساعدتنا .

ونشكر كل استاذ قام بتدريسنا طوال هذا المشوار

الدراسي وكان سببا في وصولنا الى هذا المستوى .

كما نشكر كل من كانت له يد في اعداد هذه المذكرة

سواء من قريب او من بعيد

حنان\*\*\*\*\*حنان

# هَدَايَا

الى من سار معي منذ بداية الطريق حتى هذه اللحظة و كان دافعا  
لي لكل نجاح إلى من بذل كل  
غالي و نفيس ليسعدني في هذه الحياة إلى مصدر الأمان و وراحة  
البال " والدي الحبيب " وإلى روح القلب و نبض الحنان إلى بلسم الجراح  
من صبري و كافتت معي في هذه الحياة إلى أعظم إنسانة في حياتي  
"والدتي العبيبة " إلى الذين أمر الله ببرهما و طاعتهما فقال جلا وعلا:  
" (واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل رب أرحمهما كما رباني  
صغيرا " الاسراء 24 "

«إلى الذين نرجو الله أن يجمعنا بهم في جنات خده لقول جلا وعلا:  
(ونزعنا ما في صدورهم من تلّ إخواننا على سرر متقابلين) " العنبر "

47

إلى أجمل ما أملك أخوتي الاعزاء  
أهدي الرسالة التي أسأل فيها الصواب أن تكون نافعة لي و لغيري  
من الطلاب و طالبات العلم  
و لكل من أطلع عليها ولا ننسى بالتوفيق للأصدقاء المخلصين إنشاء الله  
"

الطالبة: حوالي كندة

# إهداء

## إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الى كل من ساندني و كان عوناً لي  
في حياتي و مشواربي الدراسي.

الى من صرفه الغالي و النفيس لأعيش في راحة و اطمئنان و ألا  
أقلق على شيء في هذه الحياة سوى دراستي "والدي الغالي"  
الى من هي اقرب لي من الروح التي احببني و كانت لي العون و  
السند في حياتي "أمي الحنونة"

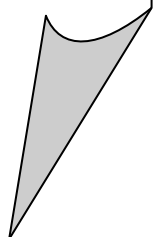
إلى من امنوا بقدراتي و دعموا قراراتي "أخواتي"

إلى فترة عيني و دليل قلبي "أخي العزيز"

الطالبة : مالكى حنان

فهرس

المحتويات

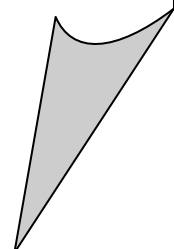


## فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر و العرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
	فهرس الملاحق
	ملخص الدراسة
	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية</b>
02	تمهيد
03	<b>المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية</b>
03	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
04	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
07	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية و أسبابها.
14	<b>المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية</b>
14	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
21	المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
24	المطلب الثالث: التزامات المكلفين الخاضعين للضريبة و الضمانات الممنوحة لهم
32	خلاصة.
	<b>الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي ومدى ارتباطه بالرقابة الجبائية.</b>
34	تمهيد
35	<b>المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي.</b>
35	المطلب الأول: نشأة و مفهوم التدقيق المحاسبي
38	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي
40	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي
42	<b>المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق المحاسبي.</b>

42	المطلب الأول: مدقق الحسابات
45	المطلب الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي.
48	المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي.
52	<b>المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية</b>
52	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة على دعم الرقابة الجبائية
54	المطلب الثاني: قدرة تدقيق محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية
56	المطلب الثالث : قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية
58	خلاصة
	<b>الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة.</b>
60	تمهيد
61	المبحث الأول:عموميات حول مديرية الضرائب لولاية البويرة
61	المطلب الأول: مفهوم مديرية الضرائب
63	المطلب الثاني: مهام مديرية الولاية للضرائب
70	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
71	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية
71	المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق
73	المطلب الثاني: أعمال التحقيق و التبليغ الأولي
80	المطلب الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق.
84	خلاصة
86	الخاتمة.
	قائمة الراجع
	الملاحق

# قائمة الجداول و الأَشكال





## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
37	الفرق بين المحاسبة و التدقيق	01
74	الأجور المدفوعة	02
76	رقم الأعمال الخاضع لـ TAP	03
77	الضريبة على الدخل الإجمالي	04
78	الضريبة على الأجور	05
79	الرسم على القيمة المضافة	06
79	حساب الرسم على القيمة المضافة	07
81	الرسم على النشاط المهني	08
82	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	09
82	حساب الضريبة على الأجور	10
83	حساب الرسم على القيمة المضافة	11

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
08	أشكال الرقابة الجبائية	01
10	مخطط الرقابة على الوثائق	02
16	هيكل تنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	03
17	هيكل تنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	04
19	هيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	05
20	هيكل تنظيمي لمركز الضرائب	06
48	مخطط معايير التدقيق	07
70	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالبويرة	08

## قائمة المصطلحات

المصطلح	الدلالة باللغة العربية
<b>VC</b>	التدقيق المحاسبي
<b>VASFE</b>	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
<b>VCP</b>	التدقيق المصوب في المحاسبة
<b>DRV</b>	مديرية الأبحاث و المراجعات
<b>DWI</b>	المديرية الولائية للضرائب
<b>CDI</b>	مركز الضرائب
<b>CPI</b>	المركز الجوارى للضرائب
<b>DGE</b>	مديرية كبريات المؤسسات
<b>IBS</b>	الضريبة على أرباح الشركات
<b>IRG</b>	الضريبة على الدخل الإجمالي
<b>TVA</b>	الرسم على القيمة المضافة
<b>TAP</b>	الرسم على النشاط المهني
<b>TTC</b>	المبلغ متضمن الرسم
<b>CIDTA</b>	الضرائب المباشرة و الرسوم لمماثلة
<b>CTCA</b>	الرسم على رقم الأعمال
<b>AICPA</b>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

## ملخص الدراسة:

تعالج المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا الى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها ابرزها ظاهرة التهرب و الغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، بشر عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص. و بهدف إرساء مقارنة علمية و عملية جادة حول إشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، و هذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء و التجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة و خاصة منهم محاسبة الشركات و المؤسسات الاقتصادية، و هذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** الجباية الضرائب، المكلفين بالضريبة، النظام الجبائي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

### Résumé :

La thèse consiste a traiter de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscale , en ce référant au système fiscale algérien , et aux obstacles vers au sein de ce dernier , et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie nationale en générale et les intérêts des trésors publique en particulier .

Ceci dans le but de fonder une approche scientifique et pratique la problématique de la thèse, qui nous conduit à des mécanismes de contrôle fiscale qui protégé et pénalisé d'un seul coup la fraude fiscale, par conséquent on a créés un système du lutte contre la fraude fiscale, qui consiste à la vérification de la comptabilité des contribuables surtout les sociétés et établissements économiques,

En fin ce mécanisme nous aide à récupérer les biens d'état et protéger l'économie Nationale .

### Mots clés :

Impôts, Fiscalité, système fiscal Algérien, Fraude fiscale, Contrôle fiscale , Vérification de la comptabilité .

# المقدمة

### المقدمة:

منذ القدم و الدول تسعى إلى تطوير اقتصادياتها و تنميتها فأصبحت تعمل جاهدة لإيجاد مصادر التمويل التي تعتبر القلب النابض لقيام المشاريع وسيورها و منه تنمية الاقتصاد، و هذه المصادر تنقسم إلى مصادر خارجية وداخلية، لكن الدولة تعتمد علي المصادر الداخلية بشكل خاص.

من أهم هذه المصادر الضرائب التي تعتبر الوسيلة المالية التي تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها و معالجة أزماتها، لكن ديمومة هذه الضرائب مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية باعتبار النظام الضريبي الجزائري الراهن نظام تصريحي فهو يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق مداخلهم المحققة، إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد في نفوذهم المالية و حريتهم الاقتصادية مما يجعلهم يفكرون في وسائل للتهرب الضريبي.

لذا تجند الدولة الإدارة الجبائية للحفاظ على الضريبة وذلك من خلال عملية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها من بين أهم هذه الآليات:

التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية وأعاون محققين لديهم الكفاءة المهنية في مجالين الضريبي و المحاسبي من اجل التأكد من صحة وعدالة حسابات وأرصدة القوائم المالية و مراجعة الدفاتر المحاسبية و الوثائق اللازمة بمهدف تطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين و التي تعود سلبا علي إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي تمويل المشاريع و منه التعطيل عجلة التنمية الاقتصادية.

### إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة : إلى أي مدى يمكن للتدقيق المحاسبي أن يدعم الرقابة الجبائية؟

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

- ما هو شكل الرقابة الجبائية في الجزائر؟
- ما هي إجراءات التدقيق المحاسبي ؟ و كيف تساهم هذه الإجراءات في دعم الرقابة الجبائية؟
- ما هي العلاقة الموجودة بين الرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي؟

## فرضيات الدراسة

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

- تتخذ الرقابة الجبائية شكلين : الرقابة العامة و الرقابة المعمقة.
- إجراءات تدقيق المحاسبي هي جمع البيانات و المعلومات وفحصها من طرف المدققين و هذا ما يساهم في دعم الرقابة الجبائية .
- التدقيق المحاسبي هو جزء من لرقابة الجبائية.

## أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، و الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات العامة، و اعتماد الرقابة الجبائية على آلية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة ردعية ووقائية للتقليل من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

## دوافع اختيار الدراسة

- ارتباط موضوع الدراسة بمجال تخصصنا.
- قابلية الموضوع للبحث و الدراسة.
- الرغبة في تطوير البحوث العلمية.

## أهداف البحث

- إبراز الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.
- إظهار العلاقة الموجودة بين الرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي.
- إبراز دور مدقق الحسابات في تحقيق الرقابة الجبائية و ذلك من خلال كشف الأخطاء و التلاعبات.
- محاولة تشخيص الواقع النظري و التطبيقي لعملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.

### منهج الدراسة

لقد تم الاستناد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي و هذا في الفصلين الأول و الثاني أما في الفصل الثالث فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية في مركز الضرائب بالبويرة.

### صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إطار إتمام هذه الدراسة:

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

### الإطار الزمني

لقد تمت الدراسة في السنة الدراسية 2018/2019

### الإطار المكاني

تمت الدراسة في مركز الضرائب بولاية البويرة

### خطوات البحث

لقد قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: لقد الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية و قسم إلى مبحثين المبحث الأول كان تحت عنوان ماهية الرقابة الجبائية تناولنا فيه مفاهيم و أهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى الوصول إليها و كذلك أسبابها و أشكالها أما المبحث الثاني فتطرق إلى الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية الذي مثل الأجهزة و الوسائل القانونية و حقوق و التزامات المكلفين

الفصل الثاني: لقد تم التطرق إلى التدقيق المحاسبي ومدى ارتباطه بالرقابة الجبائية و يحتوي كذلك على ثلاثة المبحث الأول مدخل للتدقيق المحاسبي تطرقنا فيه إلى نشأة و مفهوم التدقيق المحاسبي و أهميته و كذلك الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وأنواعه أما المبحث الثاني هو طرق و معايير التدقيق المحاسبي تطرقنا فيه إلى مدقق

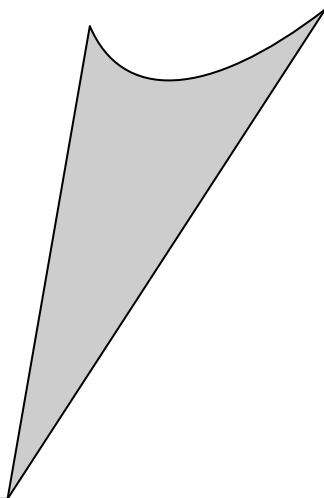


الحسابات و إجراءات التدقيق و معاييره أما المبحث الثالث فهو قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية الذي تناولنا فيه قدرة التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية و كذا قدرة محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية و في الأخير قدرة محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث كان عبارة عن الإطار التطبيقي للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية و التي تمت على مستوى مركز الضرائب بولاية البويرة.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية



تمهيد :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية، من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها وتقييمها، بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية، وكذلك تنظيم هياكل إدارية، وأسند لكل هذه المصالح مهام يقوم بها.

لذلك سنتطرق في فصلنا إلى :

- المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
- المبحث الثاني : الإطار التنظيمي و القانوني للرقابة الجبائية.

## المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تعدّ الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أنّ لها بعض الخصوصيات والمميزات تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة.

## المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

للإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية فإننا نقدّم بعض تعريف الرقابة بشكل عام، ثم نتطرق إلى التعاريف التي تحدد مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

## أولاً: تعريف الرقابة

من أهم التعاريف الحديثة للرقابة نجد الاقتصادي "فايول" الذي عرّفها على أنّها: "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>1</sup>، كما يمكن تعريفها أيضاً على أنّها "الوسيلة الجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من أنّ الأهداف قد تحققت، وأنّ الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، كما أنّها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررّة"<sup>2</sup>. وعليه نستخلص مما سبق أنّ الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تفاديها.

## ثانياً: تعريف الرقابة الجبائية

لا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنّها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي، ولها عدّة مفاهيم نذكر أهمها:

- عرفتها المديرية العامة للضرائب "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"<sup>3</sup>.

1- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص25.

2- وليمس توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص14.

3- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص05.

- وتعريف آخر يرى أنّها "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>1</sup>.

- أما الثالث يرى أنّ "الرقابة الجبائية نجدها الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أنّ الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنّ رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة"<sup>2</sup>.

ومنه نستخلص مما سبق أنّ الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.

### المطلب الثاني : أهداف ومظاهر الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدّة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية ومالية واجتماعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

#### أولاً: أهداف الرقابة الجبائية :

##### 1- الأهداف القانونية : تتمثل في :

- ✓ التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية؛
- ✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي؛
- ✓ مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمن الحقوق التي يستفيدون منها<sup>3</sup>.

1- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2002، ص53.

2- Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, bayausaine, France, 1995, p13.

3- بوشري عبد الغاني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011، ص89.

## 2- الأهداف الإدارية :

تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا 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 السليمة في سياستها الجبائية<sup>1</sup>.

## 3- الأهداف الاقتصادية والمالية :

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<sup>2</sup>.

## 4- الهدف الاجتماعي : يتمثل في هدفين رئيسيين هما:

✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره في تحمل واجباته تجاه المجتمع<sup>3</sup>.

كما يمكن إضافة أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي: <sup>4</sup>

✓ التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية؛

✓ مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول؛

✓ تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

وأخرى ثانوية تتمثل في:

✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛

✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه؛

1- لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسير، جامعة محمدخضر بسكرة 2011 ص46.

2- [www.Centpourcent.dz](http://www.Centpourcent.dz) IRI .AHLAMONTADA .NET/T578.Tepic, 26-02-2017, 09:40

3- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012، ص82-83.

4- بوعلام وهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص10.

