



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج لإستكمال متطلبات شهادة الماستر

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص: محاسبة وتدقيق

## إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

### – دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية الوادي –

إشراف الاستاذ:

الدكتور/ زلاسي رياض

إعداد الطلبة:

- بروبة أشرف
- الأشهب محمد أيمن
- داودي أنور

لجنة المناقشة:

| الصفة        | الجامعة                        | الإسم واللقب        |
|--------------|--------------------------------|---------------------|
| رئيسا        | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | د/ عوني محمد الصغير |
| مشرفا ومقررا | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | د/ زلاسي رياض       |
| مناقشا       | جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي | د/ نصرات عبد الوهاب |

السنة الجامعية : 2025/ 2024





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج لإستكمال متطلبات شهادة الماستر

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التخصص: محاسبة وتدقيق

– إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

– دراسة حالة بمركز الضرائب بولاية الوادي –

إشراف الاستاذ:

الدكتور / زلاسي رياض

إعداد الطلبة:

- بروبة أشرف
- الأشهب محمد أيمن
- داودي أنور

لجنة المناقشة:

| الصفة        | الجامعة                        | الإسم واللقب         |
|--------------|--------------------------------|----------------------|
| رئيسا        | جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي | د / عوني محمد الصغير |
| مشرفا ومقررا | جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي | د / زلاسي رياض       |
| مناقشا       | جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي | د / نصرات عبد الوهاب |

السنة الجامعية : 2024 / 2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وعرفان

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إن الحمد لله نحمده ونشكره على نعمة القلم ونصيب العلم الذي وهبنا إياه، فبدونه ما كان لهذا العمل أن ينجز ولولاه ما كنا نجني ثمرة مجهودنا.

عن أبي هريرة رضي الله عنه عن النبي صلى الله عليه وسلم قال:

<< لا يشكر الله من لا يشكر الناس >> رواه الترمذي.

يطيب لنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى:

الأستاذ " زلاسي رياض " الذي لم يخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة جزاه الله عنا خير الجزاء.

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل.

ولا يفوتنا تقديم الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة فبورك فيهم.

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه.

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين وألف صلاة وسلام على رسوله الكريم قال تعالى في كتابه الجليل:

" وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا "

إلى الذين رسمو لنا طريق العلم بحبهم وعلمونا معنى الحياة بكدهم وجهدهم إلى آبائنا الأعزاء

إلى رمز المحبة والحنان إلى من سهر على تربيته إلى من منحونا القوة والحياة إليكم.

أمهاتنا الأعزاء

إلى كل الزملاء في الجامعة

والى كل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد

## ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الجبائية، من خلال المزج بين المعالجة النظرية والتحليل التطبيقي. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مدعومًا بدراسة حالة لمركز الضرائب بالوادي، كأداة لفهم الواقع الميداني لآليات الرقابة الجبائية ومدى تكاملها مع أدوات التدقيق المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يمثل أداة فعالة لتحسين جودة الرقابة الجبائية، من خلال تحليل المعطيات المالية وكشف الثغرات في التصريحات الضريبية، مما يسهم في تعزيز العدالة الجبائية وزيادة مردودية الإدارة الضريبية، كما أظهرت النتائج أهمية كفاءة الأعوان، دقة البيانات المحاسبية، والتنسيق بين مختلف الهياكل، إلى جانب الحاجة لتبسيط النصوص الجبائية وتوظيف الوسائل الرقمية الحديثة.

**الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية - التدقيق المحاسبي - الضرائب .**

### **Study summary:**

This study aimed to highlight the contributions of accounting auditing in enhancing the effectiveness of tax control, by combining theoretical analysis with practical application. The study adopted a descriptive and analytical approach, supported by a case study of the Tax Center in El Oued, as a tool to understand the field reality of tax control mechanisms and the extent of their integration with auditing tools. The findings revealed that accounting auditing is an effective tool for improving the quality of tax control through the analysis of financial data and the identification of gaps in tax declarations. This contributes to promoting tax justice and increasing the efficiency of the tax administration. The results also highlighted the importance of staff competence, the accuracy of accounting data, and coordination among various structures, in addition to the need to simplify tax texts and adopt modern digital tools

**Keywords:** Tax control - Accounting audit - Taxes .

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

|     |  |
|-----|--|
| أ   | مقدمة  |
| 6   | الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية |
| 7   | تمهيد  |
| 8   | المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي                     |
| 8   | المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي                             |
| 13  | المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق المحاسبي                    |
| 17  | المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي                           |
| 20  | المطلب الرابع: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي              |
| 25  | المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وطرق تفعيلها                     |
| 25  | المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها                    |
| 29  | المطلب الثاني: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية                     |
| 34  | المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية |
| 40  | المبحث الثالث: الأبحاث والدراسات العلمية السابقة                 |
| 40  | المطلب الأول: الدراسات العلمية المتعلقة بالتدقيق المحاسبي        |
| 47  | المطلب الثاني: الدراسات العلمية المتعلقة بالرقابة الجبائية       |
| 58  | المطلب الرابع: تقييم الدراسات السابقة                            |
| 62  | خلاصة الفصل  |
| 63  | الفصل الثاني: دراسة حالة   |
| 64  | تمهيد  |
| 65  | المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالوادي                         |
| 65  | المطلب الأول: النشأة والتعريف                                    |
| 66  | المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي       |
| 73  | المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب بالوادي                         |
| 75  | المبحث الثاني: دراسة ملف المؤسسة                                 |
| 102 | خلاصة الفصل الثاني   |
| 103 | الخاتمة  |
| 107 | قائمة المصادر والمراجع   |

# فهرس الجداول والأشكال

## فهرس الجداول

جدول رقم 01: يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق ..... 12

جدول رقم 02: تقييم الدراسات السابقة ..... 58

## فهرس الأشكال

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية ..... 33

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي ..... 66

# مقدمة

شهد العالم في العقود الأخيرة تطورًا كبيرًا في ميدان المحاسبة وتدقيق الحسابات، نتيجة لتزايد التحديات المالية وتعدد الأنشطة الاقتصادية، مما أفرز حاجة ملحة إلى آليات رقابية فعالة تضمن الشفافية والمصداقية في عرض المعلومات المالية. فقد أصبحت المؤسسات، لا سيما العامة والخاصة، أمام ضرورة حتمية لاعتماد أنظمة تدقيق دقيقة تسهم في حماية المال العام، وتعزيز ثقة مختلف الأطراف المتعاملة معها، سواء كانت سلطات جبائية أو مساهمين أو مستثمرين.

ويعد التدقيق المحاسبي أحد الأدوات الأساسية التي تهدف إلى فحص وتقييم البيانات المالية بشكل دوري، للتأكد من مدى مطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة، والكشف عن أي تلاعب أو تجاوز قد يحدث داخل المؤسسة. هذا التدقيق يشكل دعامة مهمة لحوكمة المؤسسات وتعزيز الشفافية.

بالموازاة مع ذلك تحل الرقابة الجبائية مكانة استراتيجية في النظام المالي للدول، فهي تشكل أداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وضمان تحصيل العائدات الجبائية بفعالية وعدالة. وتكمن فعالية الرقابة الجبائية في مدى دقة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، وهنا يتقاطع دور التدقيق المحاسبي مع مهام الرقابة الجبائية، إذ أن كليهما يسعيان إلى فحص نفس المعطيات لكن من زاويتين مختلفتين ومتكاملتين.

إن العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية تمثل محورًا مهمًا في النقاشات الأكاديمية والمهنية، خصوصًا في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة، وتزايد تعقيد العمليات المالية، والتحديات المرتبطة بالإصلاحات الجبائية، ومن هذا المنطلق برزت أهمية دراسة هذا الموضوع قصد تعميق الفهم حول طبيعة العلاقة بين الجهازين، ومدى تأثير أحدهما في فاعلية الآخر.

كما أن هذه الدراسة تتبع من الواقع العملي الذي تعيشه العديد من الدول، ومنها الجزائر، حيث تواجه الإدارة الجبائية صعوبات في أداء مهامها الرقابية، مما يستدعي دعمًا تقنيًا ومعلوماتيًا يمكن أن يوفره التدقيق المحاسبي. لذلك، يأتي هذا البحث لإلقاء الضوء على سبل

التكامل بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية كأداة لتحسين فعالية الجباية ومكافحة الغش الجبائي.

## 1- إشكالية الدراسة:

### الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم فعالية الرقابة الجبائية وتحقيق العدالة الجبائية؟

### الإشكاليات الفرعية:

ما هو الإطار النظري لكل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية؟

كيف يتكامل دور المدقق المحاسبي مع مهام مفتش الجباية؟

ما هي المعوقات التي تحول دون الاستفادة المثلى من نتائج التدقيق المحاسبي في العمل الجبائي؟

إلى أي مدى يمكن اعتبار التقارير المحاسبية أداة فعالة للرقابة الجبائية؟

## 2- الفرضيات:

### الفرضية الرئيسية:

يساهم التدقيق المحاسبي بشكل فعال في تحسين أداء الرقابة الجبائية وتعزيز قدرتها على مكافحة الغش والتملص الجبائي.

### الفرضيات الفرعية:

✓ يؤدي توفر تقارير تدقيق محاسبي دقيقة وشفافة إلى تسهيل مهام مفتشي الضرائب وتحسين جودة الرقابة الجبائية.

✓ يساهم التنسيق المؤسسي بين مصالح التدقيق المحاسبي والإدارة الجبائية في الكشف المبكر عن المخالفات والتجاوزات الضريبية.

✓ تعد المعايير المحاسبية والضريبية المتكاملة أداة أساسية لتوحيد مرجعيات العمل بين المدققين والمراقبين الجبائين.

✓ إن غياب التكوين الكافي والتكامل المعلوماتي بين مصالح التدقيق والمصالح الجبائية من أحد أهم العوائق أمام فعالية الرقابة الجبائية.

### 3- أهداف الدراسة:

✓ التعرف على المفاهيم الأساسية للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

✓ تحليل العلاقة التكاملية بين الوظيفتين في الواقع العملي.

✓ إبراز الإشكالات التي تعوق فعالية التنسيق بين أجهزة التدقيق والرقابة الجبائية.

✓ تقديم توصيات لتحسين التكامل بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في إطار إصلاحات مالية فعالة.

### 4- منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة المفاهيم النظرية ذات الصلة بالتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، كما تم توظيف المنهج المقارن لبيان أوجه الاختلاف والتكامل بين الوظيفتين، إضافة إلى المنهج التطبيقي من خلال دراسة بعض الأمثلة أو الحالات الواقعية (إن وجدت في الجزء التطبيقي للبحث).

### 5- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على الدور المحوري للتدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، باعتباره أداة ضرورية لضمان شفافية المعلومات المالية ومصداقيتها، بما يساهم في تعزيز العدالة الجبائية وتحسين تحصيل الموارد المالية للدولة.

## 6- أسباب اختيار الموضوع:

✓ قلة الدراسات التطبيقية التي تربط بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

✓ الأهمية المتزايدة للتكامل بين آليات الرقابة المالية والجبائية في ظل تفاقم ظاهرة التهرب الجبائي.

✓ الرغبة في تقديم مساهمة علمية تساهم في تطوير أدوات العمل الجبائي وتعزيز مهنية التدقيق المحاسبي.

## 7- حدود الدراسة:

## البعد الموضوعي:

يتناول البحث العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، مع التركيز على سبل التكامل بينهما وتحليل الإطار النظري والعملي لكل منهما.

## البعد الزمني:

تمتد الدراسة في الفترة من 04 أبريل إلى 29 أبريل.

البعد المكاني: تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي.