✓ توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛

✓ محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

### ثانياً: مظاهر الرقابة الجبائية

إنّ فعالية كل دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة : قانونية، سياسية، اجتماعية، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزاماته الضريبية، وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

#### 1- الرقابة الجبائية مفهوم قانوني :<sup>1</sup>

وتعرف على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة.

إنّ هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخول لها دستورياً إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي، والسؤال الذي يبقى مطروح هو: إلى أي مدى يمكن أن تذهب الإدارة الجبائية كون أنّ الدستور يحمي الحقوق الفردية للأشخاص. وبمحكم المنطق ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية.

وبما أنّ النظام الضريبي الجزائري يقوم على التصريح، وتطبيقاً لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة.

#### 2- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع :

إنّ من الصعب تقييم ظاهرة المجتمع الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي، والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمتها الضريبية. ومهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة ركزت جهودها في مجال قمع الغش الضريبي<sup>2</sup>.

1- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009) مطبعة مزوار بالجزائر ، ص18.

2- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2004 ، ص36.

## 3- تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني:

إنّ هذا البعد لا يجب إهماله، رغم الجهود المبذول من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش، فإنّ ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أنّ الرقابة الجبائية لا تقتصر إلاّ على عدد ضئيل من المكلفين، ولكنه أمر معاش فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يستقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه. إنّ أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تتركز على القلق الذي يصيبهم بالإضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها وكذا إحساسه بضعف اتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية، وهذا في كل مراحل الرقابة الجبائية سواء أثناء سريان كل العمليات أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها<sup>1</sup>.

## المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية وأسبابها

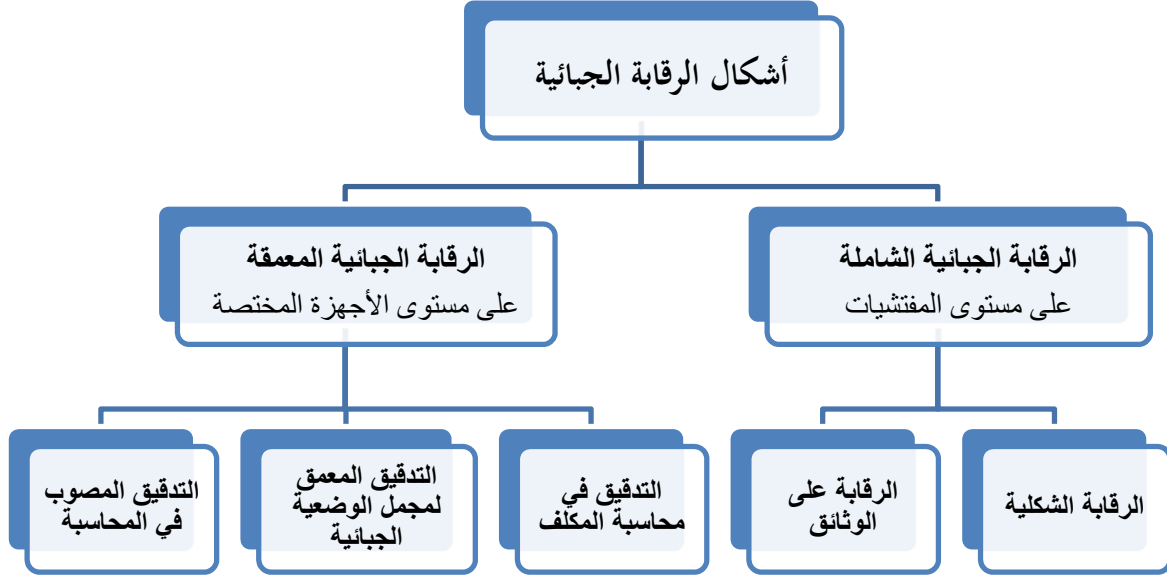
## أولاً : أشكال الرقابة الجبائية :

بما أنّ الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حدّ سواء، فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية الواردة لها، لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمستندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبيّن لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقاً للنظام الضريبي الجزائري.

1- عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص18.



الشكل رقم 01 : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر : من اعداد الطلبة بناء على المعلومات .

## 1- الرقابة الجبائية الشاملة :

إنّ الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري، دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف، برقابة الملفات الجبائية خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي، كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظراً لحجم الملفات التي بحوزتها، أما الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل في :

### 1-1- الرقابة الشكلية :

إنّ الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادةً في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف.. أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إنّ هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات، يقوم المفتش بطل المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد، بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، أي أنّ الرقابة الأولى تعتبر تمهيداً للرقابة الجبائية الموالية.

### 1-2-1- الرقابة على الوثائق :

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإنّ الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

ومنه نجد أنّ المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة ، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

### 1-2-1- طلب المعلومات :

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنها أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية<sup>1</sup>، ومثل هذا الحوار من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنّه لا يلزم بالعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.

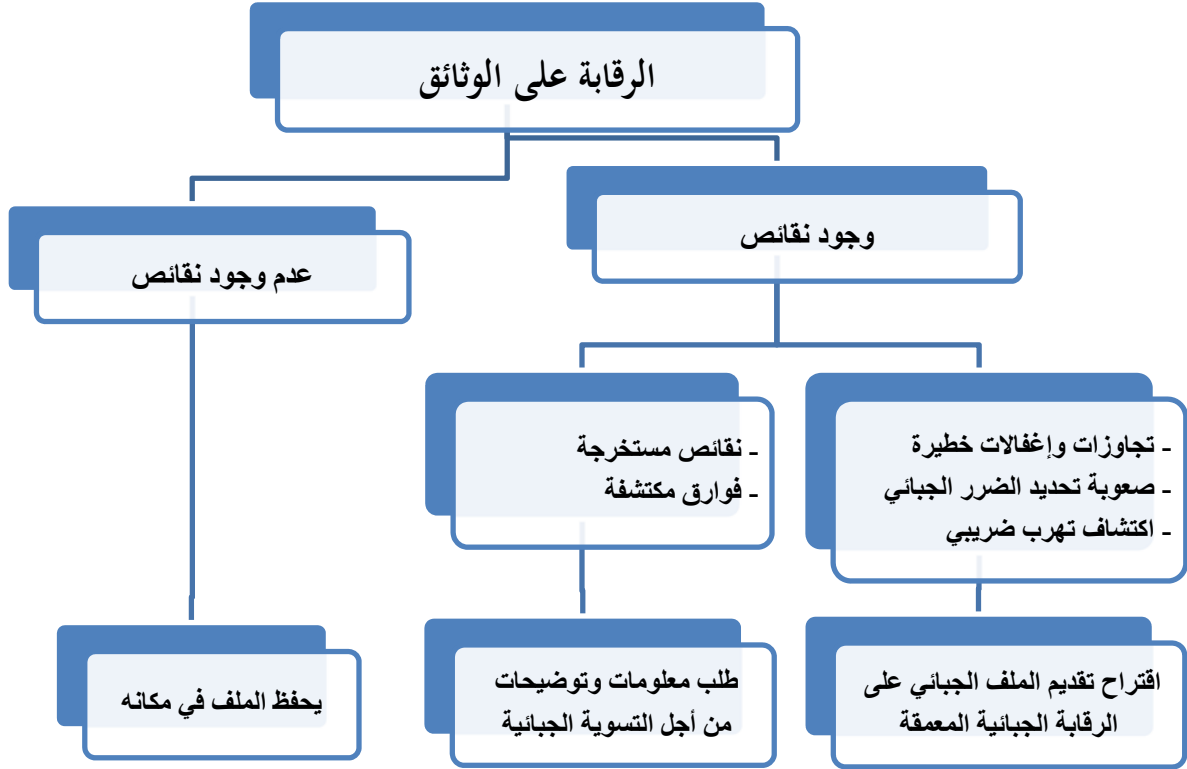
### 1-2-2- طلب التوضيحات :

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعيّن على المفتش أن يعيد طلباً كتابياً لأنّه يضمني طابعاً إلزامياً أكثر لبيّن بشكل صريح

<sup>1</sup> P.COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, Fiscalité pratique, librairie Vubert, septembre 1994, Paris, p28.

النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوماً من تاريخ الطلب<sup>1</sup>.

الشكل رقم 02 : مخطط الرقابة على الوثائق



Source : Guide du contrôle sur pièces , Direction Générale des Impôts, Alger, 2004, p7 .

ونظراً لكثافة الملفات الجبائية يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلى الهيئة المختصة، وعليه نجد أنّ الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختبار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعمقة من أجل تطهيرها.

<sup>1</sup> المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008، ص45.

## 2- الرقابة الجبائية المعمقة

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربعة (04) سنوات لم يمسه التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة، أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة، في حين المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة فهي عديدة أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تمّ الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه الوظيفة يجب ألا تقلّ رتبته عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاوله نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في :

- ✓ التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة. VC
- ✓ التدقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين. VASFE
- ✓ التدقيق المصوّب في المحاسبة (تم استحدثه بموجب قانون المالية 2010). VCP

## 2-1- التدقيق في محاسبة المكلف:

يعدّ التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً الخاصة بالمكلف بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، كما عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية "هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلاّ الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً)

<sup>1</sup> Michel Bovier, Marie Christine, l'administration fiscale en France, PUF, Paris, 1988, P47.

والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>1</sup>، وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبه بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

إنّ التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد.

## 2-2- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :

عرّفته المديرية العامة للضرائب على أنّه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداحيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...)"<sup>2</sup>، أمّا الاقتصادي Thierry Lambert عرّفه على أنّه "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"<sup>3</sup>.

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية VASFE إثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح بمجمل دخله حتى ولو لا يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرًا للثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

## 2-3- التدقيق المصوّب في المحاسبة :

تمّ استحداث مؤخرًا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقًا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوّب في المحاسبة<sup>4</sup> VCP والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد:

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص13.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مرجع سبق ذكره، ص12.

<sup>3</sup> Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, economica, Paris, 1984, p8.

<sup>4</sup> Note 14/MF/DGI/DRV/2010 du :07/02/2010.

- ❖ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.
- ❖ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- ❖ يخضع التدقيق المصوّب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- ❖ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبة أكثر من شهرين (2).
- ❖ يمنح للمكلف أجل (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
- ❖ إنّ ممارسة التدقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقيق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عن التدقيق المصوّب<sup>1</sup>.

ثانياً : أسباب الرقابة الجبائية :

### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعدّ الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأنّ 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 أيضاً بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

### 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية، لذلك فإنّ عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، 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<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31، ص9.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص20، 21.

## المبحث الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدّة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة. وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كل الوسائل التي سخرها المشرع الجبائي للقيام بعملية الرقابة الجبائية والمثلة فيما يلي :

➤ أجهزة الرقابة؛

➤ الوسائل القانونية للرقابة؛

➤ حقوق والتزامات المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية.

## المطلب الأول : أجهزة الرقابة الجبائية

ترتكز مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيًا القيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليًا ومنها من يدخل ضمن إعادة هيكلة المصالح الخارجية التابعة للإدارة الجبائية والتي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية والتي تتمثل في :

## أولاً: الأجهزة المختصة حاليًا بالرقابة الجبائية

## 1- مديرية الأبحاث والمراجعات :

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13/07/1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتندعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أنّ اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويًا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويًا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك:<sup>1</sup>

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.
- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.
- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم في تقليص حجم المنازعات الجبائية.

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاث مصالح خارجية على المستوى الجهوي:<sup>2</sup>

- التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة.
- البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية.
- التوجيه والتعاون وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها:

- تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبطها المديرية المركزية.
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني.
- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو كل السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.<sup>3</sup>

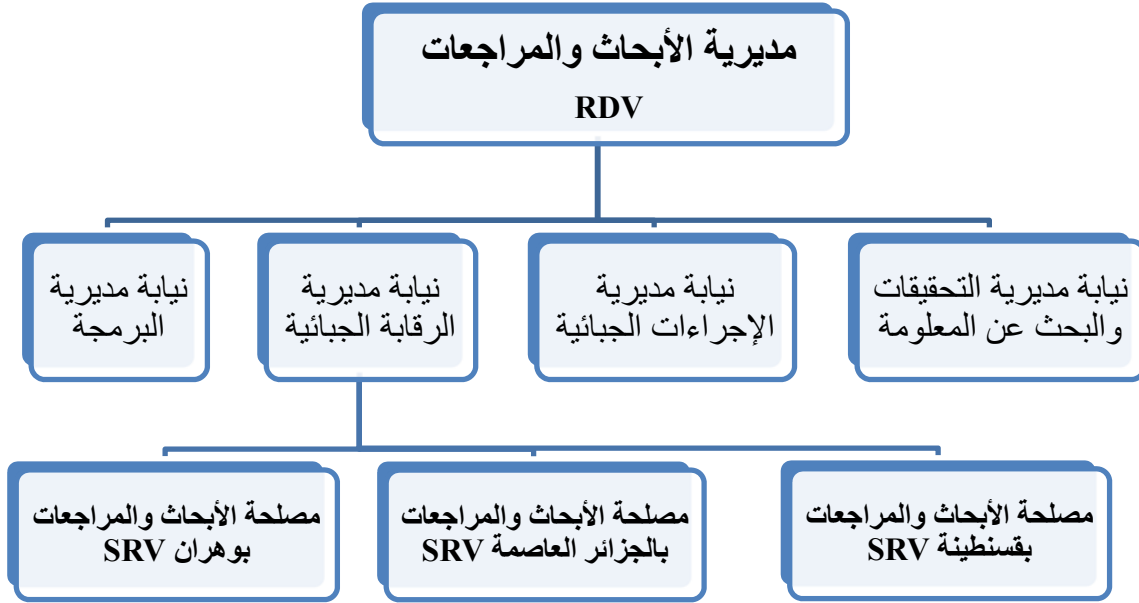
<sup>1</sup> Bulletin des services fiscaux, DGI, n° 19, Alger Print, 2000, p74-78.

<sup>2</sup> Bulletin des services fiscaux, op.cit, p69-70.

<sup>3</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، ص9.



الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : من اعداد الطلبة بناء على المعلومات من الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24، ص9.