## 8- هيكل الدراسة:

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان "إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، وقد تم تقسيمها إلى مقدمة وفصلين رئيسيين، بالإضافة إلى خاتمة وقائمة للمصادر والمراجع، حيث خصص الفصل الأول للإطار النظري، حيث تناول الأدبيات النظرية المتعلقة بكل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، وقد تم التمهيد له بمقدمة تمهيدية، ثم تطرق المبحث الأول إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي من خلال تناول ماهية التدقيق، أنواعه، معايير، وكذا إجراءاته الميدانية، أما المبحث الثاني فقد تناول الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، حيث تضمن التعريف بها وأهدافها، أشكالها، وأسبابها، إضافة إلى إبراز مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيلها. كما حُصص المبحث الثالث لعرض أهم الدراسات والأبحاث السابقة ذات الصلة، من

خلال تقسيمها إلى دراسات متعلقة بالتدقيق المحاسبي، وأخرى متعلقة بالرقابة الجبائية، مع تقديم تقييم علمي شامل لها.

أما الفصل الثاني فقد خُصص للدراسة التطبيقية، حيث تم التمهيد له بتقديم عام، ليعالج المبحث الأول مركز الضرائب بالوادي من خلال النشأة، الهيكل التنظيمي، والمهام الأساسية له، في حين تناول المبحث الثاني دراسة ملف إحدى المؤسسات محل التحقيق الجبائي من حيث الممارسات المحاسبية الميدانية وتفاعلها مع آليات الرقابة. وقد تم اختتام كل فصل بخلاصة مركزة، واختتمت الدراسة بخاتمة شاملة تتضمن أبرز النتائج والتوصيات، إضافة إلى قائمة المصادر والمراجع المعتمدة.

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

### تمهيد

التدقيق المحاسبي أداة رقابية يتم من خلالها كشف التلاعبات في القوائم المالية للمنشأة، وللتأكد من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المختلفة. ولتكشف التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق الجبائي وهو حق منحه المشرع الجزائري لمصالح الإدارة الجبائية لكشف التلاعبات وحالات الغش التي تضر الخزينة العمومية بشكل كبير.

## المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تكتسي عملية التدقيق أهمية بالغة في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة، والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية من خلال تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها وفقاً لمبادئ ومعايير متعارف عليها، ومنع محاولات الغش والتلاعب بأحكامها، وعلى المدقق أن يقوم بالتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع أدلة مناسبة وكافية حتى يستطيع إبداء رأيه المهني حول القوائم المالية. كما يرى عدد من المختصين أن التدقيق وعملية التدقيق من التخصصات والمفاهيم التي تعتبر كأساس للنظام المحاسبي والمالي، ومن ثم فهي من الموضوعات الحيوية وتعطي الإطار العام لها.

إن التطورات المتتالية التي مست المجالات الاقتصادية كافة منها والجزئية ومجالات الإدارة أدت إلى ظهور شركات متعددة الجنسيات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، وهو ما فرض ضرورة التدقيق بجهاز فني متخصص داخلياً وخارجياً. وقد أدى تنامي هذا التخصص أيضاً إلى ضرورة تحديد مفاهيم التدقيق من حيث أهدافه ومجالاته، والأسس التي يعتمد عليها القائمون به، والمبادئ التي توجههم، وطريقة قياسها، وكذا أهدافها، كما أن هذا التطور أيضاً أفرز أنواعاً متعددة لهذا الأخير.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق فيرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة، وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> . أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق، دار الصفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص 6

<sup>2</sup> . هادي التميمي، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية، ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية،

من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استعمال الأموال المرصودة لمشروع ما، وتتطور الشركات وتعد العمليات المختلفة نتيجة تعاظم الملكية للإدارة، فأصبحت الحاجة ماسة إلى السبب المتمثل بملكية رأس المال من الإدارة وإزدادت القوة بين الملاك والمديرين، مما أدى إلى ظهور مدققين متقنين لفحص الحسابات وكشف الغش والتجاوزات والأخطاء الممكن حدوثها.<sup>1</sup>

### أولاً: التدقيق المحاسبي

كلمة تدقيق بمعناها اللغوي "Audit" مشتقة من اللغة اللاتينية "Audir" ومعناها "يسمع"، حيث أن في العصور القديمة كان صاحب المال عندما يشك في وجود خيانة من القائمين على الحسابات، وكان هذا الشخص يجلس مع المحاسب ليستمع ما يقوله بخصوص العمليات الحسابية الخاصة به.<sup>2</sup>

وبعد أن تطورت المحاسبة ظهرت نظام القيد المزدوج في عام 1494 الميلادي بإيطاليا وتطور هذا النظام بشكل خاص، كما ظهر مفهوم التدقيق بمعناه الحديث "Audit"، وبدأت هذه الكلمة في عدد من دول العالم، وأصبح التدقيق له أهمية كبيرة في كونه مصدر فوري للمعلومات المحاسبية.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب سنة تدريبية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبيراً محاسبياً. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطاً من شروط مزولة مهنة التدقيق ثم اتبعت الدول الأخرى في تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في

<sup>1</sup> . هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، مرجع سابق ذكره ، ص 18

<sup>2</sup> . خالد راغب الخطيب ، الاصول العلمية والعملية للتدقيق الحسابات ، دار النشر ، عمان ، 1998 ، ص 9

بريطانيا عندما أُنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" عام 1854 بالرغم أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير 1.1773<sup>1</sup>.

وقد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المساهمين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا 1881، والولايات المتحدة الأمريكية 1882 (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، وكندا 1902، وأستراليا 1904، وهولندا 1911، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر.

### ثانياً: مفهوم التدقيق المحاسبي

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقائياً منظماً، 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 عن تلك الفترة.<sup>2</sup>

عرف اتحاد المحاسبين التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على أدلة متعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقاييس معينة وإيصال النتائج إلى المستفيدين.

هي عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال تدريباً خاصاً، والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي انفقت المبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصور صحيحة وما اذا كانت الاصول قيمت تقييماً صحيحاً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> . طواهرى محمد التهامي و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص 10

<sup>2</sup> . شريف حسين، التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 20

<sup>3</sup> . رأفت محمد عباس، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الزاوية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 191.

ثالثاً: أهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق وسيلة تستخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاته، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الغايات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:<sup>1</sup>

أ- إدارة المنشأة

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.<sup>2</sup>

ب- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية

يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.<sup>3</sup>

ج- الجهات الحكومية:

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة أو أي طرف آخر.

<sup>1</sup>. Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l’audit de l’information financière des entreprises , 1ere édition ,danod, paris,1991,p28

<sup>2</sup> . محمد سمير الصبان . نظرية المراجعة و آليات التطبيق . الدار الجامعية ،الاسكندرية،2003، ص ، 17

<sup>3</sup> يونس محمد جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2000،ص 22

رابعاً: أهداف التدقيق المحاسبي

التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هي اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين، وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الأخرى حتى تتعرف على كيفية أداء الإدارة للمنشأة.

بعد الثورة الصناعية في القرن 18 تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء شركات مساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق فحص الحسابات، والذي يجب أن يكون شخص مهني مجاز يقوم بتقريره باستقلال وحياد.<sup>1</sup>

الجدول رقم 01: يوضح مراحل تطور أهداف وإجراءات التدقيق:

| الفترة             | الهدف من التدقيق                                | مستوى التحقق أو الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|--------------------|---|-----------------------|------------------------|
| ما قبل 1850        | اكتشاف الغش والاختلاس                           | تفصيلي                | غير مهمة               |
| ما بين 1850 و 1905 | اكتشاف الغش والخطأ                              | بعض الاختبارات        | غير مهمة               |
| ما بين 1905 و 1933 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء | فحص اختباري تفصيلي    | درجة اهتمام بسيطة      |
| ما بين 1933 و 1940 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء | اختباري               | بداية الاهتمام         |

<sup>1</sup> . خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 29

|                    |   |         |                                   |
|--------------------|---|---------|-----------------------------------|
| ما بين 1940 و 1960 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء                     | اختباري | اهتمام قوي وجوهري                 |
| من 1960 حتى الآن   | مراقبة المخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الأهداف الاجتماعية وغيرها | اختباري | أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق |

**المصدر:** غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

وأصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:<sup>1</sup>

✓ مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل المنشأة.

✓ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مع الأهداف المرسومة.

✓ العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة.

✓ تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

**المطلب الثاني: أنواع ومعايير التدقيق المحاسبي**

**أولاً: أنواع التدقيق المحاسبي**

يمكن تصنيف التدقيق إلى عدة أنواع أساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله سواء كان هذا العمل مرتبط بالتسيير الإداري، أو التحقق من مدى التزام المؤسسة بقواعد وإجراءات محددة أو توثيق القوائم المالية للمنشأة، ويمكن تصنيف التدقيق إلى عدة أنواع أخرى يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة. ويتم تناول هذه الأنواع كما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> . محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 ، ص

<sup>2</sup> . أحمد خيرات القطار ، مبادئ مراقبة الحسابات المالية ، مطبعة النهضة العربية ، الاسكندرية ، 1982، ص 113

أ- أنواع التدقيق الأساسية، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي:

**التدقيق التشغيلي:** يعرف التدقيق التشغيلي بأنه عملية منتظمة لجمع الأدلة المتعلقة بكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية لمؤسسة معينة، وتقييمها في ضوء الأهداف المحددة من قبل إدارة المنشأة.

**تدقيق الالتزام:** ويعرف هذا التدقيق بأنه عملية تهدف لإجراء اختبار ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق تلتزم بقواعد وإجراءات محددة مسبقاً أو وفقاً لضوابط موضوعية بواسطة سلطة أعلى.

**تدقيق القوائم المالية:** وهو التدقيق الخارجي الذي يتم من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تقوم الإدارة بتعيينه لفحص البيانات والقوائم المالية للمنشأة، إبداء رأي في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة خلال فترة محددة، وإصدار تقرير نهائي لخدمة المستخدمين المعنيين.

ب- أنواع التدقيق الأخرى: يمكن تقسيمها إلى أنواع مختلفة من حيث النظر إليه من زوايا مختلفة كما يلي:

- من حيث القائم بعملية التدقيق: وينقسم إلى نوعين أساسيين هما:

### 1. التدقيق الخارجي:

يتم هذا التدقيق من قبل طرف خارجي مستقل عن إدارة المنشأة. تقوم الإدارة بتعيينه لإجراء عملية التدقيق، وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وإصدار تقريره النهائي عن هذه العملية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> . محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية للتدقيق ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 76

## 2. التدقيق الداخلي:

يمثل التدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المنشأة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة.

أ- من حيث الالتزام في تنفيذ عملية التدقيق: وينقسم إلى نوعين كالتالي:

### - التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلاد، ويكون مفروضاً في حال صدرت إجراءات بحق شركات المساهمة العامة، وشركات التوصية. وهذا النوع من الرقابة التدقيقية يركز على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق الدائنين.<sup>1</sup>

### - التدقيق الاختياري:

ويقصد بهذا النوع من التدقيق ذلك الذي يتم بطلب من أصحاب المنشأة، وهو غير إلزام قانوني، وتلجأ إليه المنشآت الفردية.

ب- من حيث نطاق التدقيق: وينقسم إلى:

### - التدقيق الكامل:

وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الإدارة أي قيود على نطاق عمل المدقق، ويتم تنفيذ عملية التدقيق في إطار غير محدد، ولهذا قد يتم إجراء تدقيق كامل تفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة إذا كانت المشروعات صغيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> . عميرات حفيظة ورباعي الضاوية ، المراجعة والتدقيق في البنوك التجارية ، مذكرة ليسانس ، المركز الجامعي يحي فارس،2007،ص30.

<sup>2</sup> . جهيدة بلحاج و مريم علوش ،المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ليسانس ، المركز الجامعي يحي فارس،،2006،ص48

- التدقيق الجزئي:

يقتصر هذا التدقيق بقيام المدقق بتدقيق جزء معين من القوائم المالية وليس جميعها، ويقتصر نطاق الفحص ومسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط.