## 2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية :

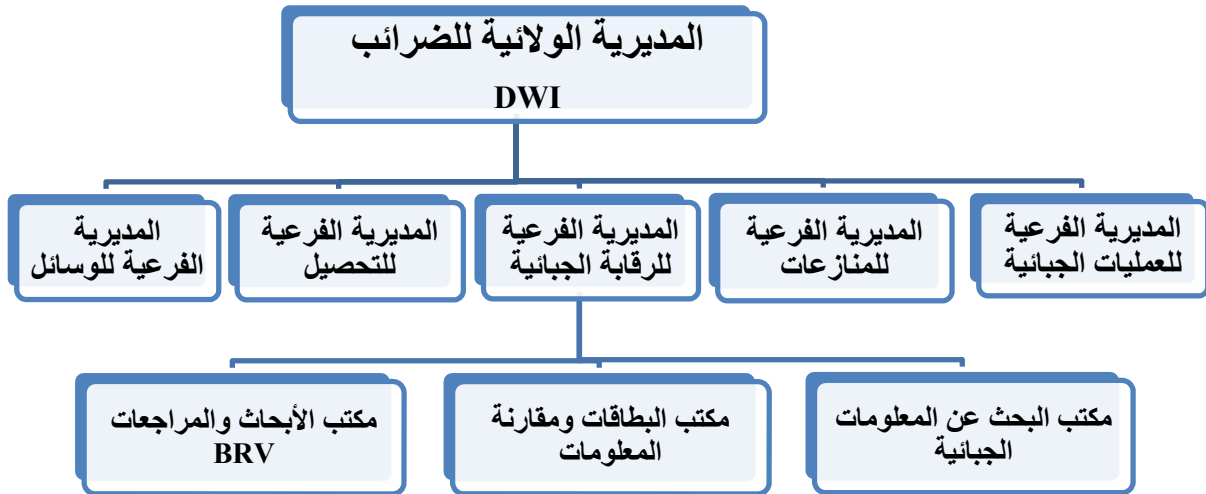
إضافةً إلى مديرية الأبحاث والمراجعات، فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضاً مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهمة بهذا المجال، إذ تعدّ الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها<sup>1</sup>، والمكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى<sup>2</sup>، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد:

<sup>1</sup> المواد من 22 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، لوزارة المالية، المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، ص23.

<sup>2</sup> Bulletin des services fiscaux, Op.cit, P72.

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقاً للنصوص القانونية المعمول بها.
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر : من اعداد الطلبة بناء على المعلومات من الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص20.

## ثانيًا: الأجهزة المختصة حديثًا بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات الكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي<sup>1</sup>، وتبعًا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداءً من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI.

وتعزيزًا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيمًا لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى والثانية في مجال الرقابة الجبائية.

### 1- مديرية كبريات المؤسسات :

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي<sup>2</sup>.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمثقلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70% من الإيرادات الجبائية<sup>3</sup>، مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها بإيجاز:

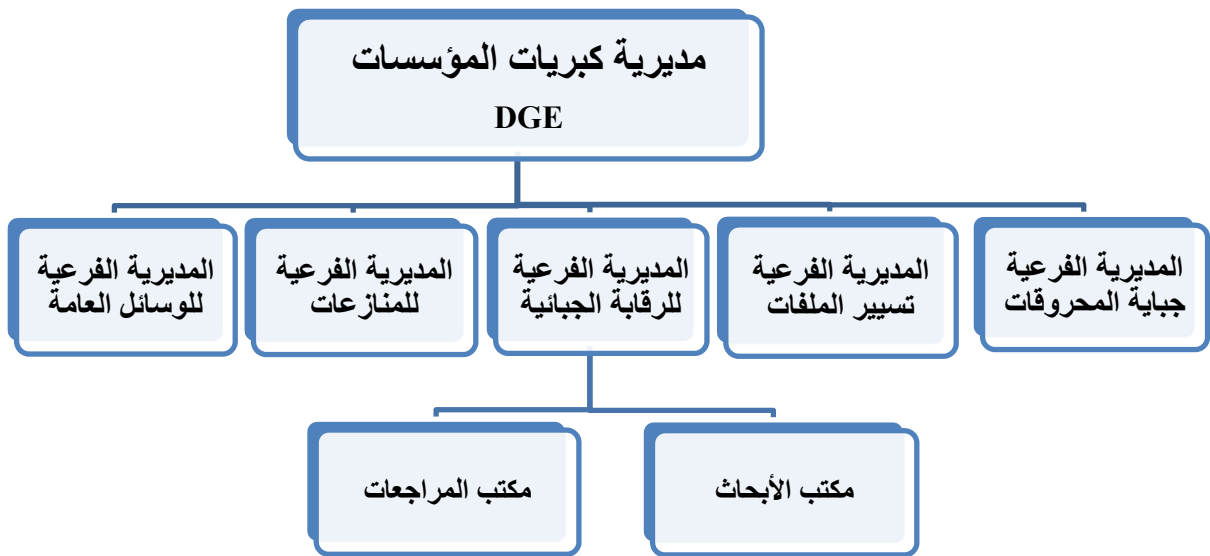
<sup>1</sup> عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>2</sup> المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 22/06/2005، ص 20.

<sup>3</sup> La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008, p06.

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

الشكل رقم 05 : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر : من اعداد الطلبة بناء على المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق، ص10.

2- مركز الضرائب :

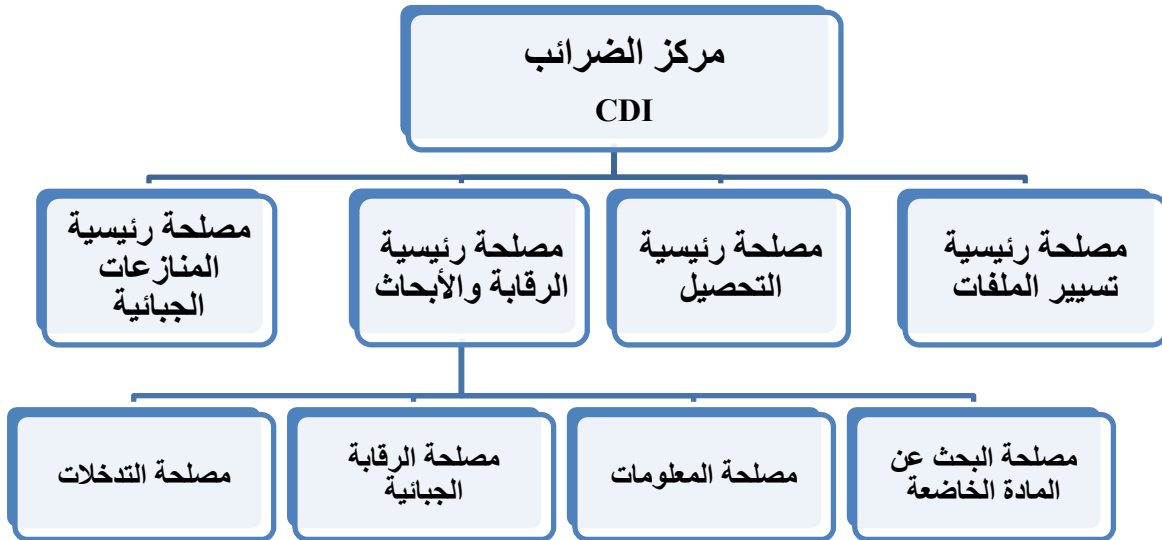
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته<sup>1</sup>، ونظرًا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

<sup>1</sup> المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 مؤرخ في 08/09/2006 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 59 الصادرة بتاريخ 24/09/2006، ص10.

- التسيير والتكفل الحين لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي.
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشاءها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علمًا أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

الشكل رقم 06 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : من اعداد الطلبة بناء على المعلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18/09/2006، مرجع سابق،

## المطلب الثاني: الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

قد رسم المشرع الجزائري إطارًا قانونيًا لا يمكن من خلاله لأعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزم عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفي نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورًا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل وأثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة الجبائية.

## أولاً : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إنّ التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية وهذا للتأكد من مدى صحتها ومصداقيتها، وعليه تتمتع الإدارة الجبائية بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه تتمثل في:

## 1- حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريجات المكتتبه من قبل المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة تلك التصريجات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المدققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه العملية وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:<sup>1</sup>

- ترأب الإدارة الجبائية التصريجات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم؛
  - تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورًا أو أتعابًا؛
  - يراقب المفتش التصريجات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيًا مع دراسة الوثائق المحاسبية.
- وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين، من بينها:
- طلب المعلومات لبيانات غير واضحة في التصريجات المقدمة، وعدم الرد يلزم بتقديم إثباتات.

<sup>1</sup> المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009، ص 10.

- طلب إثباتات وأدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة.
- طلب توضيحات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات السنوية.

## 2- حق الإطلاع :

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أنّ حق الإطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية"<sup>1</sup>.

وحسب القانون ذاته إنّ ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تنفيذ وتساعد كل الجهات المعنية بالإطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية، ومن بين الجهات المعنية بالإطلاع نجد:<sup>2</sup>

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية؛
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين؛
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة..؛
- الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

<sup>1</sup> المادة رقم 45، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2009، ص34.

<sup>2</sup> مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، ص173.

### 3- حق استدراك الأخطاء :

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقاً للنص التالي: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب"<sup>1</sup>.

كما حدّد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقدم فيه عمل الإدارة، بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وكل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التدقيق، أما الآجال الاستثنائية يمكن أن تخص العمليات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل الرقابة والتسوية تكون بعنوان السنوات غير المتقدمة فقط.

### 4- حق المعاينة :

من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعاونها المؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعاون المشاركين في العملية<sup>2</sup>.

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، بطلب مقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذلك، ويحتوي الطلب على البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة وتجد أهمها في:

- التعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، ويتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء وألقاب الأعاون المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكونوا حاملين بطاقة الانتداب.

<sup>1</sup> المادة رقم 105 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 88.

<sup>2</sup> المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، ص 25.



### المطلب الثالث : التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.<sup>1</sup>

#### أولاً : التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تفادياً لفرض عقوبات جبائية عليهم وقد تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

#### 1- التزامات ذات طابع محاسبي :

قد حدد القانون التجاري حسب المادة 12: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"<sup>2</sup>، أما الدفاتر المحاسبية على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

#### 1-1- دفتر اليومية :

إنّ مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أنّ كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بعد يوم.

فدفتر اليومية دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 36.

<sup>2</sup> المادة 64، مرجع سبق ذكره، ص 26.

ويكون هذا الدفتر مبنياً على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة يوماً بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمسند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

### 1-2- دفتر الجرد :

إنّ إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشراً من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.<sup>2</sup>

### 1-3- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة :

طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.<sup>3</sup>

### 2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي :

إنّ مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

### 2-1- تقديم التصريحات : والمتمثلة فيما يلي :

<sup>1</sup> نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص52.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص36.

<sup>3</sup> نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص53.

### 2-1-1- التصریح بالوجود :

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوماً الأولى من بداية نشاطهم تصريحًا بالوجود صنف (G n°8) إلى مفتشية الضرائب التابعين لها طبقاً للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

### 2-1-2- التصریح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال :

يجب على المكلفين أو يودعوا كشفًا شهريًا أو فصليًا صنف (G n°50) لرقم الأعمال، وتفصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين (20) يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار (150.000) دج، باكتتاب تصريحتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر.<sup>1</sup>

### 2-1-3- التصریح السنوي :

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة، ويكون مصادق من طرف محاسب وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة، ويحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركة (IBS)، وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما عن الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ملزمون أيضًا بمأ التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ويكون أيضًا مصادق من طرف محاسب، ويحتوي على إجمالي الأرباح والمدخل المحصلة خلال السنة المالية، مثل الأطباء والمحامون.. إلخ. وهذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص 96-97.

الضريبة لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام، وتقوم الإدارة بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية، لاستخراج الفرق.<sup>1</sup>

### 2-1-3- التصريح السنوي :

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي :

✓ تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة؛

✓ تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداءً من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.<sup>2</sup>

### 2-2- وضع رقم التعريف الجبائي :

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائيين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجامًا ومنها وضع "رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتان "رقم التعريف الجبائي" و"رقم بطاقة التعريف الجبائي" بعبارة "رقم التعريف الإحصائي"، وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطًا صناعيًا أو تجاريًا أو حرفًا أو تقليديًا، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق.

✓ تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

✓ تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.

<sup>1</sup> قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009، ص 54.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 28.

✓ التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 19-1 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

✓ اكتتاب استحقاقات للدفع.<sup>1</sup>

### ثانيًا : الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

إنّ الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطتها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة، بهدف خلق جو من الفهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى، والتي هي كالآتي :

#### 1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق :

##### 1-1- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق :

إنّ أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقًا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة، وأجل 15 يومًا في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناءً على الطلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

##### 1-2- الاستعانة بمستشار :

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضًا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.

<sup>1</sup> نوى نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

### 1-3- عدم إعادة الرقابة :

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوماً أو أيضاً في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمرقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.<sup>1</sup>

### 1-4- تحديد مدة التحقيق :

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة :

➤ مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج؛

➤ المؤسسات الأخرى حددت بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج؛

أما في الحالات الأخرى فمدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداءً من تاريخ التدخل الأول للمدققين.<sup>2</sup>

### 1-5- الالتزام بالسر المهني :

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي والمعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص22.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص39.

كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية وأعاون الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف<sup>1</sup>.

## 2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم :

### 2-1- الإشعار بالتقييم :

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقييمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقييم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل (40) يوماً. وقبل انقضاء أجل الرد، على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذ طلب هذا الأخير منه ذلك.

### 2-2- حق الطعن :

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لهذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية<sup>2</sup> حسب التدرج وهي :

✓ الطعن أمام إدارة الضرائب وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراءً أساسياً ممنوحاً للمكلف للدفاع عن حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل؛

✓ الطعن أمام اللجان الإدارية، وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء، لكون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص 93.

<sup>2</sup> نوى نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

توازن القوى بين الطرفين، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة؛

✓ الطعن أمام الجهات القضائية، وهذا بالتوجه إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم إذا لم يقتنع المكلف بقرارات مصلحة المنازعات أو لجان الطعن، في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن وفي حالة الطعن للقرارات الصادرة من المجالس القضائية فيحوز إعادة النظر أمام مجلس الدولة للفصل في قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

إنّ كل طرق الطعن السابقة عبارة عن حق المكلف بالضريبة تعبيراً عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، ، مرجع سبق ذكره، ص40.



## خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل استخلصنا أنّ الرقابة الجبائية تعدّ من أهم الإجراءات التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، فهي تعتبر وسيلة قانونية يتم من خلالها الفحص الشامل والمنتظم لجميع سجلات ووثائق المؤسسة من أجل تحقيق عديد من الأهداف.

بحيث تهدف الرقابة الجبائية على تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

من أجل التأكد من التصريحات المقدّمة من طرف المكلفين تلجأ الإدارة الجبائية إلى التحقيق الجبائي، بحيث أنه له دور فعال ومهم في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي وضمان مصلحة الخزينة العمومية، والإدارة الجبائية تستعمله من أجل كشف الأخطاء والتلاعبات ومعاينة النقائص وكذلك عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة، ويتم ذلك عن طريق الإجراءات الأولية والميدانية الخاصة بالتحقيق.

سنلقي الضوء على التدقيق المحاسبي في ظل الرقابة الجبائية خلال الفصل الثاني لمعرفة مدى مساهمته في دعم الرقابة التي بدورها تقوم بوقف نزيف أموال الخزينة العمومية مع حماية الاقتصاد الوطني أو على الأقل تخفيف الأضرار.