ج- من حيث نوع الفحص: وينقسم إلى:

- التدقيق التفصيلي:

يعني هذا النوع أن يقوم المدقق بفحص جميع القيود المحاسبية، والدفاتر والسجلات، والحسابات، والمستندات للتأكد من مدى صحة تسجيل وقياس وترحيل وعرض البيانات المالية.<sup>1</sup>

وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وأنها خالية من كافة الأخطاء والتلاعب حتى يمكن إبداء رأيه فيها وإصدار تقريره.<sup>2</sup>

- التدقيق الإختباري: في هذا النوع يقوم المدقق بفحص عينة من البيانات المالية للمنشأة دون إجراء مراجعة شاملة لها، ويعتبر هذا النوع من التدقيق أكثر الأنواع انتشاراً في الوقت الحالي.

د- من حيث توقيت التدقيق وإجراء الاختبارات، ينقسم إلى نوعين هما:

-التدقيق النهائي: ويقصد به التدقيق في نهاية السنة المالية للمنشأة، بعد أن تكون السجلات والقيود المحاسبية قد أغلقت، تمهيداً لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

-التدقيق المستمر: ويشير إلى القيام بعملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة وذلك من خلال قيام المدقق بزيارات دورية للمنشأة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات للمرحلة أو

<sup>1</sup> . محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 ، الطبعة الثانية ، ص 72.

<sup>2</sup> إدريس عبد السلام استيوي ، المراجعة: معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1996، ص

للفترات المحاسبية، حيث يقوم المدقق بعملية تدقيق قائمة في نهاية السنة المالية، يقوم بعدها بترصيد وإغلاق القيود والسجلات.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

تنقسم معايير التدقيق المحاسبي إلى:

#### أولاً: المعايير العامة (الشخصية):

ترتبط المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات، حيث تشترط توافر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق، بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العملية التي يجب توافرها لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة. وتشمل ثلاث معايير هي:

#### 1- التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات:

يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلاً على مؤهل علمي مناسب، بجانب حصوله على قدر كافٍ من التدريب والخبرة العملية في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز العمل الموكل إليه بكفاءة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.<sup>2</sup>

#### 2- استقلال المدقق:

وقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق، وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

الاستقلال يعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المنشأة

التي يقوم بتدقيق حساباتها.

<sup>1</sup> . Antoine mercier et philippe merle,audit et commissariat aux comptes,edition francis lefevre.paris,p569

<sup>2</sup> . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قرار وزاري صادر عن وزير المالية ، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر 2007، المتمم والمعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلك أتعاب محافظي الحسابات ، رقم 4، ص18-19

الاستقلال الذاتي أو الذهني يعني استقلال المُدقق ذهنياً من خلال عدم وجود أيه ضغوط أو تدخل من قبل الإدارة أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المُدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم.

### 3- بذل العناية المهنية المعقولة:

يجب على المُدقق بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق حتى يُبعد نفسه من أي مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية. وفي هذه الحالة يتعين عليه: بذل قُصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة.<sup>1</sup>

بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص اللازمة لعملية التدقيق، متقيداً في ذلك بمعايير التدقيق الدولية، واتخاذ الحذر المهني عند اختبار العينة وجمع أدلة الإثبات وتقييمها. بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة التقرير، بأن لا يقوم المُدقق بإعداد التقرير إلا بعد تقديم أدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

**ثانياً: معايير العمل الميداني:** ترتبط هذه المعايير بعملية التدقيق وتشمل ثلاث معايير هي:

#### 1- التخطيط لعملية التدقيق:

يجب أن يكون العمل مخطط بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المُدقق على مساعديه.

#### 2- دراسة نظام الرقابة الداخلية:

يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي يتم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.

#### 3- الحصول على أدلة الإثبات:

أي الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملاحظة والاستقصاء، ولذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يرتكز عليه المُدقق عند التعبير عن رأيه.

<sup>1</sup> . إدريس عبد السلام استيوي، المرجع السابق، ص 110.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

وهي معايير مرتبطة بكيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتمثل في ما يلي:

**1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها**

يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمعمول بها، حيث تعتبر هذه المبادئ الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية.

**2- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية**

**المتعارف عليها**

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية، قد اختلفت عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة. في حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ، يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

**3- مدى كفاية وملاءمة الإفصاح:**

يجب أن تفي الإفصاحات الواردة في القوائم المالية بتعبير كافٍ وملائم عما تحتويه من معلومات، ويخلص بذلك المدقق في تقريره إلى كفاية وملاءمة الإفصاح.

**4- قيام المدقق بإبداء رأيه كجهة واحدة والامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب:**

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب، وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، ويكون رأيه معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة. ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

**رأي نظيف:** ويعني فيه المدقق أنه لم يجد أي تعديلات أو تحفظات.

**رأي غير نظيف:** فيه يبدي المدقق رأيه متضمناً بعض التحفظات.

رأي معاكس: فيه يبدي المدقق رأياً عكسياً تماماً إذا اعتقد أن القوائم المالية مضللة كلياً.  
رأي سلبي: فيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات.

### المطلب الرابع: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي

#### أولاً: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

تعرف الميزانية على أنها الصورة التقديرية الوضعية في وقت ما. كما تعرف على أنها جدول يظهر في جانب اليمين مجموعة الأصول وفي جانب اليسر مجموعة من الخصوم حيث يتحقق التوازن وتساوي الطرفان.

#### 1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة: وتقسّم إلى نوعين كالآتي:

##### أ- الأصول الثابتة الملموسة

تشمل هذه الفئة كل عناصر الاستثمارات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تركيبات...)، أن هذه العناصر تعتبر كتلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام النسبي وتخضع لعملية تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنقلات التي تخص جزء من عناصرها. ويتم التحقق منها كالآتي:

التأكد من المعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي.  
مراجعة الوثائق المؤيدة الأولية لكل عنصر والقيام بالمراجعة المستندية والمحاسبية للتأكد من تسجيل العناصر المشتراة أو المتنازل عنها.

✓ التأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها.

✓ التحقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة محاسبياً في الدفاتر من فواتير الشراء.

✓ التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ب- الأصول الثابتة غير الملموسة:

إن الغرض من التدقيق في مراجعة الموجودات غير الملموسة هو لأجل معرفة طبيعتها ومصدرها وتكلفتها والسياسة المتبعة لتقييمها، وكذلك التأكد من وجود علاقة بين رصيد الموجودات غير الملموسة وقابلية استمرارها في الحصول على إيرادات. هذه الموجودات لا تمثل أشياء ملموسة، ولكن هناك أدلة تؤيد وجودها ومن أمثلة هذه الموجودات شهرة المحل وبراءة الاختراع وحقوق الطبع والنشر والعلامة الفارقة وغيرها.

أما إجراءات تدقيقها فتتمثل في:

الحصول على كشف بهذه الموجودات بين الرصيد في أول السنة، الإضافات، الحذف أو الشطب، والرصيد كما في نهاية السنة.

فحص الأدلة والمستندات للتأكد من ملكيتها ووجودها وتكلفتها وأنها مسجلة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

التأكد من أنها مازالت مفيدة للمنشأة.

2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة، وتتمثل في:

تدقيق حسابات المخزون: ويتم كما يلي:

✓ التأكد من صحة الإدخالات والإخراجات.

✓ التأكد من الجرد المستمر وتقييم الإخراجات في حالة وجود التضخم.

✓ تدقيق الأرصدة المكونة في حالة تدهور قيم المخزونات.

✓ تدقيق حسابات الذمم المدينة: ويتم كما يلي:

✓ تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

3- تدقيق الحسابات النقدية: ويتم كما يلي:

✓ التأكد من صحة الدفاتر والسجلات، وذلك بمقارنة كشوفات البنك وكشوفات التسوية

مع السجلات ومع الأدلة والمستندات وأنها مسجلة بالكامل.

✓ التأكد من الإفصاح عنها في البيانات المحاسبية وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

#### 4- تدقيق حسابات الخصوم: وتتمثل في:

تدقيق حسابات الأموال المملوكة: تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية للمنشأة:

✓ التحقق من أسهم الشركاء وعددها وتقسيمها وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية.

✓ التأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة محل التدقيق.

✓ تخصيص الاحتياطات بما يتوافق مع قرارات مجلس الإدارة والقانون المعمول به.

5- تدقيق حسابات الالتزامات: وتتمثل في الديون قصيرة وطويلة الأجل وتختلف إجراءات تدقيقها من صنف إلى آخر.

تدقيق الديون قصيرة الأجل، وتتم كما يلي:

دراسة أوراق الدفع من حيث:

✓ جدول الاستحقاقات.

✓ الأوراق التي وصل تاريخ استحقاقها ولم تدفع مع معرفة الأسباب.

✓ أوراق الدفع التي لا تخص الموردين.

✓ دراسة مستندية للبيانات والتأكد من التسجيل.

✓ تدقيق الديون طويلة الأجل:

✓ تحليل كل أرصدة القروض والاعتمادات.

✓ مقارنة العقود بالوثائق المبرمة للقروض وغيرها.

✓ تدقيق جدول وتواريخ استحقاق القروض.

التأكد من صحة وشرعية التسجيل في الحسابات بالنسبة للمبلغ الأصلي والفوائد وشرعية تسديد الأقساط.

ثانياً: إجراءات تدقيق حسابات التعبير

تنقسم إجراءات تدقيق حسابات التعبير إلى قسمين رئيسيين:

- تدقيق حسابات النفقات.
- تدقيق حسابات الإيرادات.

ويعتمد المدقق في عمله على المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا، ويهدف إلى التأكد من صحة الحسابات وتوافقها مع القوانين والأنظمة المحاسبية. فيما يلي تفصيل للإجراءات الخاصة بحسابات النفقات:

### 1. تدقيق حسابات النفقات:

#### أ. دراسة نفقات الدورة:

إذ يقوم المدقق بتحليل نفقات السنة الجارية من خلال مقارنتها مع نفقات السنوات السابقة، وكذلك مقارنتها بالموازنة التقديرية السنوية. والهدف منها الكشف عن أية تغيرات غير معتادة أو تجاوزات قد تشير إلى أخطاء أو إساءة استخدام الموارد.

#### ب. فحص المستندات المبرزة للنفقات:

يتم التأكد من وجود وثائق داعمة لكل نفقة، مثل الفواتير، أو أوامر الدفع، أو العقود المرتبطة، مع التأكد من صحتها ومطابقتها للسجلات.

والهدف منها ضمان تسجيل النفقة بطريقة صحيحة، وأنها قد سجلت مباشرة في حسابات النفقات دون التلاعب بها عبر حسابات وسيطة كحسابات الديون.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد أبو شامة، مبادئ التدقيق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2020، ص 39.

2. تدقيق حسابات الإيرادات:

أ. مقارنة الإيرادات المحققة بالمخططات والموازنات التقديرية

يقوم المدقق بمقارنة الإيرادات الفعلية المسجلة خلال السنة المالية مع الإيرادات المتوقعة في الموازنة السنوية، ومع بيانات السنوات السابقة.

والهدف منها تحديد الفروقات الجوهرية وتحليل أسبابها، مما يساعد على كشف أية حالات تضخيم أو تقليل غير مبرر في الإيرادات.

ب. فحص المستندات المؤيدة للإيرادات:

يتحقق المدقق من وجود مستندات أصلية تثبت صحة تسجيل الإيرادات، مثل الإيصالات، العقود، أو أوامر التحصيل.

والهدف التأكد من أن الإيرادات المسجلة حقيقية وموثقة قانونياً ولم يتم تسجيلها على نحو صوري أو مضخم.

ج. التحقق من التسجيل المحاسبي الصحيح:

يراجع المدقق ما إذا كانت الإيرادات قد سجلت في الحسابات المناسبة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

والهدف تجنب الأخطاء المحاسبية التي قد تؤثر على نتائج الأعمال ومصداقية التقارير المالية.<sup>1</sup>

ويسمح تدقيق حسابات النفقات والإيرادات بفهم شامل ودقيق للمركز المالي للمؤسسة، كما يعد عنصراً أساسياً لإصدار تقرير تدقيق محايد وموضوعي، ويُساعد في اتخاذ قرارات مالية رشيدة.