# الفصل الثاني

التدقيق المحاسبي ومدى

ارتباطه بالرقابة الجبائية

## تمهيد:

ابتداءً التدقيق بالمجال الطبيعي الذي يقتصر على نطاق ضيق في تدقيق السجلات والقيود المحاسبية فكان هدف التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعها ثم اتسع مجال استعماله فأصبح يستخدم من طرف المؤسسة الجبائية من اجل القيام بالتدقيق الجبائي حيث اعتمدت عليه لتحقيق من صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من خلال تدقيق القوائم المالية.

ويعتبر أداة من أدوات الرقابة الجبائية المحاربة الغش الضريبي والحد منه وكذلك وسيلة في يد المؤسسة الجبائية لكشف التلاعبات والتجاوزات التي تضر الخزينة العمومية.

ومن اجل دراسة جوانب الموضوع بشكل جيد تم تقسيم هذا الفصل لمبحثين:

- المبحث الأول: مدخل إلى تدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي

أصبح للتدقيق المحاسبي دور هام وفعال في شتى الميادين التي تخص المحاسبة والتسيير المالي وخاصة المؤسسة الجبائية التي من حقها مراقبة واكتشاف أخطاء وتلاعبات المكلفين بالضريبة من اجل أخذ ما لها من حقوق وتقديمها لخزينة الدولة.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي

## 1/ النشأة:

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

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من المشاريع و منشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان *summa de arithmetria, Geometria, Proprtioni et Proportionlita* عام 1494. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و التدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، و مطابقة ذلك الواقع لحال المشروع. وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت و ظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.<sup>1</sup>

لقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور و خاصة منذ بداية القرن العشرين و هذا التطور راجع إلى تطور اقتصاد السوق و عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة، و الزيادة في أنشطة المؤسسات و الشركات المساهمة، و في هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا و فرنسا نصوص تشريعية تلزم الشركات

المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد الحسابات الختامية و ييدي فيها المدقق رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة الحسابات المالية.<sup>1</sup>

## 2/المفهوم:

يوجد العديد من التعاريف للتدقيق لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق عرف bonnault et germond التدقيق على انه اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مؤهل ومستقل بغية رأي معلل على نوعية ومصداقية وجودة المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.<sup>2</sup>

- التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه القرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.<sup>3</sup>

- يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة.<sup>4</sup>

## -الفرق بين المحاسبة والتدقيق

يمكن تعريف علم المحاسبة على انه مجموعة النظريات و المبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المشروع و تبويبها، ويكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، و مركزه المالي في نهاية الفترة . أما علم تدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة النظريات و المبادئ التي تنظم فحص البيانات المسجلة بالدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي.<sup>5</sup>

1- إيهاب نظمي و هاني عزب تدقيق الحسابات الإطار النظري دار وائل للنشر، عمان الطبعة الأولى 2012 ص 12

2محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي المراجعة و تدقيق الحسابات ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2003 ص 10-11

3إيهاب نظمي و هاني عزب مرجع سبق ذكره ص 12

4خالد امين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية دار وائل للنشر، عمان - الأردن، الطبعة الرابعة 2007 ص 13

5-إيهاب نظمي و هاني عزب مرجع سبق ذكره ص12

## الجدول رقم (1): الفرق بين المحاسبة والتدقيق.

التدقيق	المحاسبة	
فحص انتقادي منظم للسجلات و القوائم المالية	تسجيل و تبويب و تصنيف و تلخيص البيانات المالية و إيصالها إلى متخذ القرار	1
المدقق جهة خارجية مستقلة محايدة	المحاسب هو موظف يتبع إدارة المنشأة	2
التدقيق يبدأ عند انتهاء أعمال المحاسبة	يبدأ عمل المحاسبة من اليوم الأول هي العام وينتهي لحظة عداد القوائم المالية	3
المدقق يجب أن يكون ملما بجميع الأمور المحاسبية	المحاسب لا يجب أن يكون ملما بالتدقيق	4
المدقق ملزم بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية	5

المصدر: إيهاب نظمي وهاني عزب تدقيق الحسابات دار وائل لنشر عمان الطبعة الأولى 2012 ص 14

وبناء على ما سبق نلاحظ بان هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي:<sup>1</sup>

\***فحص:** هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

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

1- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع عمان الطبعة الأولى 2009 ص

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

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

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي.

إن التدقيق لمحاسبي له أهمية كبيرة لدى العديد من الأطراف كما أن يحقق عدة أهداف.

#### 1- الأهمية:

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.

و يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة و خارجها و لا يعتبر غاية في حد ذاته، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم لعديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة، ومن هذه الأطراف:

1- **بالنسبة لإدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن الإدارة تعتمد عليه في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية و الرقابة على التدقيق تجعل من عمل المدقق حافز للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار مثل هذه المؤسسات. تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة متعمدة بكفاءة وفعالية أداؤها وإشرافها للمهام الموكلة إليها ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سلمية ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة التعارف عليها<sup>1</sup>

2- **الأهمية بالنسبة للدائنين والموردين والبنوك ومؤسسات الاقتراض:** بالنسبة للدائنين و المورد يعتمدون على التقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية لمعرفة المركز المالي، و القدرة على الوفاء بالالتزامات من قبل المؤسسة

1- يعقوب ولد الشيخ محمد بورة التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية مذكرة ماستر تخصص تسيير جامعة أبو بكر بالقائد تلمسان 2014-2015 ص 14-15

في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه و البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.<sup>1</sup>

3- بالنسبة للهيئات الحكومية: تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وجميع هذه الأمور تعتمد على بيانات واقعية سليمة. بالإضافة إلى بعض الدول التي تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقييم إعانات مالية لبعض المؤسسات ولا يمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحفا دقيقا وإبداء رأيها عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى ملائمة القوائم المالية للمشروعات للمركز المالي.<sup>2</sup>

## 2- الأهداف:

تمثل أهداف التدقيق المحاسبي فيما يلي:<sup>3</sup>

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة والتدقيق؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة و رسم السياسات الاستثمارية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه؛
- حماية جميع أصول المؤسسة من الاختلاس؛
- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أسباب الانحرافات؛
- المصادقة على الوثائق و التقارير المالية المودعة من طرف الإدارة و إعطائها مصداقية.

1- قدور إيمان دور التدقيق المحاسبي و المالي في رفع أداء المؤسسة مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة تسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017 ص 5

2- تومي ناريمان دور التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014 ص 10

3- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف قاضي مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان 2009 ص



## المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك عدة أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها. ولكن مستويات الأداء التحكم جميع الأنواع بوجه الإجمال، يصنف التدقيق إلى ما يلي:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق: <sup>1</sup>

**1-1- التدقيق الكلي:** يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات قصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل. وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة. وقد تحول إلى تدقيق كامل اختباري نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات، فاتبع أسلوب العينة، وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.

**1-2- التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط في هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.

## 2- من حيث القائم بالتدقيق:

**1-2- التدقيق الداخلي:** يقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة وذلك من اجل حماية أصول وأموال المنشأة، وتحقيق أهدافها مع تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

**2-2- التدقيق الخارجي :** غرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية. و لهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع. و لهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل **Independent audit**.

### 3- من حيث الالتزام القانوني:

**3-1- التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به خصوصا على حسابات (شركات الأموال شركات المساهمة.....) فأصبح إلزاميا، ومن ثم يمكن توقع الجزاء على المؤسسات التي تتخلف عن القيام بذلك ولا تقدم تقريرا بحساباتها الختامية ومراكزها المالية مدققة من قبل مدققي حسابات مرخصين. ويشار إلى هذا النوع أحيانا بالتدقيق القانوني **statutory audit**. ولا يصح أن يكون هذا التدقيق إلى كليا

**3-2- التدقيق الاختياري:** هو الذي يطلب أداءه أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني به. وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص (التضامن العدية، والتوصية البسيطة، و المحاصة) و قد يكون كليا أو جزئيا حسب رغبة أصحاب المنشأة و كما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق و العميل.

### 4- من حيث توقيت عملية التدقيق<sup>1</sup>

**4-1- التدقيق النهائي:** يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي. وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أفلتت مسبقا. وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على انه يعاب عليه انه:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛
- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في مواعده؛
- إرباكه للعمل في كل من مكتب العميل والمدقق، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مم يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة مقابل الإسراع في إنجاز العمل.

**4-2- التدقيق المستمر:** يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية. ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشآت الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

1- خالد أمين علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية مرجع سبق ذكره ص28-29-31

- وجود وقت كاف لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشآت بصورة أفضل ومن التدقيق بشكل أوفى؛
- سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلا من ترك ذلك حتى نهاية العام؛
- انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود المجال الواسع زمنيا للتدقيق؛
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيادات المتكررة من قبل المدقق من أثر نفسي على موظفي المشروع؛
- انجاز الأعمال في وقتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المدقق على المنشأة.

#### 5- من حيث درجة الشمول ومدى مسؤولية التنفيذ:

**5-1- التدقيق العادي:** هو فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المدقق الفني المحايد حول ذلك.

**5-2- الفحص لغرض معين:** ويكون هذا النوع من التدقيق بهدف البحث عن الحقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة يستهدفها الفحص. وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد حول المركز المالي ونتائج الأعمال.

#### المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق المحاسبي.

بما أن مهنة التدقيق المحاسبي لها أهمية ودور كبير في شتى الميادين لمحاسبية والمالية فقد عملت القوانين والتشريعات على وضع أسس وقوانين لتسهيل سير عملية التدقيق وهذه القوانين شملت كل من المدقق والمهنة ولإنجاح هذه المهمة تم وضع إجراءات وقواعد ومعايير وذلك لضمان مصداقية الفحوصات التي يقوم بها المدقق والسبب الحقيقي وراءها هو كثرة الأخطاء والمخالفات التي تواجه المدقق عند ممارسته لهذه المهنة مما يتطلب منه أن يكون ملما بها جميعها.

#### المطلب الأول: مدقق الحسابات

يطلق على الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، وتقدم تقرير بيدي فيه رأيه حول القوائم المالية للمشروع، لفظ المدقق auditor ومن التسميات الرادفة لها أيضا لفظ مراجع ومراقب وفاحص الحسابات ومحاسب قانوني وغيرها.<sup>1</sup>

1- خالد أمين عبد الله تدقيق الحسابات الناحية النظرية ص151

المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام معينة من عملية التدقيق.

ومن المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات:<sup>1</sup>

- ❖ قدر وافي من التأهيل العلمي؛
- ❖ تهدف المهنة إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع؛
- ❖ تعتمد على الجهود الذهنية بصفة أساسية؛
- ❖ تمارس قدرا من الرقابة الذاتية؛
- ❖ وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني؛
- ❖ وجود مجموعة من المعايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.

الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر:<sup>2</sup>

- ❖ التمتع بالجنسية الجزائرية؛
- ❖ التمتع بكامل الحقوق المدنية والسياسية؛
- ❖ ألا يكون قد صدر بحق الممارس أي حكم جنائي أو جنحة مخلة بالأداب المهنة؛
- ❖ أن يكون معتمد من طرف وزير المالية؛
- ❖ أن يكون مسجل في السجل الوطني للخبراء المحاسبين او الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ❖ أداء اليمين.

أما عن المهام التي يقوم بها مدقق الحسابات فهي:<sup>3</sup>

1- إيهاب نظمي و هاني عزب مرجع سبق ذكره ص 32  
 2- ا.ت.م.ر حديجة الشروط العامة لمهنة المراجعة (تنظيم المهنة) مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم العدد الثامن 2017 ص 6.  
 3- تونسي نجاة مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تخصص التدقيق و النظام المحاسبي الجديد جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2015-2016 ص 73

## - مسك الدفاتر

قد يطلب العميل من مدقق الحسابات القيام بمسك الدفاتر، أي القيام بعملية التسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، والقيام بعملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام أو سجلات الأستاذ وإلى غاية إعداد البيانات المحاسبية مع العلم أن هناك بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المدقق من القيام بهذا النوع من الخدمات، مثل هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

ولكي يكون هناك قدر كاف من الاستقلالية يجب أن يقوم شخص آخر غير الذي قام بمسك الدفاتر بعملية تدقيق الحسابات.

## - الاستشارات الضريبية

على الأفراد والمؤسسات القيام بتقديم كشف للهيئات الضريبية وهذا من اجل تحديد الضريبة و دفعها، وقد خول القانون المدققين للقيام بهذه الخدمة، و في بعض البلدان لهذه الخدمة النصيب الأكبر إذا ما تم مقارنتها بالخدمات الأخرى.

## - الاستشارات الإدارية:

يستعمل مدقق الحسابات مختلف مؤهلاته العملية والعلمية من اجل القيام بهذه المهمة ولكن السؤال الذي يطرح نفسه: هل مدقق الحسابات سيفقد جزء من استقلاليته عند قيامه بهذا النوع من الخدمات.

الأحداث الماضية وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية تبين مدقق الحسابات عندما يقوم بخدمات أخرى غير مهمة تدقيق الحسابات فانه سيفقد جزء من استقلاليته، وبالتالي فاغلب الضن أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستشارات من العميل تحت التدقيق.

قد أجاز المشرع الجزائري لمدقق الحسابات منح الاستشارات الضريبية بالإضافة إلى القيام بمهمة خبير قضائي ولكن شريطة ألا يكون المسؤول عن تدقيق حسابات تلك المؤسسة، وهذا ما وضحه نص المادة رقم 34 من لقانون 08-91 "يمنع مدقق الحسابات من أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي أو هيئة يراقب حساباتها".<sup>1</sup>

1- المادة 34 من قانون رقم 08-91 المؤرخ في 27 افريل 1991 المتعلق بمهن المحاسب المعتمد ص655.

المطلب الثاني: إجراءات التدقيق المحاسبي.

### 1-تدقيق حسابات الأصول:

#### 1-1-تدقيق حسابات الأصول الثابتة:

##### 1-1-1-تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة:<sup>1</sup>

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك؛
- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى؛
- التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة؛
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.

##### 1-1-2-تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة:<sup>2</sup>

- الإطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها؛
- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حسابات المصاريف الإعدادية.

#### 1-2-تدقيق حسابات الأصول المتداولة:

##### 1-2-1-تدقيق حسابات المخزون:<sup>3</sup>

- التأكد من الوجود والملكية لسلع المخزون مع إجراء جرد فعلي؛
- فحص النظام المتبع في جرد المخزون وصحة تقييمه مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

1-محمد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية لتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية 2003 ص 95

2- محمد توهامي طواهر، مسعود صدقي المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ديوان مطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 2005 ص 75

3-طلال محمد الحجاوي و آخرون أساسيات المعرفة المحاسبية دار البازوري عمان الأردن الطبعة العربية ص 166







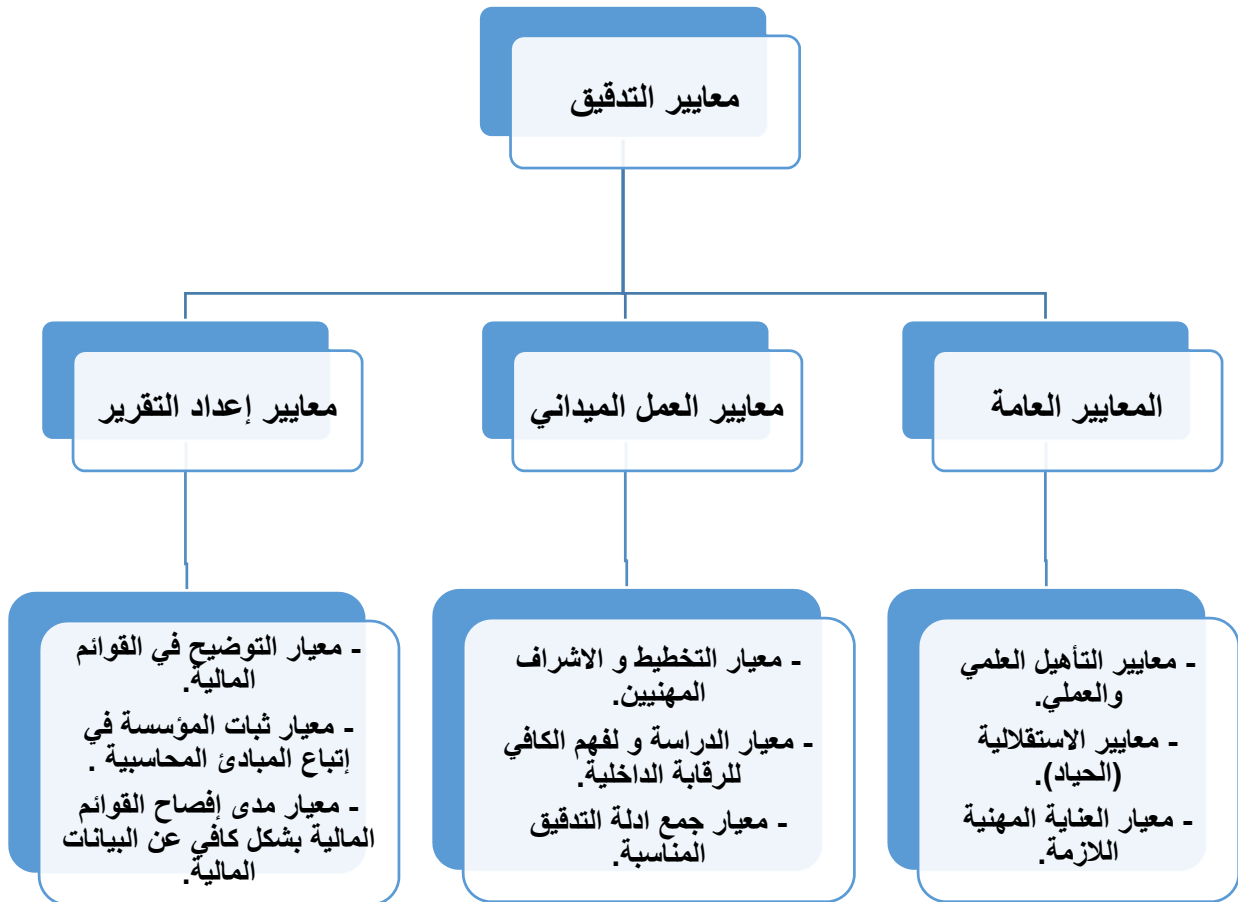
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب القوانين المالية، مع فحص المعدلات المحفظة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذه بمعرفة امتيازات الضعفاء واستغلالها.

### المطلب الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها.

يعتمد التدقيق كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها ونحن بهذا الصدد يهمنا أن نفرق بين معايير التدقيق وإجراءاتها. فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف وظيفة التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق المرجوة والتي تختلف من اختيار لآخر.<sup>1</sup>

تنقسم المعايير المتعارف عليها إلى ثلاثة مجموعات والتي يكمن توضيحها في الشكل:

### الشكل رقم 07: مخطط معايير التدقيق.



المصدر: يعقوب سالمه اثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير جامعة قاصدي مرباح 2015-2016 ص 05

**1-المعايير العامة:** ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين، وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معيار العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم.<sup>1</sup>

### أولاً: معيار التأهيل العلمي والعملية<sup>2</sup>:

- يجب فيمن يرغب في الحصول على لقب مدقق حسابات قانوني أن يحصل على درجة معينة من التعليم في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات كأن يكون حاصل على شهادة جامعية في العلوم التجارية والمالية (تخصص محاسبة)؛
- كما يجب عليه التدرّب في أحد مكاتب المحاسبة والتدقيق من سنة واحدة إلى سبع سنوات حسب نظام الحصول على هذا اللقب في دول مختلفة؛
- بعد اكتساب الخريج الخبرة الكافية يتقدم لامتحانات التأهيل للحصول على لقب مدقق حسابات قانوني في حالة نجاحه تنشر قرارات المجلس بمنح رخصة ممارسة المهنة في الجريدة الرسمية؛

### ثانياً: معيار الاستقلالية (الحياد)<sup>3</sup>:

في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعون على الاستقلال في الظاهر والواقع، ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية، ونزاهة المراجع تتطلب ترفعه على القبول أو السعي إلى منفعة يمكن أن تكون قيّداً على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة. أما موضوعية المراجع فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايداً خلال إنجازه لعملية المراجعة بجميع مراحلها.

❖ ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق وقد حددت تلك الكتابات الاستقلال في مجالين:<sup>4</sup>

**أ-الاستقلال المادي:** يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها أو حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة فعلى المراجع الخارجي ان لا يكون مرتبطاً بالمساهمين أو شركاء المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها

❖ وللمحافظة على استقلالية المراجع من الناحية المادية والتي يمكن أن تخل بعمله، يمنع المراجع مما يلي:

1- حسين احمد دحدوح مرجع سبق ذكره ص64

2- جريوع يوسف محمد مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق الوراق للنشر و التوزيع الأردن الطبعة الأولى 2000 ص 39

3- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال الأسس العلمية و العملية و العملية لمراجعة الحسابات الدار الجامعية الإسكندرية الطبعة الأولى 2002 ص 73

4- عميش جهاد التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

- أن يقوم برقابة الشركات يملك فيها مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها من قبل ثلاث سنوات بعد و كالتة.

ب- الاستقلال الذاتي أو الذهني: يعني استقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

### ثالثا: معيار العناية المهنية اللازمة:<sup>1</sup>

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة في ممارستها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والتدقيق أي إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليها التشريعات المختلفة والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق وقد حددت الدراسات الشروط التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم ومن بينها:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالإخطار غير المنظورة والتي تلحق الضرر بالآخرين؛
- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير طبيعية قد تحدث وذلك سواء عند التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- العمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية بجانب العمل على تطوير المعرفة لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب؛
- الاعتراف بأهمية وضروة مراجعة عمل المساعدين على أن يتم ذلك من خلال اقتناع من المراجع بأهميته.

### 2- معايير العمل الميداني:<sup>2</sup>

أولا: التخطيط والإشراف المهنيين:

1- احمد فايد مرجع سبق ذكره ص25.

2- رمول شيماء مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماستر تخصص مراجعة و تدقيق جامعة العربي بن مهيدي أم

البواقي 2016-2017 ص 12-13

يجب وضع مخطط وافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق ويرتكز هذا المعيار عموما على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين مدقق خارجي.
- توقيت القيام بالتدقيق.
- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

ثانيا: دراسة والفهم الكافي للرقابة الداخلية:

يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بطريقة مناسبة، لتقرير مدى الاعتماد عليه، ولعرض تحديد المدى الملائم للاختبارات اللازمة والتي ستتقيد بها إجراءات التدقيق.

ثالثا: جمع أدلة التدقيق المناسبة:

تشير ضرورة حصول المدقق على أدلة كافية ومقنعة من خلال الفحص والجرد والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، وذلك لغرض تكوين أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.

**3- معايير إعداد التقرير:**

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية، و هو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة ، و لتحقيق ذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي سترشد بها المدقق عند إعدادده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الشخصي لمدقق الحسابات و من ثم فان سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق و التي يكتسبها من مزاوله المهنة.<sup>1</sup>

وتتمثل معايير إعداد التقرير فيما يلي:<sup>2</sup>

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

1- احمد حسين دحدوح مرجع سبق ذكره ص 65

2- خالد امين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية مرجع سبق ذكره ص 81

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس الطريقة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي. وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن لتقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك؛

### المبحث الثالث: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية.

بعد التعرف على الجوانب الهامة لكل من الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي سنحاول أن نتطرق في هذا المبحث إلى الأمور التي يستند إليها المدقق بعد احترامه لكافة المعايير والإجراءات القانونية اللازمة التي تعمل على اكتشاف التجاوزات و الإغفالات التي قام بها المكلف الخاضع للضريبة من اجل تسوية الوضعية الجبائية و بالتالي دعم الرقابة الجبائية و دعم الخزينة العمومية.

### المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ، يقوم العون المدقق بتحضير نفسه لكون الملفات الجبائية تختلف من طبيعة إلى أخرى ومن نشاط لآخر مما يعتمد على أدوات التدقيق التي تكون سند قانوني و تقني في أداء مهمته على أكمل وجه.

### 1- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

يعتبر دليل المدقق في المحاسبة كأداة أساسية سخرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة، يتخذ العون المدقق كسند مهم لأنه يحتوي على كل المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، والذي يتم تحديثه بشكل مستمر نظراً للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بمجال الرقابة الجبائية بشكل خاص وبالنظام الضريبي بشكل عام.

1- عوادي مصطفى الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة تحديث قانون المالية 2009

إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف انه قام بالتجاوزات ومناورات تدليسية و هذا بسبب عدم الالتزام بمحتوى الدليل والخطوات و الإجراءات القانونية مما يعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية و المتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، و عليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

## 2-تحيين القوانين الجبائية ومساهمته في دعم الرقابة الجبائية:

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة فيها، تعتبر هذه القوانين كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي و خاصة منها الإجراءات الجبائية الذي تجيب على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات و التعليمات و المناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعا لكونها غير مزامنة مع المستجدات مستمرة مما يؤدي إلى وقوع العون المدقق في الأخطاء أو التجاوزات نظرا لعدم معرفته بالتعديلات.

## 3-المبادئ المحاسبية ومساهمته في دعم الرقابة الجبائية:<sup>1</sup>

إن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة و المتعلقة بالمفاهيم و المبادئ و الفروض بشكل بديهي، و عليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في فهم المبادئ المحاسبي مع عدم الإخلال بها و هذا بهدف كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة و عليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية و المجسدة في المبادئ و الفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية

و بعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق و مدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و مساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، و من العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن التحكم في هذه الأدوات

1- خالد امين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و التطبيقية مرجع سبق ذكره ص68

فضلا عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون المدقق و تخلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادرا على التحكم في هذه الأنواع الثلاث قد ينجح على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به و يصبح عمله قابل للبطلان و هذا ما يترصد له المكلف بالضريبة.

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

### 1- مساهمة فحص الدفاتر المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية: <sup>1</sup>

يعد التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل إجراء من الإجراءات التي يتبعها المدقق فور الشروع في المهمة الرقابية، و هي المعاينة المادية للوثائق المحاسبية و مستندات الإيرادات و المصاريف و الدفاتر الجبائية التي نص عليها في المواد 09-10-11-12 من القانون التجاري و التي يجب أن يكون مؤشر و مرقم من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة، هذه لدفاتر المحاسبية : دفتر اليومية، دفتر الجرد، و كذا الوثائق الختامية: الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج، و أن تكون ممسوكة بانتظام من دون ترك فراغات أو تشطيبات أو نقائص و دون الكتابة على الهامش.

### 2- فحص الوثائق الختامية ومساهمتها دعم الرقابة الجبائية: <sup>2</sup>

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة و المعبرة عن وضعية المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، و على العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، و هذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية و جداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على معرفة التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية و غيرها من الحسابات الأخرى.

وعليه نجد أن الفحص الجيد للوثائق المحاسبية الختامية يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية.

1- ادريس عبد السلام، المراجعة معايير و اجراءات، الطبعة الخامسة منشورات جامعة قار يونس بنغازي ليبيا 2008 ص 60

2- ادريس عبد السلام نفس المرجع ص 65

3-فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم لرقابة الجبائية:<sup>1</sup>

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 المكتتبه من طرف المكلف فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها كما لا يمكن قبولها إلا إذا كانت مطابقة للأسس القانونية كالحتم والتوقيع وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بالشرعية.

وعليه نجد أن الوثائق الإثباتية تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة القانونية، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة او 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.

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

وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له لقدرة للتحكم في هذه المرحلة لضمان تحقيق الدعم للرقابة الجبائية.

1- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة دار البازوري عمان الأردن الطبعة الأولى 2007 ص 138



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

### 1- مساهمة رقم الأعمال التجاري في دعم الرقابة الجبائية:<sup>1</sup>

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون و كثرة المبيعات المحققة خلال الدورة ، و عليه يجد العون المدقق سهولة تامة في كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة و هذا بجمع المعلومات و المصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حسابات رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تعيق الإدارة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، و عليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

### 2- مساهمة رقم الأعمال الصناعي في دعم الرقابة الجبائية:<sup>2</sup>

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

بذلك منح المشرع الجبائي حق الاطلاع لكل ما يخدم التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات المختصة في هذا المجال و من بين المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقرير هذا الحساب:

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

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة؛

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

و عليه نرى قيام العون المدقق باكتشاف التجاوزات التي يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته تساعد بشكل كبير في

استرجاع الضريبة ودعم الرقابة الجبائية.

1- محمد توهامي طواهر مرجع سبق ذكره ص74

2- سليمان مصطفى الدلاهمة مرجع سبق ذكره ص 139-141

3-المساهمة رقم الأعمال الخدمي في دعم الرقابة الجبائية:<sup>1</sup>

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 الاطلاع لكل هئية يرها مناسبة لجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المعنية، أما 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 أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها انسب و قد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير و المخزون، قد تفوت على الإدارة الجبائية استرجاع حقوق الخزينة العمومية و العكس صحيح.

## خلاصة الفصل:

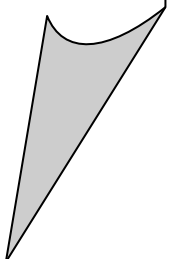
التدقيق المحاسبي جزء لا يتجزأ من الرقابة الجبائية لاعتماده على الكثير من المبادئ و الإجراءات و المقومات و من مميزاته انه مرن يتغير مع تغير القوانين و المراسيم، كما تقع على عاتق المدقق مسؤولية كبيرة حيث يجب عليه أن يكون ملماً بكل المفاهيم و المبادئ المحاسبية و مواكبا للتحديثات التي تحدث فيها و متمكن من اكتشاف الأخطاء و الغش الذي يفتعله المكلف بالضريبة. وكذا يتقيد بكل معايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق فهذا كله يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية .

تمكنت الإدارة الجبائية بفضلها من زيادة مصداقية التقارير الفحوصات الدورية التي تقوم بها على المكلفين بالضريبة كما ساهم التدقيق المحاسبي من ترهيب المكلفين الخاضعين للضريبة الذين يسعون إلى التهرب و الغش بكافة الوسائل و الطرق و ذلك بسبب دقته و دخوله في التفاصيل المهمة في القوائم المالية و الوثائق .

و بهذا يمكن القول أن التدقيق المحاسبي اليد اليمنى للرقابة الجبائية حيث يقوم باسترجاع أموال الخزينة العمومية و يحافظ على المال العام.

# الفصل الثالث:

## الإطار التطبيقي للدراسة



## تمهيد:

من اجل فهم الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية من خلال العمل على مراقبة و استرجاع المال العام الذي يتهرب المكلفين بالضريبة من تسديده بطرق غير قانونية ارتأينا في هذا الفصل الثالث إلى ضرورة التطرق إلى الدراسة التطبيقية و تسليط الضوء على عمليات التدقيق المحاسبي التي من خلالها تعرف التجاوزات و الأخطاء التي ارتكبت من طرف المكلفين بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب و من اجل الإلمام بكيفية سير هذه العملية على ارض الواقع لابد من تقديم تعريف شامل لمديرية الضرائب لولاية البويرة من النشأة و التعريف و المهام و مختلف مديرياتها الفرعية و الهيكل التنظيمي لها . وبعد ذلك التطرق إلى الدراسة الميدانية التي تبدأ بالإجراءات الأولية ثم القيام بأعمال التحقيق و التبليغ الأولي و أخيرا التبليغ النهائي لنتائج التحقيق و هذا كله سنراه بالتفصيل من خلال هذا الفصل.

## المبحث الأول: عموميات حول مديرية الضرائب لولاية البويرة

تعتبر مديرية الضرائب لولاية البويرة أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية لغاية بحثنا هذا لذا قمنا بدراسة حول هذه المديرية من حيث نشأتها وتعريفها والتدرج الإداري لمديرياتها الفرعية مهام مسيرتها وهيكلها التنظيمي.

## المطلب الأول: مفهوم مديرية الضرائب.

## 1- نشأة المديرية:

تأسست المديريات الولائية للضرائب بصدور المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/21 والمتضمن تنظيم واختصاص المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم.

وهذه المديرية هي إدارة مثل باقي الإدارات العمومية تسعى جاهدة إلى توفيق العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية، خدمة لمصالح الدولة والمجتمع، من خلال قبض المبالغ المالية من الأشخاص المكلفين وتوجيههم إلى انسب السبل وأسهلها، لانجاز العملية لصالح الخزينة العمومية، وكذلك تقديم خدمات لهم من خلال استخراج الوثائق الخاصة بالجبائية.

## 2- تعريف المديرية:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، إذ هي القاعدة له، وهي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية يطبق عليها القانون الجبائي وتدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اختصاصها القانوني و لها علاقات مع باقي الإدارات الأخرى مثل العدالة على مرتكبي الجنح، وتحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية و صكوك بريدية.

## 3- التدرج الإداري للمديرية :

التدرج الإداري يمكن توضيحه كمايلي:

تضم المديرية العامة للضرائب تسع مديريات جهوية و هي:

- المديرية الجهوية للضرائب شلف؛
- المديرية الجهوية للضرائب بشار؛
- المديرية الجهوية للضرائب البليدة؛
- المديرية الجهوية للضرائب الجزائر؛
- المديرية الجهوية للضرائب سطيف؛
- المديرية الجهوية للضرائب عنابة؛
- المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة؛
- المديرية الجهوية للضرائب ورقلة؛
- المديرية الجهوية للضرائب وهران.

وتتضمن كل مديرية جهوية هي الأخرى مديريات ولائية، و نجد أن المديرية الولائية للضرائب البويرة تنتمي إلى المديرية الجهوية سطيف و كما سبق ذكره فان المديرية الولائية للضرائب البويرة تضم عدة مديريات فرعية

1-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

2-المديرية الفرعية للتحصيل؛

3-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

4-المديرية الفرعية للتسجيل؛

5-المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

وتابعة لها 11 مفتشية و هي:

مفتشية بويرة شرق، مفتشية بويرة غرب، مفتشية الأحضرية، مفتشية قادية، مفتشية عين بسام، مفتشية ديرة، مفتشية سور لغزلان، مفتشية بشلول، مفتشية بير غبالو، مفتشية مشدالة، بالإضافة إلى مفتشية التسجيل و الطابع.

وهناك 23 قباضة منها 08 قباضات للتحصيل و15 قباضة لتسيير.

المطلب الثاني : مهام المديرية الولائية للضرائب .

تظم المديرية الولائية للضرائب 5 مديريات فرعية و هي :

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

حسب المادة 40 من القرار رقم 1418 الموافق ل 12 جوان 1998 تضم هذه المديرية فرعية ثلاث مكاتب:

### 1- مكتب الجداول:

ومن مهامه:

- التحصيل و المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب و الرسوم من مركز الإعلام الآلي؛
- إعطاء الجداول التلخيصية و دمجها بإشعار التبليغ المطابق لها؛
- استلام و ترتيب الجداول العامة ؛
- إعلام الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية؛
- تسعير المطبوعات و سندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات و مصالح التحقيقات المحاسبية؛
- المحافظة و تحسين دفاتر المسح الأراضي؛
- إعداد و تسليم نسخ ثانية من الإنذارات.

### 2 - مكتب الإحصاءات :

و من مهام هذا المكتب:

- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل و تقديمها للمديرية الجهوية؛
  - جمع الإحصائيات الدورية و إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها؛
  - إبلاغ الجماعات المحلية و الهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لتسيير ميزانيتها.
- أما بالنسبة للولايات التي تضم أكثر من مديرية ولائية، فان عملية تبليغ المعلومات الخاصة بالميزانية تكون من اختصاص المديرية الجهوية، وذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديريات.



### 3- مكتب التنظيم والتنشيط و العلاقات العامة:

من مهامه:

- احترام آجال إصدار الوعاء الضريبي للضرائب و الرسوم من قبل المفتشيات؛
- إعلام و توجيه الجمهور و إعطائهم المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة؛
- متابعة و مراقبة عمل المفتشيات فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية و الإحصاء الدوري الدقيق للمكلفين بالضريبة؛
- تنسيق بين إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للخاضعين للنظام الجزائي للضريبة .

#### ثانياً: المديرية الفرعية للتحصيل.

حسب المادة 41 من القرار 484 المؤرخ فيربيع الاول 1418 الموافق ل 12 جوان 1998، تظم هذه المديرية ثلاث مكاتب:

#### 1- مكتب الرقابة والتحصيل: ومن مهامه:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية و الشبه الجبائية و الغرامات و العقوبات المالية و محاصيل البلدية ، بصفة عامة كل مورد تتكفل بتحصيله قابضة الضرائب و تسجل النقائص و التأخرات المحتملة و تحديد الإجراءات التي من شأنها التصحيح أو الحد من هذه النقائص؛
- المحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق وتنفيذ الإشعارات؛
- تصفية التدابير الجبرية والعمالات الأجنبية التي تكلفت بها القباضات التي لم تحصل على مستوى الولاية؛
- المتابعة الجبائية للمكلفين بالضريبة والمتأخرين عن دفعها واتخاذ التدابير القصورية ضدهم؛
- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة لكل الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد أسبابها واقتراح التدابير اللازمة لإدراك الوضعية؛
- مراقبة حالة تصفية المحاصيل للخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

## 2- مكتب التصفية :

يقوم هذا المكتب ب:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية؛
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو المحاصيل غير الجبائية أو سندات الإيرادات؛
- الحصول على النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب و إرسالها للإدارة المركزية؛
- قيام محصلي الضرائب بمراقبة الجرد المالي عند الإقفال السنوي؛
- الرقابة على الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات و العقوبات المالية ، و النطق بالإلغاء أو القبول خارج مادة التقادم طبقاً للتشريع و التنظيم الجبائي الساري المفعول.

## 3- مكتب التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العملية:

من مهام هذا المكتب:

- مراقبة الميزانيات الولائية و الميزانيات الضافية و التراخيص المتعلقة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي القابضات المتواجدة على مستوى الولاية؛
- مراقبة تنفيذ الإيرادات القدرة في ميزانية البلديات و المؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

### ثالثاً: المديرية الفرعية للمنازعات.

هذه المديرية تظم ثلاث مكاتب:

## 1- مكتب الشكاوي:

ومن مهامه:

- تلقي و بث الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق و المحاسبة و مراقبة السعار و التقييمات في مجال التسجيل؛

- تلقي و دراسة و بث الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو رسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا سواء كانت عن طريق تقديم تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر؛
- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

## 2-مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

ومن مهام هذا المكتب:

- تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب بمختلف أنواعها و عرضها على لجان الطعن الولائية المختصة قصد البحث و الفصل فيها؛
- تلقي و دراسة تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات و عرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبحث فيها؛
- تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات و عرضها على لجنة المنازعات المختصة؛
- تلقي و دراسة طلبات الاحتجاج على إلى زيادة التي مست الأسعار أو التهريات الصرح بها في مجال التسجيل و عرضها على اللجنة قصد البحث و الحكم فيها؛
- الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية؛
- تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات و الأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية و الصادرة عن المحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية .

## 3-مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

ومن مهامه :

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وعن قرارات لجان الطعن، و قرارات الحكمة التي تبحث في المجال الجبائي؛

- مراقبة المناشير شهادات الإلغاء و التخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة ، و حقوق تسجيل الطابع الجبائي، و بصفة عامة الإيراد الجبائي الذي يتأسس وعائه و تحصيله من طرف المفتشيات و قبضات الضرائب؛
- إعداد عداد و تبليغ جداول الإحصائية الدورية التي من شأنها معالجة قضايا المنازعات من مكاتب معينة.

#### رابعاً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

تحتوي هذه المديرية على ثلاث مكاتب:

#### **1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :**

و يقوم هذا المكتب ب:

- جمع المعلومات من الجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة و المؤسسات و الأشخاص التي من تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛
- تقييم أنشطة المكاتب و المفتشيات في هذا المجال و تقديم الاقتراحات التي تحسن طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ؛
- برمجة التدخلات التي ستجري على وجه الخصوص من طرف اللجان و الفرق المختلطة ، و السهر على إجراءها في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.

#### **2- مكتب البطاقات و المقارنة :**

و من مهام هذا المكتب:

- تسيير البطاقات و مساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقتهن حفظ العقود بجميع أنواعها الخاضعة لإجراءات التسجيل و تسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التصريح و التنظيم الجبائين الساري المفعول؛
- اخذ المعلومات من المكاتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها و توزيعها على المفتشيات المعنية لأجل استغلالها؛

- تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط و توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات؛

### 3- مكتب التحقيقات الجبائية :

ومن مهام هذا المكتب:

- وضع و برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا و متابعة إنجاز البرامج في الآجال المحددة؛
- قيام بالرقابة على فرق التحقيق ما إذا كانت تقوم بتدخلاتها لإبرام التشريع و التنظيم الساري العمل بهما و احترام المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق معهم مع المحافظة على مصالح الخزينة؛
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات ، و الحقوق العقارية و المحلات التجارية، و السهم أو حصص الشركة، و كذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

### خامسا: المديرية الفرعية للتسجيل:

تحتوي هذه المديرية على ثلاث مكاتب :

### 1- مكتب الموظفين و التكوين:

و من مهام هذا المكتب:

- تسيير الموظفين و متابعة كيفية قيمهم بأعمالهم و المشاركة في تنظيم أعمالهم الاجتماعية؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعينة في المديرية الجهوية؛
- المساهمة في إعداد و إنجاز برامج التحسين من المستوى و إعادة تأهيل الأعوان.

## 2- مكتب عمليات الميزانية:

ومن مهام هذا المكتب:

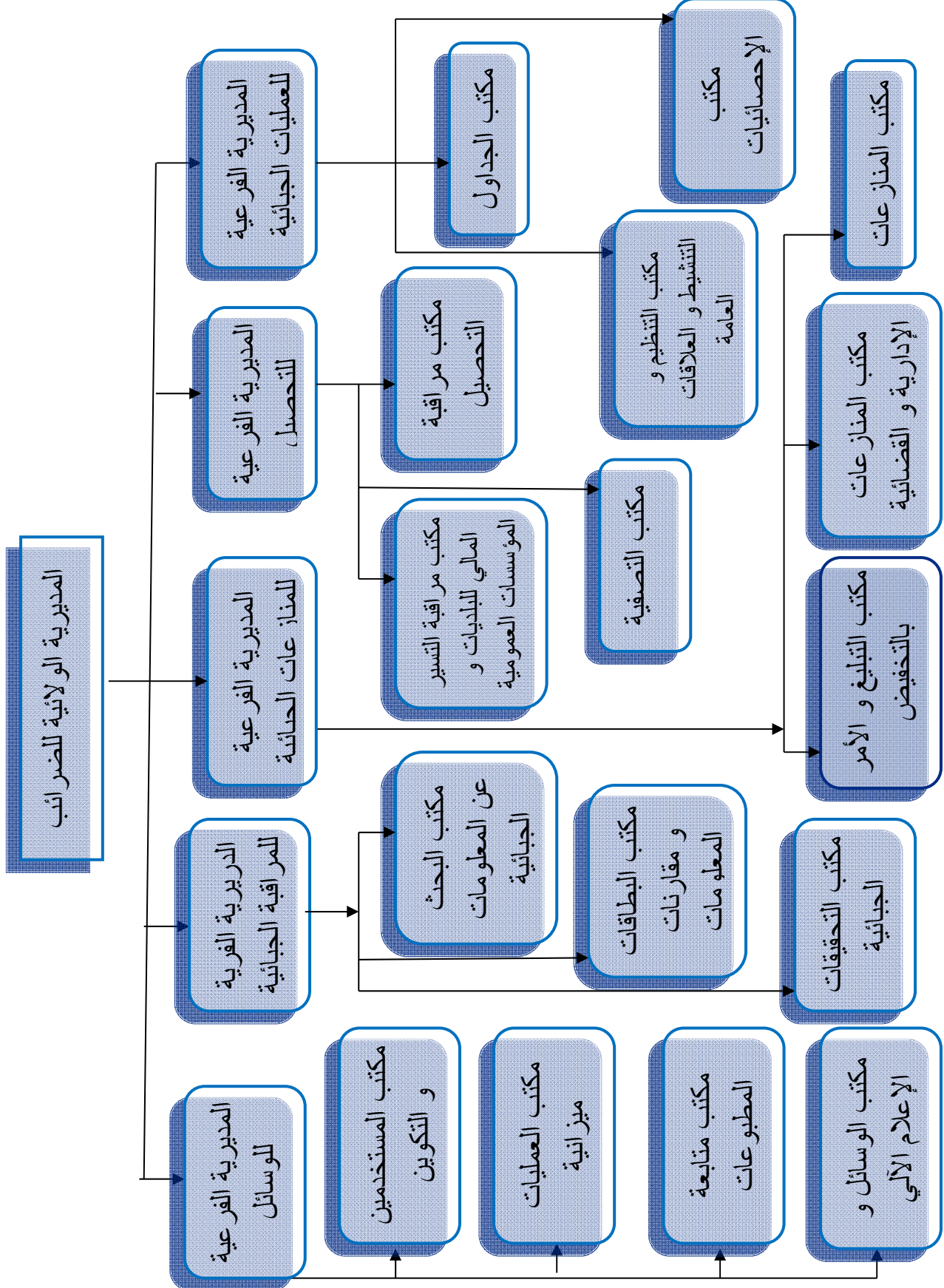
- القيام بأعمال الاتزان و التصفية و لأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب ، وهذا في حدود صلاحياته؛
- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب فيما يخص إعتمادات الميزانية و عداد شامل حول استهلاك هذه الإعتمادات.