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2021، ص 73.

## المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وطرق تفعيلها

تعتبر الجبائية من أهم المصادر التمويلية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وهي أداة فعالة في يد السلطات العمومية لضبط التوازنات الاقتصادية وتوجيه الاستثمار وتحقيق العدالة الاجتماعية، غير أن هذه الوظيفة الجبائية لا يمكن أن تؤدي دورها المطلوب بفعالية إلا إذا اقترنت برقابة صارمة وفعالة تضمن تطبيق القوانين الجبائية بعدالة وشفافية.

وتظهر الرقابة الجبائية كآلية حيوية تهدف إلى التحقق من صحة التصريحات الجبائية، وكشف حالات التهرب أو الغش، وضمان الامتثال الجبائي من طرف المكلفين بالضريبة. وتمثل الرقابة الجبائية جزءاً أساسياً من النظام الجبائي الحديث، إذ تسهم في تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، وتحقيق العدالة الجبائية من خلال إخضاع كل الممولين لنفس المعاملة والمساءلة.

وقد شهدت هذه الرقابة تطوراً كبيراً في السنوات الأخيرة، خاصة في ظل التحولات الرقمية والإدارية، حيث أصبحت الإدارة الجبائية تعتمد بشكل متزايد على الوسائل التقنية والرقمية في التتبع والمراقبة، كما تم توسيع صلاحيات مصالح الرقابة وتمكينها من آليات جديدة للتحقيق والتفتيش، ومع ذلك ما تزال هناك تحديات كبيرة تواجه هذه الرقابة، كضعف التنسيق بين الإدارات، وقلة الموارد البشرية المؤهلة، وضعف منظومة الردع، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى المطلب الأول مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها ثم المطلب الثاني أسباب وأشكال الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

تعد الرقابة الجبائية من الركائز الأساسية في المنظومة المالية للدولة، إذ تلعب دوراً جوهرياً في حماية الموارد الجبائية وضمان تطبيق التشريع الضريبي بعدالة وفعالية، وقد أصبحت هذه الرقابة أكثر إلحاحاً في ظل التحديات المالية والاقتصادية التي تواجهها الدول، خاصة تلك

المرتبطة بظاهرة التهرب الضريبي والغش الجبائي، مما يهدد الاستقرار المالي ويفاقم من اختلالات العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وسنتطرق في هذا المطلب إلى:

### أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كمرحلة أولى والقضاء عليه في المرحلة الثانية، لذا فإنه من الضروري إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها، ولكن قبل الوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

ولا يختلف تعريف الرقابة في النظام الجبائي عن مفهوم الرقابة في نطاقها الواسع لأنها تعتبر الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي، ولها عدة مفاهيم تذكر أهمها:

**1-التعريف الأول:** عرفت المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق العدالة بين المؤسسات".<sup>1</sup>

**2- التعريف الثاني:** يرى أنها 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>2</sup>

**3-التعريف الثالث:** يرى أن الرقابة الجبائية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي (Claude Laurent) تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر ، ط2، الجزائر، 2012، ص 19.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 22.

<sup>3</sup> Michel Bouvier et Marie Christine, l'administration fiscale en france, presses universitaires de France, France, 1988, P48.

**4-التعريف الرابع:** هي مجموعة الإيرادات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرق المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

**5-التعريف الخامس:** الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.<sup>2</sup>

ومنه يمكن القول أن 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.

### ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

وتنقسم أهداف الرقابة الجبائية إلى إتحاهين منها المحددة ومنها العامة:

#### 1- الأهداف المحددة للرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتيجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالإقتطاعات الضريبية، وتطبيقها يمثل أحد الإهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها، ومن هذه الأهداف:

<sup>1</sup> سهام دوي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة، 2008/2009 ، ص 90.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 10.

أ- الأهداف القانونية: تتمثل فيما يلي:

التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي.

التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة.

مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية.<sup>1</sup>

ب- الأهداف الإدارية: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير في زيادة المردودية وذلك بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك للاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.<sup>2</sup>

ج- الأهداف الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للاتفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.<sup>3</sup>

د- الأهداف الاجتماعية:

الرقابة الجبائية تهدف لمنع مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل الإهمال والنقصير في أداء تحمل وجباته.

- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر.
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي خلال فترة 2008/11، ص 23.

<sup>2</sup> الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل الأردن، 1998، ص 45.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 87.

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 88.

## 2 - الأهداف العامة للرقابة الجبائية:

لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية في أنها تهدف أساسا الى التحذير من أي محاولة غش أو تدليس أو ممارسة عمل سواء كان مقصود أو غير مقصود من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الواجبات المفروضة عليه والالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين والغشاشين في الواقع، وأن عملية الغش والتدليس ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة للدولة، ولكن تؤدي أيضا إلى فشل كل السياسات التي ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية .

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها الدولة لضمان الالتزام بالتشريع الضريبي وتحقيق أهداف السياسة الجبائية. فهي تشكل الأداة التنفيذية لمتابعة المكلفين بالضريبة، والكشف عن التجاوزات والاختلالات التي قد تحدث أثناء التصريح أو الدفع، خصوصا في ظل اتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية وتنوع مصادر الدخل، وهو ما يفرض رقابة دقيقة لضمان تحقيق العدالة الجبائية، وفي هذا المطلب سنتطرق للفروع التالية:

### أولا: أسباب الرقابة الجبائية .

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

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام الضريبي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، ويتم عن طريق الرقابة الجبائية التأكد من

<sup>1</sup> ميلود عبود وبرياوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام الاهداف والطرق العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المركز الجامعي تندوف، الجزائر، جوان 2018، ص3.

صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.<sup>1</sup>

## 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا للأسباب المتعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بأساليب شرعية وغير شرعية، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية من أولويات الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة السلطة، وذلك بطريقة قانونية من بينها الرقابة الجبائية حيث أنها تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

### ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية .

تتم الرقابة الجبائية على مستوى متفشية الضرائب، حيث تأخذ أشكالا وصورا عديدة منها:

**1- الرقابة الجبائية الشاملة:** تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشيه الضرائب أي أنها تتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة ونميز نوعيين من الرقابة منها:

**أ- الرقابة الشكلية:** تعد الرقابة الشكلية هي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف التي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء العدية والغير العمدية أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم معطيات والمعلومات تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين المعلومات

<sup>1</sup> رمول شيماء، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة أم البواقي، 2016/2017، ص 3.

<sup>2</sup> درار بلال، زكريا بلال، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة ماستر، العلوم الاقتصادية، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة 2016/2017، ص 24.

المتأتية عن التصريحات مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشف الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها.<sup>1</sup>

إلى أن هذا النوع من الرقابة تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات، وهي تعتبر مرحلة سابقة للرقابة التي تليها والتي تكون الرقابة على الوثائق.

**ب- الرقابة على الوثائق:** تقوم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وابتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى إدارة الجبائية يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات والتوضيحات.

تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية، وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل، حسب معايير موضوعة الضرائب من طرف إدارة الضرائب.<sup>2</sup>

**2- الرقابة المعمقة:** هي عكس الرقابة الجبائية الشاملة حيث تتم على مستوى المديرية الفرعية للرقابة تتمثل هذه الرقابة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وهذا لأربع سنوات لم يمسهما التقادم، لمحاولة اكتشاف إحتكال التهرب الضريبي.

وتتمثل أنواع الرقابة المعمقة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، ويتم التفصيل في ذلك كما يلي:

<sup>1</sup> بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة دراسات محاسبية جبائية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة ورقلة، 2013/2014، ص 14.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2012، ص 207.

أ- **التحقيق المحاسبي**: هو مجموعة من العمليات التي تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية في عين المكان، ومقارنتها بعناصر الاستغلال، يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم الذين مطالبين بمسك السجلات والوثائق المحاسبية، التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي، فعند غياب هذه الوثائق ليصبح للتحقيق المحاسبي معنى، وهذا ما تم ذكره في المواد من 12 إلى 19 من القانون التجاري.<sup>1</sup>

ب- **التحقيق المصوب في المحاسبة**: هو عبارة عن أداة رقابية يتم من خلاله التحقيق في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة باسترجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة ( القابلة للخصم، والتي يفضل المكلف خصمها من الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتهم، إذا توفرت الشروط القانونية التي تسمح بذلك .

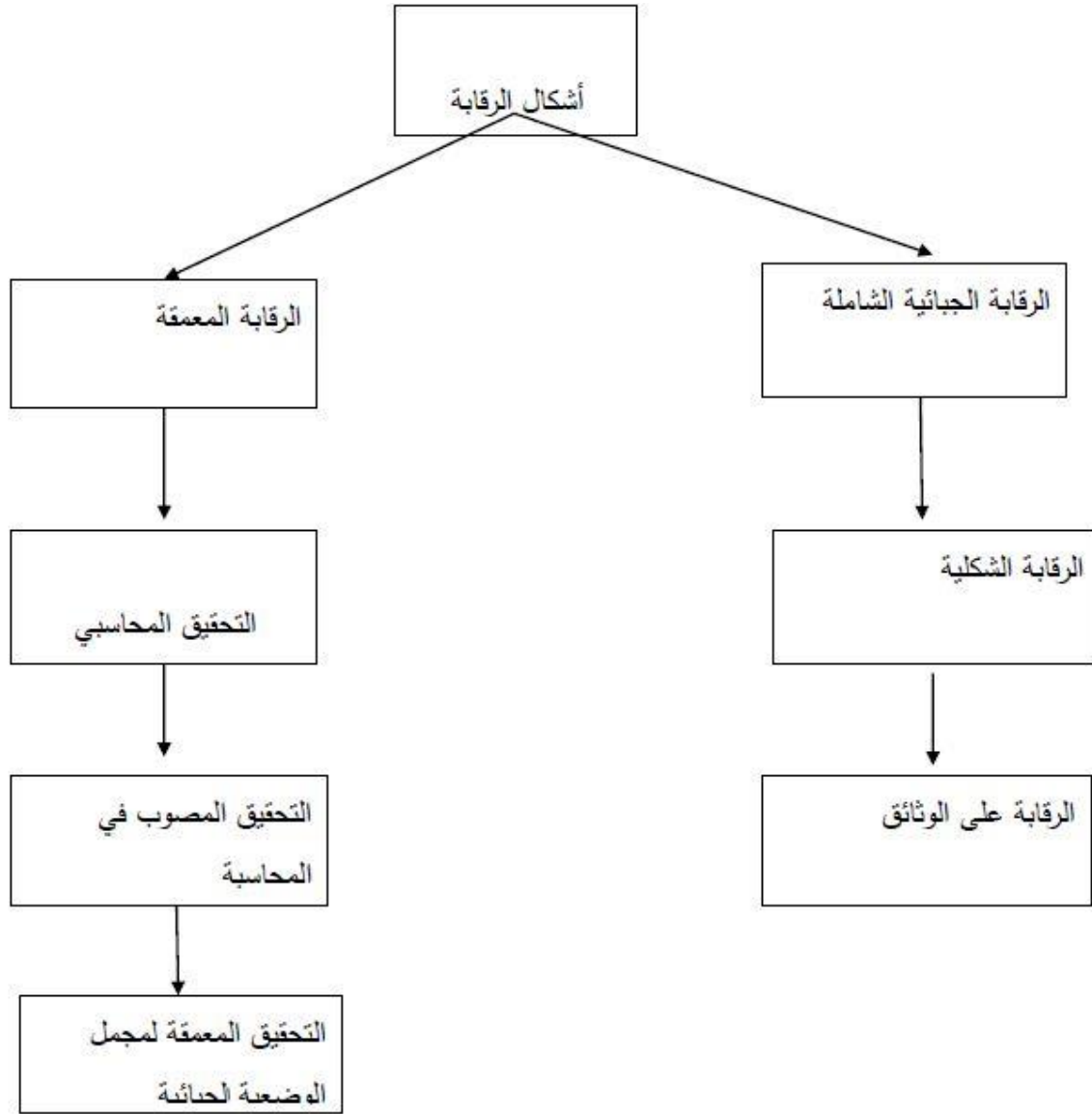
ج- **التحقيق المعمق**: في مجمل الوضعية الجبائية يعرف التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية على أنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخيل الإجمالية الخاضعة لضريبة على الدخل، ومقارنة بالمداخيل المصرح بها مع إجمالي المداخيل المحققة.<sup>2</sup>

وحسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يتم هذا التحقيق لتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والعناصر المكونة لنمط المعيشة والحالة المالية للمكلف من جهة أخرى، كما يعتبر هذا التحقيق من أهم وأخطر أنواع الرقابة، يتم من خلاله تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في الحالة المالية والمعيشية له وللأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عند إجراء مقارنة ويظهر عدم تطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية وهذا ما يؤدي إلى اكتشاف أرباح لم يتم التصريح بها من قبل بغرض التهرب من دفع مبالغ إضافية.

<sup>1</sup> هاجرة محاذي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية مالية وجبائية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014 / 2015، ص 39.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 40.

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية



**المصدر:** صباطي راضية، ينجاج مليكة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية والمحاسبة، جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة، 2020/2019، ص 17.

### المطلب الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

يعد التدقيق المحاسبي من الركائز الأساسية التي تُسهم بشكل فعّال في دعم وتفعيل الرقابة الجبائية، بالنظر إلى وظيفته التحليلية والتقييمية التي تهدف إلى التأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع الاقتصادي والضريبي للمؤسسة. فالتدقيق المحاسبي لا يكفي بالتحقق من مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية فقط، بل يتعداه إلى التثبت من مدى احترامها للتشريعات الجبائية، ما يجعله أداة مساعدة مباشرة للإدارة الجبائية في مهام الرقابة والكشف عن التجاوزات.

#### أولاً: البحث عن المعلومة الجبائية

يتم البحث عن المعلومة الجبائية عبر عدة مستويات نذكر منها ما يلي:

**1 - بطاقة وضعية ممتلكات المكلف:** يتم من خلاله قيام المكلف بملء استمارة السلسلة الخاصة بوضع ممتلكاته المكتسبة عقارات الحسابات البنكية (...). وأي معلومة جبائية تقيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف، ويجب الإشارة في هذا الصدد أنه عند إرسال هذه الاستمارة تكون مرفقة مع إشعار التحقيق للمكلف، من أجل التصريح بممتلكاته بشكل كامل، وفي حالة رفض المكلف تقديم التصريحات باعتبار بطاقة المعلومات ليست إجبارية، يمكن جعلها إجبارية من خلال تقديم طلب توضيح وتبرير رسمي من أجل رد كاف.<sup>1</sup>

**2- طلبات التوضيح والتبرير:** يقوم المفتش بمراقبة تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات والتبريرات كتابيا ويطلب كذلك دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمعطيات والبيانات موضوع الرقابة كما يتم الاستماع للمعنيين شفويا إذا تم استدعائهم للضرورة .

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى لطباعة والنشر والتوزيع، 2012، ص 82.

وفي حالة ما رفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي يتعين عليه يطلبه كتابيا،  
ويجد أن يبين الطلبات الكتابية بشكل صادق للنقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على  
التوضيحات وتكليف المكلف بالضريبة تقديم الإجابة في مدة يوما.<sup>1</sup>

**3- طلب كشوفات الربط:** يقوم المفتش بالتأكد من كشوفات الربط إذا كانت مستغلة بشكل  
صحيح، حيث أن هذه الكشوفات تساعد المحقق من أداء مهمته، وذلك من خلال المقارنة بين  
كشوفات الربط والجداول المستخدمة فعلا.

**4- البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان:** في حالة ما إذا كانت  
الإجراءات السابقة الذكر غير كافية لمعرفة الوضعية المالية للمكلف، هنا يجب القيام  
بمجموعة من الإجراءات الميدانية التي تعتبر أساسية في تحديد الفرق في حجم ضريبة  
المكلف على الدخل الإجمالي كالتالي:

- اللجوء إلى مصالح البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية.
- فحص الحسابات الجارية للشركاء في ميزانية المؤسسة.
- فحص أرصدة الحسابات البنكية للمكلف، وحتى أرصدة عائلته والمؤسسات التي يسيره  
فحفا من أجل التكميلي للكشف عن مصادر أخرى للدخل؟
- طلب ترخيص البناء من البلدية أو مدير التعمير.<sup>2</sup>

### 5- الهيئات المعتمدة في البحث عن المعلومة الجبائية:

باعتبار البحث عن المعلومة الجبائية ذات أهمية لدى مصالح الإدارة الضرائب تم تكليف  
هيئات للبحث عن هذه المعلومات على النحو التالي:

**أ- على المستوى المحلي:** يتم الحصول على المعلومة الجبائية من خلال هذا المستوى  
باعتباره أهم مستوى ويتم القيام بهذه المهمة كل من مفتشيات الضرائب والمديرية الفرعية  
للرقابة الجبائية .

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 83.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 86.

ب - على المستوى الجهوي يتكفل بهذه المهمة كل من:

المديرية الجهوية للضرائب يكمن دورها في جمع المعلومات الخاصة بإحصاء الوعاء الضريبي، الرقابة التحصيل.

المركز الجهوي للإعلام الآلي يتمثل دوره في حفظ المعلومات الواردة من المديريات الولائية وتقديمها إلى المقتضيات، كما يقوم بتكوين نظام إعلام للضرائب من خلال تصريحات المكلف بالضريبة.

مركز الميزانيات عبارة عن بنك المعلومات الجبائية يتكون من أربع فروع يضم كل فرع مجموعة من الولايات.

ج- على المستوى المركزي: تتكون هذه الهيئات المركزية من المديريات الفرعية التالية: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المديرية الفرعية للبرمجة.

المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات.<sup>1</sup>

ثانيا: المهام الأولية في التدقيق المحاسبي .

يعتبر التدقيق المحاسبي من وسائل الرقابة الجبائية، ويكون التدقيق بفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للضريبة وذلك بتباعد الخطوات التالية:<sup>2</sup>

1- المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي:

تعد هذه المرحلة أهم خطوة للقيام بالرقابة المحاسبية يتم من خلالها اختيار الملفات والوثائق المراد التدقيق فيها إسنادا إلى بعض الأسس والمعايير نذكر منها ما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.

- مقارنة رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس مع تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، دار جامعية ، إسكندرية، 2004، ص 95.

<sup>2</sup> عبد الرحمان الصالح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران لنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 112.

- مقارنة ضعف القيمة المضافة بأهمية النشاط المزاول.  
 - استخدام الطرق التدليسية واكتشاف المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.  
 - الزيادة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة دون تطابق ذلك مع تصريحاته.  
 وبعد القيام باختيار الملفات الجبائية المراد التدقيق فيها، تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخول لها القيام بعملية التدقيق بواسطة إشعار يسلم من طرف رئيس المكتب إشعار بالتدقيق للأعوان المدققين بعد إمضائه عليه، حتى يتسلى للمدققين ممارسة مهامهم على أحسن وجه، وتكون لهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع لضريبة يقوم أعوان المدقق ببعض الإجراءات الأولية للقيام بهذه العملية من بينها:

#### أ- سحب الملف الجبائي من المفتشية:

أول خطوة يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع لعملية الرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة للملف، حيث يحتوي الملف الجبائي على كل الوثائق والمعلومات الخاصة بالمكلف، بإضافة إلى احتوائه على التصريحات والمراسلات الموجهة له وكذلك التسويات الجبائية المنجزة سابقا، وحتى الهوية الجبائية للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، بعدها تملأ بطاقة تتعلق ببداية عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع لرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

ب- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة: لا يمكن إجراء أي عملية تدقيق دون إبلاغ المكلف بذلك مسبقا، وذلك بإرسال إشعار، يكون مفصل فيه تاريخ عملية التدقيق ومختلف الرسوم والضرائب والسنوات الواجب التدقيق فيها، ويرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة وهذا بغرض تحضير المكلف في غضون (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية، دار وائل لنشر، عمان، 2003 ن ص 102.

<sup>2</sup> لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2009/2010، ص 73.

كما يمنح القانون في بعض الأحيان خلال عملية التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة الرقابة المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل إجراء الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، بهدف السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت وهي:

- معاينة وسائل الإنتاج: القيام بعملية الجرد المادي للوسائل المنقولة والغير منقولة والوسائل البشرية.

- معاينة عناصر المخزون: القيام بالجرد المادي للمخزون الموجود يوم تاريخ التدخل.

- معاينة وجود الوثائق المحاسبية: (فحصها شكلا وليس مضمونا).

- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع.

كل هذا من أجل جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تساعد المدقق في معرفة طبيعة نشاط المؤسسة الذي تمارسه فعلا ومقارنته مع المصرح به، وبعد إتمامه يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل

البيانات التي وجدت خلال عملية الجرد المادي، وتوقع من طرف المكلف وإن ن رفض التوقيع، يتم تبيان ذلك في المحضر.

ج - ملئ استمارات التدقيق المحاسبي:

إضافة إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، منها الميزانية وجدول الحسابات النتائج للسنوات التي لم يمسه التقادم يقوم العون المدقق بملء استمارتين هما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، من أجل تحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق التي تحدث على حسابات رأس المال ورقم الأعمال ونتيجة الدورة وكذلك الممتلكات المادية والمعنوية، نسب الربح المحققة وغيرها من البيانات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة 2008، ص 176.

د- الحالة المقارنة للميزانيات:

تسجل في هذه الوثيقة مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربعة قيد التدقيق، تتمثل في دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة في المؤونات وفوائض القيمة المحققة وحركة العقارات.

ه- كشف المحاسبة:

تملى وفق جدول الحسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف لأربع سنوات قيد التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، تسمح هذه الاستمارة بتقدير رقم الأعمال والربح الصافي النسب المحققة لكل دورة مالية.

2- المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي:

بعد انتهاء الأجل المحدد للمرحلة التحضيرية يأتي مباشرة التدخل بعين المكان، ينتقل المدققون على داخل المؤسسة لمباشرة مهامهم والقيام بعملية الرقابة المحاسبية وفحص كل الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة وتكون عبر مرحلتين:

أ/ فحص المحاسبة من حيث الشكل: وهي المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، والتأكد من وجود الدفاتر القانونية الإجبارية .

ب/ فحص المحاسبة من حيث المضمون: وهي القيام بدراسة معمقة للحسابات الرئيسية وهي:

حسابات الاستغلال المشتريات المبيعات المخزون.

حسابات التسيير والنتائج : تخفيض قيمة الإيرادات، تضخيم النفقات.

الميزانية: (الأصول، الخصوم).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد قاسم القر ويني، مهدي حسين زوينق، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993، ص

### ثالثا: التدقيق المحاسبي المعمق

للتدقيق المحاسبي المعمق فعالية في الإدارة الجبائية، يتم من خلاله اكتشاف الثغرات والتلاعب بهدف التقليل من الإخضاع لضريبة، وحتى يكون التدقيق معمق يقوم المدقق بعملية الفحص لحسابات التسيير والنتائج ومن ثم فحص أصول وخصوم الميزانية وكذلك العناصر المكونة للربح.

### المبحث الثالث: الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

في هذا المبحث سوف نتناول بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع سواء في الجزائر أو خارجها ومساهمة هذه الدراسة:

#### المطلب الأول: الدراسات العلمية المتعلقة بالتدقيق المحاسبي

حظيت العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الجزائر باهتمام كبير من قبل الباحثين، فيما يلي سيتم عرض بعض الدراسات حول التدقيق المحاسبي.