## 3- مكتب الوسائل :

- اقتناء أثاث و المعدات و اللوازم الضرورية للمكاتب و المواد المتعلقة بالتنظيم و الصيانة التي تضمن السير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب؛
- تحديد و انجاز أعمال الصيانة و الإصلاح و التهيئة اللازمة للمحافظة على البيئات و التجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب؛
- المساهمة في ضبط و تحسين المطبوعات؛
- المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الأرشيف؛
- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان الموظفين و الهياكل و العتاد و التجهيزات؛
- القيام بجرد خاص بالعتاد و الأثاث و التموينات غير القبلة للتلف و الموضوعة تحت تصرف المديريات الفرعية و مراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية؛
- المحافظة على التجهيزات و صيانتها و تكون مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل (08): هيكل المديرية المصدر : مديرية الضرائب لولاية البويرة



## المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

في هذا المبحث يتم التطرق إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان و المتمثلة في دراسة حالة مؤسسة مقاولات خاضعة للتحقيق الجبائي و المحاسبي.

## المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق

قبل إجراء أي تحقيق محاسبي و جبائي وحب إتباع أو احترام الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و التي تتمثل في الخطوات التالية:

كيفية برمجة الملف الجبائي للتحقيق: هذا الملف قيد التحقيق يتعلق بالملف الجبائي لمؤسسة مقاولات يتمثل نشاطها في إنجاز أشغال البناء في كل مرحلة (ETB/TCE)، مقرها الاجتماعي في العنوان، حي الثورة، ولاية البويرة، وكانت بداية نشاطها في 2013/12/11 وخلال عملية انتقاء الملفات الجبائية المبرمجة للتحقيق تم إدراج هذا الملف وفق معايير و أسباب منها:

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

إعداد الإشعار بالتحقيق: بعد استرجاع الملف الجبائي الخاص بهذه المؤسسة من قاعة الأرشيف التابعة للمصلحة الرئيسية للتسيير لمركز الضرائب قام المحققين المكلفين بالتحقيق بالدراسة الجبائية الأولية التي تتمثل في فحص مختلف التصريحات السنوية و الشهرية لهذه المؤسسة و هذا لمعرفة رقم الأعمال و النتائج التي حققتها المؤسسة و



كذلك فحص الوثائق التي يحتوي عليها الملف الجبائي، التصريح بالوجود، السجل التجاري، عقد الإيجار و المراسلات.

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

- الاسم التجاري للمؤسسة محل التحقيق و كذلك نشاطها و عنوان مقرها.
- السنوات المعنية بالتحقيق: 2014، 2015، 2016، 2017
- الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق: الرسم على النشاط المهني (TAP)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الدخل الإجمالي فئة الأجور و الرواتب (IRG/Salaires)، حقوق الطابع (droit de timbre).
- تاريخ أول زيارة ميدانية لمقر الشركة و هذا بتاريخ 2018/06/26
- المعلومات المتعلقة بالتحققين: الاسم، اللقب، الرتبة و الوظيفة مع إمضاءاتهم.

### 3- إرسال الإشعار بالتحقيق:

بعد انتهاء من تحرير هذا الإشعار تم إرساله مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة عن طريق رسالة ممضى عليه بتاريخ استلام الإشعار بالتحقيق و هذا لفحص محاسبته.

بعد الانتهاء من التحضير للسجلات و الوثائق المحاسبية و مع احترام المدة القانونية 10 ايام المنصوص عليها في المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية، قام المحققين المكلفين بالمحاسبة بالتنقل إلى مقر الشركة أين تم التأكد من وجود مسك للسجلات المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9-10-11 من القانون التجاري و كذلك الوثائق المحاسبية من فواتير الشراء، البيع، و مختلف الأعباء. وبعد انتهاء من الإجراءات و الخطوات القانونية التي تسبق التحقيق تم البدء في الأعمال المختلفة.

## المطلب الثاني: أعمال التحقيق و التبليغ الأولي

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

وبعد الحصول على مختلف السجلات و الوثائق المحاسبي للسنوات المعنية بالتحقيق: 2014،2015،2016،2017 تم البدا بالفحص المعمق لهذه الوثائق و كذلك مقارنتها بالأرقام المصرح بها في التصريحات الشهرية و السنوية من أرقام أعمال، النتائج، الأجر.... الخ،ومنها استخراج الإختلالات الموجودة في هذه التصريحات من نقص في التصريح (الإخفاء).

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

الإختلالات و التجاوزات: هذه الإختلالات التي يتم تبريرها تتمثل في:

1- عدم دفع الرسم على النشاط المهني (TAP) المتعلقة بأرقام الأعمال المحققة خلال السنوات 2014،2016،2017

رقم الأعمال: 2014=78.914.655 دج

2016 = 508.843.750 دج

2017 = 200.460049 دج

2- عدم التصريح برقم الأعمال يقدر ب35.210973 دج خارج الرسوم ناتج من الفرق بين رقم الأعمال الكشف البنكي و رقم الأعمال المصرح به بالنسبة لسنة 2016.

- رقم الأعمال الكشف البنكي: 544.054.723 دج خارج الرسوم.

- رقم الأعمال المصرح به : 508.843.750 دج خارج الرسوم.

\* الفرق في رقم الأعمال غير المصرح به 35.210973 دج خارج الرسوم.

3- عدم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجر المدفوعة و التي تم التصريح بها في سجل الأجر لسنوات 2014، 2015، 2016، 2017.

جدول رقم 02: الأجر المدفوعة

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأجر المدفوعة	1741190	42118	1182994	2117179
حقوق الضريبة على الأجر غير المدفوعة	140992	5226	115263	113994

4- الاسترجاع غير القانوني للرسم على القيمة المضافة (TVA) المتعلقة بفواتير الشراء مدفوعة عن طريق صك بنكي شخصي:

- الفاتورة رقم 2014/88 : 753.100 دج = TVA

- الفاتورة رقم 2014/104 : 465.120 دج = TVA

• المبلغ المسترجع في 2014 بصفة غير قانونية: 1.218.220 دج

5- استرجاع الرسم على القيمة المضافة TVA المتعلقة بفواتير الشراء ل 2014 التي يفوق مبلغها بكل الرسوم TTC أكبر من 100.000.00 دج و التي تم دفعها عن طريق الصندوق، حيث يقدر المبلغ الإجمالي المسترجع بصفة غير قانونية 925650 دج.

6- انعدام التبرير للأعباء:

:2016

- مصاريف أخرى ير مبررة 204.129 دج

- إهلاكات غير مبررة: 4.274.100 دج

• المبلغ الإجمالي للأعباء المحسوم بطريقة غير قانونية: 447.8229 دج

:2017

- مواد أولية غير مبررة 2.353.582 دج

- إستهلاكات أخرى غير مبررة: 2.647.268 دج

- مصاريف الترميم و الصيانة غير مبررة: 56.324 دج

• المبلغ الإجمالي المحسوم: 5.057.174 دج

7- عدم تبرير طريقة الدفع الخاصة بأعباء أعمال المصادر الخارجية (sous traitance) لسنوات 2016 و

:2017

2016 = 307.533.960 دج: قيمة TVA مسترجعة بصفة غير قانونية: 21.527.377 دج

2017 = 152.925.359 دج: قيمة TVA مسترجعة بصفة غير قانونية: 13.931.349 دج

تصفية و حساب الضرائب و الرسوم:

لتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة محل التحقيق للسنوات: 2014، 2015، 2016، 2017 تم

الاعتماد على طريقة إعادة الإدماج كما يلي:

الرسم على النشاط المهني **TAP**: ( المواد 2017 إلى 230، 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة).

لتحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على لنشاط المهني **TAP**: تم الأخذ بعين الاعتبار أرقام الأعمال غير

المصرح بها خلال السنوات 2014، 2016، و 2017 كذلك رقم الأعمال المتحصل عليها من الفرق بين رقم

أعمال الكشف البنكي و رقم الأعمال المصرح به خلال السنة 2016:

جدول رقم 03: رقم الأعمال الخاضع للرسم TAP

السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
رقم الأعمال الغير مصرح به	78.914.655	لاشيء	508.843.750	200.460.049
الفرق بين رقم أعمال الكشف البنكي و رقم أعمال المصرح به	—	—	335.210.973	—
رقم الأعمال المعترف به	78.914.655	لاشيء	544.054.723	200.460.049
الفرق الواجب إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني	78.914.655	لاشيء	544.054.723 = (75% × 40.841.042	200.460.049 = (75% × 150.345.036
حقوق الرسم على النشاط المهني 2%	1.578.293	—	8.160.820	3.006.900
غرامات الوعاء 25%	394.573	—	2.040.205	757.725
المبلغ الواجب دفعه	1.972.866	—	10.201.025	3.758.625

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

(المواد 02، 03، 08، إلى 14، 17، إلى 21، 169، 104، 193 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم

المماثلة)

## الجدول رقم 04: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

السنوات	2014	2015	2016	2017
الربح المصرح به	4.881.347	60.040	32.312.080	12.731.533
الأعباء المعاد إدماجها	-	-	4.478.229	5.357.174
الحسومات الممنوحة (TAP)	-1.578.293	-	-8.160.820	-3.006.900
الربح المعترف به	4.881.347	-60.040	32.312.080	15.081.807
الفارق في الربح	-	-	-	2350274
الربح الخاضع للـ (IRG)	4.881.347	-60.040	36.312.080	12.731.529
الربح الخاضع للـ IRG	4.881.347	-60.040	36.312.080	15.081.803
مبلغ الضريبة	-	-	-	822.595
غرامات الوعاء 25%	-	-	-	205.648
المبلغ الإجمالي الواجب الدفع	-	-	-	1.028.243

الضريبة (IRG) على الأجور:

المواد 66 الى 76 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA

## الجدول رقم (5): الضريبة على الأجور

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأجور المدفوعة	1.741.190	42.118	1.182.994	2.117.179
حقوق IRG على الأجور	140.992	5.226	115.263	113.994
غرامات الوعاء 15% و 10%	21.148	522	17.289	17.099
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	162.140	5.748	132.552	131.093

## الرسم على القيمة المضافة (TVA):

نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة والذي يتمثل في إنجاز أشغال البناء فإن الشركة تم إخضاعها الى الرسم القيمة المضافة تطبيقا للمواد 23، 21، 16، 15، 14، 06، 02، 01 و 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (CTCA) وفقا للنسب 7% و 17% بالنسبة للسنوات 2014، 2015، 2016، و 17% بالنسبة للسنة 2017.

رقم الأعمال غير مصرح به خلال سنة 2016 والناتج من الفرق بين رقم الأعمال الكشف البنكي ورقم الأعمال المصرح به تم إخضاعه إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 7% (أشغال متعلقة بإنجاز السكنات)

الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المعاد استرجاعها (المواد 29، 30، من قانون (CTCA)

## الجدول رقم (06): حساب الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2014	2015	2016	2017
TVA/المشتريات المسترجعة	3.211.394	لا شيء	23.412.651	18.217.061
TVA /المشتريات المعترف بها	1.067.524	لا شيء	21.527.377	13.931.349
TVA /المشتريات المعاد ادماجها	2.143.870	لا شيء	21.527.377	13.931.349

حساب الرسم على القيمة المضافة TVA:

## جدول رقم (07): حساب الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	78.914.655	لا شيء	508.843.750	200.460.049
رقم الأعمال المعترف به	78.914.655	لا شيء	544.054.723	200.460.049
الفرق في رقم الأعمال TVA الخاضع لـ	لا شيء	لا شيء	35.210.973	-
حقوق TVA	-	-	2.464.768	-
TVA المشتريات المعاد ادماجها	2.143.870	-	23.992.145	13.931.349
المبلغ الإجمالي TVA	2.143.870	-	23.992.145	13.931.349
غرامات الوعاء (25%)	535.967	-	5.998.036	3.482.837
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	2.679.837	-	29.990.181	17.414.186



بعد الحصول على الموافقة الرئيسة للمراقبة والبحث ورئيس مركز الضرائب تم تسليم التبليغ الأولي المكلف بالضريبة محل التحقيق بتاريخ 2018/12/02 مع منحه مدة 40 يوم للرد وتقييم توضيحات والتبريرات طبقا للمادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية.

### المطلب الثالث: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق

#### التبليغ النهائي لنتائج التحقيق:

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

1. الفرق في رقم الأعمال الناتج عن الفرق بين رقم الأعمال الكشف البنكي ورقم الأعمال المصرح به خلال سنة 2016 لم يتم تبريره من طرف الشركة.

2. الرسم على القيمة المضافة على المشتريات المتعلقة بفواتير الشراء المعاد إدماجها في التبليغ الأولي لم يتم تبريرها.

3. الأعباء المتعلقة للاهتلاكات، المواد الأولية، إستهلاكات، أعباء الصيانة المعاد إدماجها في التبليغ الأولي لم يتم تبريرها.

4. الرسم على القيمة المضافة/ المشتريات المتعلقة بالمناولة تم أخذها بعين الاعتبار بعد تبرير طريقة الدفع والتي تتمثل في وصول دفعة بنكية.