1- عيساوي حياة، عزوز وسيلة، ذباح صباح، أهمية التدقيق المحاسبي في إتخاذ القرارات -دراسة حالة في مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، سنة 2013.

لقد حاول الباحثين إبراز الدور الهام الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في عملية إتخاذ القرارات من خلال تطرقهم إلى الجوانب العامة للتدقيق المحاسبي واتخاذ القرارات، حيث وجدوا أن التدقيق المحاسبي لم يكن وليد العصر الحديث بل ظهر منذ القدم، إذ كان يقوم على تقنيات بسيطة كالإنتاج للتأكد من صدق الشخص الذي كان يقوم بالأعمال نيابة عن المالك ثم أخذ يواكب مختلف التطورات والتحولات الاقتصادية خاصة مع تطور علم المحاسبة وظهر بعض المنظمات المهنية التي تهتم بشؤون التدقيق والتي ساهمت بشكل كبير في تطور المهنة إلى أن أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق التي تصف عملية التدقيق بدقة.

#### منهج الدراسة:

قام الباحثين بإتباع المنهج الوصفي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري ومنهج دراسة الحالة من خلال جمع

المعلومات الميدانية، وتطبيق التقنيات والأدوات المستعرضة نظريا على معطيات المؤسسة محل الدراسة مما يسمح بالتعمق في مختلف جوانب البحث.

### نتائج الدراسة:

التدقيق المحاسبي هو عملية فحص وتحقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية، بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة وصدق وعدالة القوائم المالية، انتهاء عملية التدقيق المحاسبي بإعداد تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة.

2- ظاهرة نور الدين، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016.

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

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

### منهج الدراسة:

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

### نتائج الدراسة:

• تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق (على مستوى مفتشيات الضرائب)،

بالإضافة إلى التدقيق في المحاسبة، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (على مستوى مديريات الضرائب الولائية).

• على الأعوان المدققين الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف تحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، تم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تقاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفصال المهمة للمكلف.

• الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعائنة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية، مع طلب معلومات من كل الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.

• على الأعوان المدققين الإطلاع الدائم على القوانين مع كل المستجدات المتعلقة بتعيينها عن طريق القوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعدهم على أداء مهامهم، وعدم وقوعهم في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت، مما تسبب لهم تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.

**3- بوصيبع الحدي، صوتي سمير، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالوصوف ميله، 2022.**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تجسيد آلية الرقابة (المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الاقتصادية)، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى، وبعد دراسة مختلف جوانب التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة تلخص أن التدقيق المحاسبي وسيلة فعالة في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها، من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

منهج الدراسة:

قام الباحث بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات، حيث اعتمد في الفصل الأول والثاني على المنهج الوصفي من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من بالتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما الفصل الثالث فقد اعتمد على المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال تحليل إجراءات التدقيق المحاسبي ودراسته خلال المرحلة الميدانية في مديرية الضرائب لولاية ميلة.

نتائج الدراسة:

بناء على الدراسة المقدمة بجانبها النظري والتطبيقي توصل الباحث إلى نتائج تفيد للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات المقترحة، وعلى أساسها تم التوصل إلى النتائج التالية:

- قبل البدء في عملية التدقيق المحاسبي يجب على المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف ليحدد الشكل القانوني للمكلف، وكذا الضرائب والرسوم المختلفة التي تتماشى وطبيعة النشاط الممارس، ومن ثم إتباع خطوات التحقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة.
- الإطلاع الدائم والمستمر من طرف العون المدقق على القوانين الجبائية وكل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية، أو المراسلات أو التعليمات، حتى لا يقع في الأخطاء.
- قيام العون المدقق بالأبحاث ومراسلة الأطراف التي لها علاقة مع المكلف، وكذا التدخلات الميدانية لكشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف.
- يجب على العون المدقق الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والقروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية.
- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق المحاسبة يجب على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر

مخرجات المعالجة المحاسبية، والتي تعتبر قاعدة بيانات والتي من خلالها يتم اكتشاف الأخطاء والتجاوزات.

• طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجنائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا أو مضمونا، ليتم تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب، وهذا يتأسس القاعدة المنشأة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق.

4- بن صالح لمياء، بن طاهر صبرينة، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية بالجزائر - دراسة حالة تطبيقية لمديرية الضرائب عين تموشنت، جامعة الحاج بوشعيب عين تموشنت، 2021.

تناول الباحث في هذا الموضوع دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية الذي يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، الذي يمارس من خلال أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم عدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، وبعد دراسة دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، ومن خلال الجمع ما بين الدراسة النظرية والتطبيقية تمكن الباحث من معرفة كل الجوانب الأساسية وفهمها، حيث اتضح له أن مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من المجالات، واحتوائها على عدة طرق وأشكال احتيالية يصعب كشفها وإحصائها، لذا تسعى الدولة جاهدة عن طريق الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة.

#### منهج الدراسة:

إن طبيعة الموضوع المدروس تقتضي إتباع مجموعة من المناهج العلمية للإلمام بمختلف جوانب الموضوع، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي معتمدين في ذلك على بعض التعاريف والنصوص التشريعية الموجودة في الكتب المتخصصة في هذا المجال، كما يستعمل المنهج المقارن أحيانا إن دعت الحاجة إلى المقارنة، إضافة إلى المنهج التفسيري إذ

يفسر مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. واستعمال منهج دراسة الحالة في الجانب الميداني.

### نتائج الدراسة:

- إن الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأشكالها تعد أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة من أجل تقليص المخالفات والنقائص.
- تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا عديدة أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- يركز التحقيق المحاسبي على مجموعة المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من الوثائق والمستندات الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة، ونجاح العملية مرهون بمدى سلامة وصدق المعلومات المحاسبية.
- إن عامل الخبرة والكفاءة لدى الأعوان المحققين في الجانبين الجبائي والمحاسبي، ووعيهم بمختلف الإجراءات القانونية لعملية التحقيق المحاسبي عامل رئيسي لإنجاحه.
- التحقيق المحاسبي كآلية للرقابة الجبائية يساهم في زيادة التحصيل لفائدة الخزينة العمومية، عن طريق إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، واستخار الحقوق المترتبة عنها بالإضافة إلى فرض الغرامات.

5- بويش سميرة، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية لمديرية الضرائب ولاية مستغانم، جامعة بن باديس مستغانم، 2016.

تناول هذا البحث مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها، أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، بشكل عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص.

وبهدف إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة هذه الظاهرة التي تتزايد حدتها، وهذا بالإعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة

للرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات والمؤسسات الإقتصادية، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الإقتصاد الوطني من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

**منهج الدراسة:**

حتى يتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المساقة اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في ثلاث دراسة حالات متنوعة، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

**نتائج الدراسة:**

- يجب على العون المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الشروع في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة، وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منظم لتفادي وقوع الأخطاء.
- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من المكلفين بالضريبة عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب المعلومات من الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف بالضريبة.
- يجب على العون المدقق الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية وكل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليقات الصادرة من طرف مركز الضرائب لتفادي الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تتسبب له في تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية.
- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية، وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بغية التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

• يعتبر حساب رقم الأعمال بكل أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لأنه عند رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم وهذا بالاعتماد على مؤشرات يراها مناسبة لكل حالة مدقق فيها سواء من حيث النشاط الممارس، أو من حيث الطبيعة القانونية للمكلف بالضريبة.

### المطلب الثاني: الدراسات العلمية المتعلقة بالرقابة الجبائية

1- بن سعيد هناء، حشاني مروة، أهمية المحاسبة العامة في تحسين الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.

تناولت هذه دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة، حيث أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والاعفالات، وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية مناسبة بحسب طبيعة المخالفة، وتعد المحاسبة العامة مصدرا أساسيا وهاما للرقابة الجبائية لما توفره من معلومات وقوائم تساعد على القيام بالرقابة على أكمل وجه.

### منهج الدراسة:

اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي بغرض وصف وتحليل كل من متغيري الدراسة المتمثلين في المحاسبة العامة والرقابة الجبائية، كما اعتمد على دراسة حالة من حالات التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة للتعرف على موضوع البحث عمليا.

### نتائج الدراسة:

- إن نجاح عملية التحقيق الجبائي يعتمد أساسا على مدى كفاءة وخبرة المحققين في كلا الميدانين الجبائي والمحاسبي ومدى وعيهم بمسؤوليتهم وإمامهم بمختلف الجوانب سواء القانونية منها أو التنظيمية لعملية التحقيق الجبائي.
- إن التحقيق الجبائي يعتمد على المعلومات المحاسبية المستخدمة والمستخرجة من مختلف الوثائق والدفاتر الممسوكة من طرف المكلف.

• إن نجاح عملية الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي يرتكز أساسا على خصائص ومميزات المعلومة المحاسبية المستتبطة من المؤسسة محل التحقيق.

2- عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قام الباحث بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بسكرة وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتحليل نتائج التحقيق، وقد اتضح من هذه النتيجة أن هناك تهرب ضريبي، هذا الأخير يخلف آثارا سلبية على المستوى المالي، ويؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، وخاصة أن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الإجراءات والتدابير لتدعيم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

#### منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار إضافة إلى تحليل أسباب ظاهرة التهرب الضريبي، ودراسة الحالة تم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية باختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة للدراسة.

#### نتائج الدراسة:

• إن النظام الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر لعام 1991، كان أمرا ملزما على الدولة إذا أرادت تحريك الركود الاقتصادي الذي شمل العديد من المؤسسات الاقتصادية بالإضافة لطول فترة جمود النظام الضريبي، كما أن التغيرات الاقتصادية والسياسية جعلت من هذه الإصلاحات لا مفر منها.

• يتسم النظام الضريبي الجزائري بكثرة التعديلات مما يجعل المؤسسات تجد صعوبة في مواكبة هذه التعديلات السريعة والعلم بها، وذلك بسبب ضعف العلاقة بين المؤسسات ومراكز الضرائب وعدم استخدام الانترنت وضعف نظام المعلومات الضريبي، مما يفتح باب للتهرب نتيجة هذه الثغرات.

• إن الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية من جهة، ومعاقبة المكلفين من جهة أخرى.

3- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

تناولت هذه الدراسة موضوع الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، حيث تم حصر هذه الدراسة من جانبيين التطبيقي والنظري، وتم التعرف إلى مفاهيم عامة حول الضريبة عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل و ثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية ومنظمة، بهدف تحقيق النفع العام، وإن الزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج بعض الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفعها وهو ما يعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، تم التعرف إلى الرقابة الجبائية التي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية، من خلال مراقبة تلك التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على إكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها، حيث تم إستعمال وسيلة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق وباقي وسائل الرقابة الجبائية لاكتشاف المتهربين وكيفية معاملتهم في المديرية الولاية للضرائب بولاية بسكرة.

**منهج الدراسة:**

قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري، وكذلك فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية، وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال.

**نتائج الدراسة:**

• إن الضريبة تعتبر كأهم عنصر التي بإمكانها أن تحدث تغيرات في النشاط الاقتصادي، وذلك من توجه الاستثمارات الخاصة المحلية أو الأجنبية لخدمة التنمية الاقتصادية، وذلك لخدمة الخزينة العمومية.

• تعتبر الضرائب التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على أرباح الشركات، من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.

• يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحدّيات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظرًا لآثاره السلبية المتعددة.

• شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعدّدة التي أفرزتها التغيّرات والتحوّلات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي كالتهرب الإلكتروني، التهرب عن طريق الجنات الضريبية.

• إن طريقة التحقيق المحاسبي تبقى محدودة الفعالية لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وهذا مما يؤدي إلى تدعيمه بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وإلى التحقيق المصوب في المحاسبة بغية التوسيع من صلاحيات الإدارة وأعاون الرقابة الجبائية.

4- مرفاد أسماء، العيتر الزهرة، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2020.

خلصت هذه الدراسة إلى أن أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها عنصرا أساسيا لقمع التهرب الضريبي لأن الضريبة هي الممول الأساسي لصندوق الخزينة العمومية، والذي انطلقا منه تسطر مشاريع الدولة وتضبط ميزانيتها، إلا أنها تبقى قاصرة في مجال مجابهة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

**منهج الدراسة:**

لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه من أجل تغطية الموضوع وفقاً للإشكالية المطروحة قام الباحث بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصف في الجانب النظري عند عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالموضوع على مستوى البحث.

**نتائج الدراسة:**

• تعتبر الضريبة أهم مورد والتي بإمكانها أن تحدث تغييرات في النشاط الاقتصادي للدولة.

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التطبيقات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية.
- غياب عامل الثقة لعدم وجود صدق في الإبلاغ لدى الخاضعين في تصرفاتهم، وهذا يخلق مشاكل.

• إذا كانت الرقابة الجبائية من أحسن الوسائل لمواجهة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

• النتائج التي حققها انماط الرقابة الجبائية تعتبر دليلا على أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب ولكن ليس لدرجة الحد منها.

• استعمال عقوبات ومتابعات قضائية لتحصيل الضريبة المفروضة على المكلفين.

5- هادف عز الدين، رزيقي إيناس، دور الرقابة الجبائية في تحسين تحصيل ضريبي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ورقلة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير الرقابة الجبائية في عملية التحصيل الضريبي، من خلال إجراء دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب ولاية ورقلة، والوقوف على إجراءات الرقابة الجبائية المتخذة ودورها في عملية التحصيل الضريبي، وخلصت إلى أن الضريبة أداة من أدوات تمويل الخزينة العمومية، وللحفاظ عليها أعطى المشرع الجزائري صلاحيات واسعة للمصالح الجبائية، من خلال وضع نظام رقابة جبائي يقف حاجزا أمام الممارسات التي يقوم بها المكلفون من التهرب الضريبي للتخلص من دفع ما يقع على عاتقهم من حقوق، من خلال التحقق من صحة وصدق التصريحات من طرف المكلفين، وكذا مراقبة مدة احترام التسجيلات المحاسبية في دفاتر المكلفين للقوانين والقواعد السارية، مما يحقق القدرة على استرجاع الحقوق المخفأة، وبالتالي التأثير الإيجابي والفعال في زيادة الحصيلة الضريبية، وبالتالي تغطية النفقات العامة للدولة.

**منهج الدراسة:**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي حيث اعتمد الطالبان على أداة المقابلة مع محققين جبائيين ورؤساء مصالح.

نتائج الدراسة:

توصلت نتائج الدراسة إلى أن إجراءات الرقابة الجبائية المعمول بها هي نفسها المنصوص عليها في التشريع الجبائي، بالإضافة إلى أنها تعتبر وسيلة مهمة لحماية أموال الخزينة العمومية وكشف مختلف أشكال التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، ولكن بالمقابل تواجهها عدة عقبات تحول دون تطبيقها بفعالية أكثر.

المطلب الثالث: الدراسات العلمية المتعلقة بعلاقة التدقيق المحاسبي بالرقابة الجبائية

حظيت العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية في الجزائر باهتمام كبير من قبل الباحثين، فيما يلي سيتم عرض بعض الدراسات حول التدقيق المحاسبي.

1- ليلي محمد عبيدالله المعاينة، التدقيق المالي ودوره في ضبط الأداء المالي للبلديات

في الأردن 2023، وزارة الإدارة المحلية، بلدية الكرك الكبرى، الأردن، 2023.

هدفت الدراسة التعرف إلى التدقيق المالي ودوره في ضبط الأداء المالي للبلديات في الأردن 2023، وتناولت الدراسة أهمية التدقيق المالي هي تقييم موضوعي للبيانات المالية، وبينت الدراسة بأن عملية التدقيق تسهم في اتخاذ قرارات أفضل وأكثر استنارة، وتحدد ما إذا كان هناك أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية، كذلك تناولت الدراسة أنواع التدقيق المالي ودور المدقق المالي في مراقبة الميزانية، والاطلاع بعض الأدوار حول النفقات التشغيلية والرأسمالية.

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باعتباره من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية الإنسانية، حيث يعد المنهج الوصفي أداة وطريقة لتحليل ووصف بيان التدقيق المالي ودوره في ضبط الأداء المالي للبلديات في الأردن 2023.

نتائج الدراسة:

- بينت الدراسة أهمية التدقيق المالي باعتباره فحص وتقييم موضوعي للبيانات المالية للمؤسسة والتي من خلالها يمكن إجراء التدقيق داخلياً من قبل موظفي المؤسسة أو خارجياً بواسطة شركة محاسب قانوني خارجية.
- أكدت الدراسة التدقيق المالي يعد اللبنة الأساسية للإدارة المالية للبلديات، ويوفر الأساس المفاهيمي لتحسين إدارة النفقات وتقييم الأداء، ومناقشة المفاهيم الأساسية للموازنة والمحاسبة

وإعداد التقارير المالية والتدقيق وتطبيقاتها، وتوفير فهم جيد لتلك العمليات الحاسمة في الإدارة المالية البلدية وربطها بطريقة عملية بأهداف أكبر لتحسين أداء الإدارة المالية.

• بينت الدراسة أن التدقيق المالي يقوم على فحص السجلات المالية والبيانات المالية للبلدية. إذا لم يجد المدقق أي مشاكل فإنه يقوم بإصدار تقرير مالي للبيانات المالية المعتمدة عند إصدارها، مما يعزز ذلك التحقق من أن الأداء المالي للبلدية آمن ويسير بالاتجاه الصحيح.

• بينت الدراسة أن إجراء عمليات التدقيق المالي يتم بشكل شائع للبيانات المالية للبلدية، وقد تستهدف مجالات أكثر تحديداً، مثل السجلات الضريبية. وتشكل الشفافية المالية اهم عناصر الكفاءة والفعالية باستخدام كل من المعلومات المالية وغير المالية، وتحدد الميزانيات التي تخدم البلدية والتمويل في السنة المالية.

• أكدت الدراسة أن التراخي وتأجيل التدقيق المالي يؤدي إلى ضعف التقديرات غير الواقعية، ونقص المعلومات وخاصة في بيانات التضخم، والإفراط في الإنفاق، وتأخر التنفيذ، وعدم وضوح البنود، والعجز المستمر.

## 2- دكينة حنان، كادي أكرم، دور التدقيق المحاسبي في تحسين الرقابة الجبائية - دراسة تطبيقية في مديرية الضرائب لولاية أدرار، جامعة أحمد درايعية أدرار، 2023.

هدفت هذه الدراسة إلى تجسيد الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين اليات الرقابة الجبائية، حيث استخلص أنه من الآليات التي تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية نجد التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال الدور الفعال الذي يلعبه في تحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية، وذلك من خلال تطهير الملفات الجبائية التي تمسك المحاسبة قانونيا ومنتظمة بهدف معرفة مدى صدق التصريحات المكتتبه من أجل تصحيحها وإعادة تقييمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة.

### منهج الدراسة:

اعتمد الباحث على اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام طريقة الإمراد لمعالجة هذا البحث من خلال ابراز مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية، أو بالتدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية، ثم القيام بالدراسة الميدانية للبحث المتمثلة في دراسة حالة في المؤسسة تابعة لمركز الضرائب بأدرار، ثم تجسيد كل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص الملاحظات والنتائج.

نتائج الدراسة:

- هناك إجراءات موجودة في الدليل يجب على المدقق الالتزام بها.
- يؤدي التدقيق المحاسبي دورا هاما في تقييم جودة المعلومات المدلى بها.
- رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا ومضمونا.
- اعتماد المدققين على القوانين والمراسيم وأدلة إثبات المختلفة من أجل الدراسة وتأكيد صحة التصريحات.
- تجسيد الإدارة الجبائية هذه الأدوات في الميدان العملي من اجل القيام بعملية التدقيق والفحص الجبائي.
- تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لأجل كشف الإغفالات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة بقصد أو بدون قصد.
- تطبيق العقوبات على المكلفين بالضريبة في حالة الغش أو الاختلاس المنصوص عليها قانونيا.

3- ناصر بوحجام محمد، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - (2010-2015)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التحديات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري من عدة معوقات، أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، وبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية بصفة عامة والتحقق المحاسبي بصفة خاصة نلخص أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية. والرقابة الجبائية تستعمل التحقيق المحاسبي من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التفسيري والاستعانة به من أجل توظيف التعاريف وسرد الأفكار، إضافة إلى تفسير مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وقد تم استخدام تقنية دراسة الحالة بديرية الضرائب لولاية بسكرة وتدعيمها بإحصائيات الفترة ما بين 2010-2015.

نتائج الدراسة:

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يمكن أن يؤدي التحقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف والحد من الغش والتهرب الضريبي واسترجاع أموال خزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية من خلال توفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.
- النتيجة التي حققها التحقيق المحاسبي يعتبر دليلا على فعالية وأهمية التحقيق من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية.
- إن الإجراءات المتخذة في إطار البرمجة من خلال عملية تسيير ملفات المكلفين وتسهيل عملية التحقيق، يساعد في الحد والتخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبي.
- إن تبني سياسة تحفيز جيدة والسعي لتحسين أوضاع المحققين ماديا واجتماعيا، يمكن من رفع مردودية عملهم، هذا ما يجعلهم بعيدين عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم، ومواجهة كل الإغراءات الموجهة إليهم من قبل الممولين.
- تحسين العلاقة مع المكلفين وضرورة استفسارهم واستعلامهم عن حقوقهم وواجباتهم الجبائية، وإدخالهم في جوهر الإصلاحات من حيث الاهتمام المادي والمعنوي، وحماية حقوقهم، وتحقيق الإنصاف الضريبي، وتطبيق القانون الضريبي بما يضمن لهم الحقوق والواجبات، واعتبار الإصلاحات الضريبية منطلقا منهم وعائدة إليهم.
- إن افتقار الإدارة الضريبية للمحققين المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال التحقيق المحاسبي، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري، وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي بمختلف جوانبه، وتراجع معدلات التحصيل لصالح الخزينة.

4- بورويس عثمان، أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية - دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز - ورقلة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء عينة من المحاسبين ومحصلي الضرائب من خلال تصميم استبيان يهدف إلى توضيح أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية وبعض التدابير التي يتخذها المحاسبون للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية لهذا الغرض.

#### منهج الدراسة:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع ولتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملاءمته لهذا النوع من الدراسات، ويتجلى ذلك من خلال التطرق لمختلف المفاهيم التي تتعلق بموضوع المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، إلى جانب ذلك تم اعتماده في الدراسة التطبيقية، وذلك من خلال جمع البيانات والمعلومات باستعمال استبيان الموجهة لعمال مؤسسة سونلغاز بولاية ورقلة، وتحليلها باستخدام برنامج SPSS بغية استخلاص النتائج.

#### نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- للمحاسبة الإبداعية مجموعة من التعاريف ويمكن تلخيصها على أنها عمليات أو ممارسات حديثة يقوم بها المحاسبين ذو الكفاءة المهنية العالية من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير في صورة من التلاعب من أجل تحقيق غاياتهم المالية؛
- للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب والممارسات التي من خلالها يتم التأثير على جودة القوائم المالية؛
- اتجهت أغلب إجابات الباحثين نحو الحيادية في الإجابة عن مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا نظرا لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما فيهم سونلغاز؛

5- مالكي حنان، حوالي كنزة، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية في مركز الضرائب بالبويرة، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2019.