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

#### الرسم على النشاط المهني TAP:

المواد (217 الى 230، 193 من قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة CIDTA

جدول رقم 08: الرسم على النشاط المهني TAP

السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
رقم الاعمال غير المصرح به	78.914.655	لا شيء	50.884.750	200.460.049
الفرق في رقم الاعمال غير مصرح به	-	-	35.210.973	-
رقم الاعمال المعترف به	78.914.655	-	544.054.723	200.460.049
الفرق في رقم الاعمال TAP الخاضع لـ	78.914.655	-	408.041.042	150.345.036
حقوق TAP 2%	1578.293	-	8.160.820	3.006.900
غرامات الوعاء 25%	394.573	-	2.040.205	757.725
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	3.758.625	-	10.201.025	3.758.625

الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

(المواد 02، 03، 08، الى 14، 17، الى 104، 169، 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA))

جدول الرقم (09): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

السنوات	2014	2015	2016	2017
الربح المصرح به	4.881.347	-60.040	32.312.080	12.731.533
الأعباء المعاد إدماجها	لا شيء	لا شيء	4.478.229	5.357.174
الحسومات الممنوحة (TAP)	1.578.293	-	-8.160.820	-3.006.900
الربح المعترف به	4.881.347	-60.040	32.312.080	15.081.807
الفرق في الربح غير المصرح به	لا شيء	لا شيء	لا شيء	2.350.274
الربح المخضوع لـ IRG	4.881.347	-60.040	36.312.080	12.731.803
الربح الخاضع لـ IRG	4881347	-60.040	36.312.080	15.081.803
حقوق IRG	-	-	-	822.595
غرامات الوعاء (25%)	-	-	-	205.648
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	-	-	-	1.028.243

الضريبة على الأجر IRG: (المواد 66 الى 76، 193 من قانون CIDTA)

جدول رقم 10: حساب الضريبة على الأجر

السنوات	2014	2015	2016	2017
الأجر المدفوعة	1.741.190	42.118	1.182.994	21.179
حقوق الضريبة على الأجر	140.992	5.226	115.263	113.994
غرامات الوعاء	21.148	522	17.289	17.099
المبلغ الإجمالي واجب الدفع	162.140	5.748	132.552	131.093

## الرسم على القيمة المضافة TVA:

(المواد 1، 2، 6، 14، 15، 16، 21، 23، 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال CTCA)

## جدول رقم 11: حساب الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	789.114.655	لا شيء	508.843.750	200.460.049
رقم الأعمال المعترف به	78.914.655	لا شيء	544.054.723	200.460.049
الفرق في رقم الأعمال الغير مصرح به	-	-	35.210.973	-
حقوق TVA (07%)	-	-	2.464.768	-
TVA على المشتريات المعاد إدماجها	2.143.870	-	1.901.209	-
المبلغ الإجمالي	2.143.870	-	4.365.977	-
غرامات الوعاء (25%)	535.967	-	1.091.494	-
المبلغ الإجمالي الواجب دفعه	2.679.837	-	5.457.471	-

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب

بعد الموافقة من طرف رئيس المصلحة الرئيسية ورئيس مركز الضرائب لولاية البويرة تم تسليم نسخة من التبليغ النهائي لنتائج التحقيق للمكلف بالضريبة بتاريخ 2019/02/21.

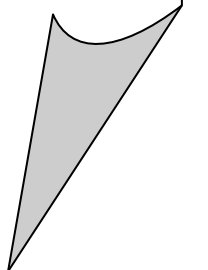
## خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى المديرية الولائية للضرائب بمختلف مديرياتها الفرعية و كذا مهام كل مديرية على حدى ومن هذا نستنتج أن التقسيمات في المديريات و المهام هو ما يساعد في ترتيب الوظائف و الأولويات فالهيكل التنظيمي للمديرية يمتاز بالدقة تقسيم المهام.

ونستنتج من الدراسة الميدانية لحالة المكلف بالضريبة كانت في المستوى حيث قام المدقق بكافة الإجراءات اللازمة و سار فيها بانتظام حيث بداء بالمرحة التحضيرية التي تتضمن إرسال الإشعار إلى المؤسسة محل التحقيق مع إعطاء ميثاق يبين لها الحقوق و الواجبات و بعدها شرع في الدراسة الميدانية التي تتضمن مراقبة الملفات و الوثائق المحاسبية وكذا تصحيح الأخطاء و الغش الموجود و بعدها توصلنا إلى نتائج التبليغ النهائية التي استنتجنا ما يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق المحاسبي تسديده لإدارة الضرائب، ومن هنا نرى أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية تم على أكمل وجه، و ساهم بشكل كبير في إعطاء مصداقية للرقابة الجب



الذخائر الممنوعة



بعد دراسة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، تبين انه من أهم الأدوات المستعملة في الحفاظ على إيرادات الدولة، ذلك أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية لحد من التهرب و الغش ، و على هذا الأساس حاولنا في بحثنا إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة في كشف الأخطاء و التجاوزات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة سواء كان ذلك بقصد أو دون قصد، و كذا من أجل تحقيق العدالة و المساواة بين المكلفين و كذلك استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة بسبب الغش و التهرب الضريبي.

لكن رغم إحداث إصلاحات النظام الجبائي الجزائري، بقيت هناك ثغرات للتهرب الضريبي و الذي زادت حدته مع انفتاح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، و نظرا للآثار السلبية و الخطيرة لهذه الظاهرة مازالت الإدارة الجبائية تكاثف الجهود للحد أو على الأقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العامة و تعرقل سير نشاط الدولة في رسمها و تنفيذها لسياساتها.

وعليه سخرت الإدارة الجبائية كافة الوسائل القانونية و التنظيمية و البشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي و عقابي في آن واحد كهيئة مختصة في مجال الأبحاث و المراجعات بميكلها المختلفة للوقوف أمام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام و يخلق إختلالات إقتصادية عميقة.

و من بين آليات الرقابة الجبائية و التي قد نراها تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلفين، و التي تعتبر وسيلة في مراقبة و تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف تلك الإغفالات و التجاوزات المستعملة من المكلفين، للتوصل إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المرتكبة بغية تصحيحها و إعادة تقويمها بهدف استرجاع الحقوق المنتهرة من طرف المتهمين من الضريبة.

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، و أن يحترم كذلك الإجراءات و المعايير المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه و الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء مهمته لتكون عملية فحص محاسبة من حيث الشكل و من حيث المضمون سليمة و خالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف لاستعمالها كحجة يبطل بها عملية التدقيق .

#### اختبار الفرضيات:

لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى مايلي:

#### الفرضية الأولى:

-تعتبر الفرضية الأولى صحيحة و التي مفادها أن أن للرقابة شكلين : رقابة عامة أي شاملة و التي تحتوي على : الرقابة الشكلية التي تعتبر بدورها أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و تعتمد على القراءة الشكلية لها وكذا رقابة على الوثائق التي تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين



و الشكل الثاني هو الرقابة معمقة التي تتمثل التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين و التدقيق المصوب في المحاسبة.

### الفرضية الثانية:

فهي خاطئة فالإجراءات هي عبارة عن تدقيق حسابات الأصول و الخصوم بأنواعها و كذا تدقيق حسابات التسيير من مصاريف و إيرادات و أيضا تدقيق حسابات النتائج فهذه الإجراءات من شأنها معرفة الوضع المالي المؤسسة و كذا اكتشاف كافة التجاوزات و الغلطات التي مست الجانب المالي لهذه المؤسسة. و تساهم في دعم الرقابة الجبائية من خلال معرفة المركز المالي للمؤسسة و التعرف على الأخطاء و التجاوزات التي قام بها المكلف بالضريبة و مقدار الضريبة المفروض عليه.

### الفرضية الثالثة:

و بخصوص الفرضية الثالثة فهي كذلك صحيحة لأن التدقيق المحاسبي يمثل جزءا لا يتجزء من الرقابة الجبائية لاعتمادها عليه بشكل كبير و هام لأجل اكتشاف التلاعبات و التجاوزات التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة.

### النتائج المتوصل إليها:

- بعد الدراسة المقدمة بشقيها النظري و التطبيقي توصلنا إلى نتائج تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات المقترحة، و التي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية:
- تعمل الإدارة الجبائية جاهدة على تطبيق القوانين و الإجراءات التي من شأنها ضمان السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية.
  - تعتمد الإدارة الجبائية بشكل كبير على التدقيق المحاسبي لما له من قدرة على اكتشاف و تصويب التلاعبات الخطاء التي يقع فيها المكلفين بالضريبة سواء عمدا أو عن طريق الخطأ.
  - هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها من أجل كشف الأخطاء و التجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية و ما تخفيه من وتلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بغية التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.
  - يعتبر حساب رقم الأعمال بمختلف أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لأنه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم و هذا بالاعتماد على مؤشرات يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.
  - بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية و مدى مطابقتها للنصوص القانونية في القانون

التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة بيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها، و حتى تكونن محاسبة المكلف صادقة و مقنعة يجب أن تكون الوثائق الإثباتية تحترم الشروط القانونية.

و من خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة و التي كانت ايجابية، لنرى ما لتدقيق المحاسبي من دور فعال في خدمة إدارة الضرائب و مساهمته في الحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي . و عليه يمكننا الإجابة عن إشكالية البحث و هو أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

### إقتراحات البحث:

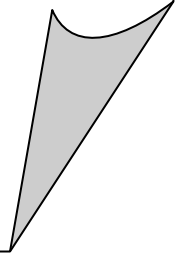
- من خلال دراستنا لموضوع البحث و استخراج النتائج يمكننا أن نقدم بعض الاقتراحات:
- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم و قدرتهم العلمية و العملية في مجال الضرائب و المحاسبة ، لكون مهمة التدقيق تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.
- تحديث و عصرنه معاملات إدارة الضرائب و هياكلها لكي تسهل من عمل المدقق المحاسبي و كذا المستخدمين.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية و الإجتماعية و ذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات، فتح مواقع الالكترونية للرد على انشغالات المكلفين...
- ضرورة تكييف الإدارة الجبائية مع معايير المحاسبة الدولية لكي تطور من نفسها و كذا أدواتها.

### آفاق البحث

بعد تحليلنا لموضوع التدقيق المحاسبي و استخدامه للأغراض الجبائية و قدرته على دعم الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري، و بالرغم من محاولة الإلمام بجوانب الموضوع إلا أنه في اعتقادنا مازال هناك بعض النقاط الغامضة خاصة بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد التي تم تطبيقه بداية من سنة 2010 و المستوحى من معايير المحاسبة الدولية.

و عليه نرى أن باستحداث التدقيق المحاسبي المصوب الجديد و الذي يستطيع على أساسه التدقيق لسنة مالية واحدة و بالتزامن مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، و عليه تبقى الأفاق مفتوحة مثلا: هل النظام المحاسبي المالي الجديد يدعم الرقابة الجبائية؟

# قائمة المراجع



الكتب:

- 1- احمد قايد نور الدين "التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية" دار الجنان للنشر و التوزيع عمان الطبعة الاولى 2015
- 2- إيهاب نظمي و هاني عزب "تدقيق الحسابات الإطار النظري" دار وائل للنشر الطبعة الاولى 2012
- 3- جربوع يوسف محمد "مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق" الوراق للنشر و التوزيع الأردن الطبعة الاولى 2000
- 4- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف قاضي "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العملية" دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان 2009.
- 5- خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية" دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2004.
- 6- خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية" دار وائل للنشر عمان الطبعة الرابعة 2007
- 7- سليمان مصطفى الدلاهمة "مبادئ و أساسيات علم المحاسبة" دار اليازوري عمان الطبعة الاولى عمان الأردن 2007
- 8- طلال محمد الحجاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر "أساسيات المعرفة المحاسبية" دار اليازوري عمان الأردن 2009.
- 9- عوادي مصطفى "الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري" مطبعة المزواد الجزائر 2009
- 10- محمد بوتين "المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ديوان المطبوعات الجامعية 2003.
- 11- محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي "المراجعة و تدقيق الحسابات" ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 2003.
- 12- محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي "المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و التطبيقي" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية 2005.
- 13 - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال "الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات" الدار الجامعية الإسكندرية الطبعة الاولى 2002.

14- محمد فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات" دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع عمان الطبعة الأولى 2009.

15- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف "المفاهيم الحديثة للرقابة" دار النهضة العربية القاهرة 1993.

16- وليمس توماس، امرسون هنكي "المراجعة بين النظرية و التحقيق" دار لمريخ 1989.

#### مذكرات:

1- عبد الغاني كحلة "تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي" مذكرة ماجستير كلية العلوم لاقتصادية و علوم التسيير، جامعة المدية الجزائر 2012.

2- سليمان عتير " دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة 2012.

3- لياس قلاب ذبيح " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة 2011.

4- بشرى عبد الغني " فعالية الرقابة و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1990-2009" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة تلمسان 2011.

5- قتال عبد العزيز " أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي" مذكرة ماجستير معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي المدية الجزائر 2009.

6- سهام كركودي "المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة 2008-2009.

7- مصطفى العثماني " نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر 2008.

8- بوعلام وهي "اثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر" مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2005.

9-نوي نجاة "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003" مذكرة ماجستير علوم لاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.

10- عيسى بولوخ "الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي و الغش الضريبي" مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة 2002.

11- تومي ناريمان "دور التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في ترشيد القرارات" مذكرة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2014-2015 .

12 - يعقوب ولد الشيخ محمد الشيخ يورة" التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية" مذكرة ماستر تخصص تسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان 2014-2015.

13- تونسي نجاة "مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS / IFRS) مذكرة ماستر تخصص التدقيق و النظام المحاسبي الجديد جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2015-2016.

14- يعقوب سالمة "اثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية" مذكرة ماستر تخصص تدقيق و مراقبة التسيير جامعة قاصدي مرباح 2015-2016.

15- رمول شيماء "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماستر تخصص مراجعة و تدقيق جامعة العربي بن مهيدي او البواقي 2016-2017.

16- قدور إيمان " دور التدقيق المحاسبي و المالي في رفع أداء المؤسسة" مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس 2016-2017.

17- عميش جهاد "التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسة " مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم 2016-2017.

#### ملتقيات و مجلات:

1- تمار خديجة" الشروط العامة لمهنة المراجعة (تنظيم المهنة)" مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، العدد الثامن 2017.

2- إدريس عبد السلام "المراجعة معايير و إجراءات" منشورات جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي ليبيا 2008.

3- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس احمد "مراقبة و مراجعة الحسابات" منشورات جامعة قسنطينة الجزائر 2001.

#### المواد و المراسيم:

1- المادتين 18-19 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009.

2- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009.

3- المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/21/31.

4- المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2008.

5- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، للجزائر 2006.

6- المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 06/07/2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمدرية كبريات

المؤسسات، الجريدة الرسمية ، العدد 43 الصادرة بتاريخ 2006/06/22.

7- المادة 10 من الرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، و المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.

8- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 18/09/2006 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ،

الجريدة الرسمية العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24.

9- المادة 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و تنظيمها و

صلاحياتها، لوزارة المالية المؤرخ في 12/07/1998 الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25 .

10- المادة 34 من قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهن المحاسب المعتمد.

#### مراجع باللغة الاجنبية:

1- Note 14/MF/DGI/DRV/2010 du 0702/2010.

2- La lettre de DGI, direction générale des impots.n30 2008

3- Bulletin des service fiscaux, DGI , n19 ,Alger print,20004- Claude laurent, control fiscale, la vérification personnelle, Bayenaine fance1995.

5- . P.colin,G Gervaise, M rosetti, fiscalité pratique librerie vuibert septembre , paris 1995.

6-. Michel bavier, christine,l'administration fiscale en France, PVF paris 1998.

7- Thirry lambert, virification fiscal personnelle, economica, paris 1984.

المواقع الالكترونية:

1- Khitasabdlkarim.wordpress.com

2-www.centpourcent.d2IRI.AHLAMONTADA.Net/T578.Tenpic.