تناولت الدراسة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا الى واقع النظام الجبائي الجزائري والتحديات التي يواجهها أبرزها ظاهرة التهرب والغش الضريبي لما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، بشكل عام وامتيازات الخزينة العامة بشكل خاص، وخلصت إلى أنه من أهم الأدوات المستعملة في الحفاظ على إيرادات الدولة، ذلك أنه يبحث في فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية لحد من التهرب والغش، وعلى هذا الأساس حاول الباحث إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي خاصة في كشف الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة سواء كان ذلك بقصد أو دون قصد، وكذا من أجل تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، وكذلك استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العامة بسبب الغش والتهرب الضريبي، لكن رغم إحداث إصلاحات النظام الجبائي الجزائري، بقيت هناك ثغرات للتهرب الضريبي والذي زادت حدته مع انفتاح الإقتصاد الجزائري على العالم الخارجي.

**منهج الدراسة:**

لقد تم الاستناد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، وهذا في الفصلين الأول والثاني أما في الفصل الثالث فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية في مركز الضرائب بالبويرة.

**نتائج الدراسة:**

- تعمل الإدارة الجبائية جاهدة على تطبيق القوانين والإجراءات التي من شأنها ضمان السير الحسن لعملية الرقابة الجبائية.
- تعتمد الإدارة الجبائية بشكل كبير على التدقيق المحاسبي لما له من قدرة على اكتشاف وتصويب التلاعبات والأخطاء 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 والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية، وما تخفيه من وتلاعبات على

مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، بغية التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

• يعتبر حساب رقم الأعمال بمختلف أصنافه أحد أعمدة القاعدة المنشئة للضريبة لأنه عند رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً، يقوم العون المدقق بإعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم وهذا 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 ومدى مطابقتها للنصوص القانونية في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية تمثل قاعدة بيانات يتم على أساسها تحديد التجاوزات والأخطاء التي يمكن حدوثها خلال السنوات المدقق فيها، وحتى تكون محاسبة المكلف صادقة ومقنعة يجب أن تكون الوثائق الإثباتية تحترم الشروط القانونية.

#### المطلب الرابع: تقييم الدراسات السابقة

#### جدول رقم 2: تقييم الدراسات السابقة

| الرقم | الدراسة                   | الموضوع                                | المنهج                   | النتائج الرئيسية  | نقاط القوة / الضعف                                     |
|-------|---------------------------|--|--------------------------|---|--|
| 1     | عيساوي حياة وآخرون (2013) | أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار | وصفي + حالة ميدانية      | يساعد في اتخاذ قرارات دقيقة بناءً على القوائم المالية المدققة | قوة: دراسة حالة فعلية<br>ضعف: غياب التحليل الكمي       |
| 2     | طاهرة نور الدين (2016)    | دور التدقيق في دعم الرقابة الجبائية    | وصفي تحليلي + دراسة حالة | يساهم في كشف الغش وتحقيق شفافية التصريحات الجبائية            | قوة: تطبيق ميداني واضح<br>ضعف: غياب الأساليب الإحصائية |
| 3     | بوصبيح الحدي (2022)       | التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية   | وصفي تحليلي + تطبيقي     | يقلل من الغش الضريبي ويعزز الشفافية الجبائية                  | قوة: تغطية مفاهيم شاملة<br>ضعف: تطبيق محدود جغرافياً   |
| 4     | بن صالح لمياء (2021)      | التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية   | وصفي + مقارنة + حالة     | أداة فعالة لتصحيح التصريحات الضريبية                          | قوة: تعدد المناهج<br>ضعف: غياب التحليل الكمي           |
| 5     | بويش سميرة (2016)         | مساهمة التدقيق في الرقابة الجبائية     | وصفي تحليلي + حالات      | كشف التجاوزات المحاسبية وتحسين الرقابة                        | قوة: تنوع دراسات الحالة<br>ضعف: تركيز محلي محدود       |

|    |                             |                                       |                                       |   |  |
|----|-----------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|---|--|
| 6  | بن سعيد هناء<br>(2013)      | المحاسبة العامة<br>والرقابة الجبائية  | وصفي تحليلي + حالة<br>تهرب            | توفر المحاسبة العامة<br>المعلومات اللازمة<br>للتحقيق    | قوة: دمج بين<br>المحاسبة والجبائية<br>ضعف: حالة واحدة<br>فقط                         |
| 7  | عبد الجليل لخزاري<br>(2014) | الرقابة الجبائية ضد<br>التهرب الضريبي | وصفي تحليلي + حالة                    | الرقابة غير كافية<br>لوحدها وتحتاج دعم<br>إضافي         | قوة: توضيح محدودية<br>النظام الحالي<br>ضعف: قلة التوصيات<br>العملية                  |
| 8  | غزة مبروك(2016)             | فعالية الرقابة الجبائية               | وصفي تحليلي +<br>ميداني               | الرقابة تكشف التهرب<br>ولكن تعاني من نقص<br>الإمكانات   | قوة: معالجة ظاهرة<br>التهرب بالتفصيل<br>ضعف: غياب بيانات<br>كمية                     |
| 9  | مرفاد أسماء(2020)           | الرقابة الجبائية<br>والتهرب الضريبي   | وصفي                                  | الرقابة فعالة ولكن<br>محدودة بسبب قلة<br>الموارد        | قوة: تشخيص دقيق<br>للمشكلات<br>ضعف: محدودية<br>الحلول                                |
| 10 | هادف عز الدين<br>(2024)     | الرقابة الجبائية<br>وتحسين التحصيل    | وصفي + مقابلات                        | إجراءات الرقابة تزيد<br>من التحصيل ولكن<br>تواجه صعوبات | قوة: دراسة حديثة<br>ميدانية<br>ضعف: ضعف في<br>التعميم                                |
| 11 | ليلى المعاينة<br>(2023)     | التدقيق المالي في<br>الأردن           | وصفي تحليلي                           | التدقيق يحسن الأداء<br>المالي للبلديات                  | قوة: دراسة دولية<br>مقارنة<br>ضعف: خارج السياق<br>الجزائري                           |
| 12 | دكينة حنان(2023)            | التدقيق المحاسبي<br>وتحسين الرقابة    | وصفي تحليلي + حالة                    | التدقيق أداة لتطهير<br>الملفات الجبائية                 | قوة: ارتباط نظري<br>وعملي جيد<br>ضعف: افتقار للقياس<br>الكمي                         |
| 13 | ناصر بوحجام<br>(2016)       | التحقيق المحاسبي<br>ودوره الجبائي     | وصفي تفسيري +<br>بيانات-2010<br>2015) | أداة فعالة ولكن تحتاج<br>دعمًا ماديًا وبشريًا           | قوة: تحليل زمني<br>وميداني<br>ضعف: افتقار<br>للمقارنة الدولية                        |
| 14 | بورويس عثمان<br>(2024)      | المحاسبة الإبداعية<br>وجودة المعلومات | وصفي تحليلي +<br>SPSS                 | التلاعب يؤثر سلبيًا<br>على مصداقية القوائم<br>المالية   | قوة: استخدام أدوات<br>تحليلية حديثة<br>ضعف: غير مرتبط<br>مباشرة بالرقابة<br>الجبائية |
| 15 | مالكي حنان(2019)            | التدقيق المحاسبي<br>ودعم الرقابة      | وصفي + تحليلي<br>ميداني               | يعزز الكشف عن<br>الأخطاء والتلاعب<br>الضريبي            | قوة: تحليل معمق<br>للإجراءات<br>ضعف: تركيز محلي                                      |

أولاً: أهم ما تطرقت إليه الدراسات السابقة

1- من حيث المنهجية المتبعة:

- معظم الدراسات استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، مما يدل على تركيزها على وصف الظواهر وتحليلها بدلاً من اختبار فرضيات باستخدام أدوات إحصائية متقدمة.
- دراسات الحالة كانت حاضرة بكثرة (مديريات ضرائب ولايات مختلفة)، ما يعزز الطابع التطبيقي للدراسات، لكنه يحدّ من إمكانية التعميم.

2- من حيث النتائج:

- تتفق جميع الدراسات تقريباً على أهمية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، خاصة في كشف التهرب والغش الضريبي.
- أكدت معظم الدراسات على أهمية كفاءة المدققين واطلاعهم القانوني والمحاسبي المستمر.
- لوحظ أن التدقيق المحاسبي يُستخدم كأداة فعالة لتصويب المخالفات وتصحيح الوضعية الجبائية.

3- نقاط القوة:

- تغطية جغرافية واسعة لمختلف مديريات الضرائب (بسكرة، ورقلة، ميلة، أدرار...).
- إدماج الجانب الميداني (مثل المقابلات، الوثائق، التحليل العملي).
- تشابه في النتائج يعطي مصداقية لتكرار الاستنتاجات.

4- القصور المحتمل:

- غياب أدوات تحليل كمي متقدمة (مثل النمذجة الاقتصادية أو الإحصائية).
- الاعتماد على البيانات الوصفية دون اختبار فرضيات بشكل دقيق في بعض الحالات.
- غياب دراسات مقارنة دولية باستثناء دراسة واحدة في الأردن، مما يضعف الخلفية الدولية للموضوع.
- محدودية التركيز على الجوانب التقنية المتقدمة في التدقيق (مثل استخدام البرمجيات، الذكاء الاصطناعي، أو البيانات الضخمة).

ثانياً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

فيما يلي نتناول ملخص الدراسات السابقة ومساهمة دراستنا:

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت العلاقة بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، إلا أن هذه الدراسة تتميز عن سابقتها من عدة جوانب جوهرية. أولاً، تنفرد الدراسة بمنهجها التحليلي النقدي الذي لا يكتفي برصد دور التدقيق المحاسبي كأداة للكشف عن الأخطاء والتهرب الضريبي، بل يسعى إلى استكشاف الإسهامات الفعلية لهذه الأداة في دعم وتطوير فعالية الرقابة الجبائية من منظور شمولي. ثانياً، تعتمد الدراسة على بيانات حديثة ومعطيات ميدانية تعكس واقع الإدارة الجبائية في الجزائر في السنوات الأخيرة، ما يمنحها راهنيةً ويجعل نتائجها قابلة للتطبيق. ثالثاً، تقوم الدراسة على رؤية تكاملية تجمع بين الجوانب المحاسبية والقانونية والتنظيمية، وهو ما يميزها عن دراسات سابقة ركزت على أحد هذه الجوانب دون الآخر. رابعاً، تقدم الدراسة قراءة معمقة للتحديات التي تعيق فعالية التدقيق المحاسبي، وتطرح توصيات عملية قابلة للتنفيذ تساهم في تحسين آليات الرقابة الجبائية وتعزيز الشفافية المالية. بذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تجاوز الطرح الوصفي نحو تقديم إضافة نوعية في المجال الأكاديمي والممارسات الميدانية ذات الصلة.

خلاصة الفصل:

من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي وعلاقته بالرقابة الجبائية، يمكن ملاحظة أن معظم هذه الدراسات ركزت على إبراز الدور الكلاسيكي للتدقيق المحاسبي كأداة للكشف عن التهرب الضريبي وضمان مصداقية التصريحات الجبائية.

وقد تميزت هذه الدراسات بتنوعها من حيث المنهجيات (وصفي، تحليلي، دراسة حالة) وتعدد السياقات الجغرافية داخل الجزائر، إلا أن أغلبها انحصر في الإطار الوصفي ولم يتجاوز مرحلة التشخيص أو تقديم حلول عامة.

كما أظهرت النتائج المتكررة في معظم الدراسات أن فعالية التدقيق المحاسبي تتأثر بمجموعة من العوامل، منها الكفاءة المهنية للأعوان، وضبط الإجراءات القانونية، ومدى توفر الوسائل المادية والبشرية، غير أن هذه الدراسات، رغم أهميتها، اقتصرت في كثير منها إلى الطرح النقدي والمقاربة التقييمية التي تسمح بتقديم رؤى إصلاحية متكاملة.

أما دراستنا الحالية، فتتعلق من هذه الأرضية المعرفية لتقدم مقارنة أكثر شمولاً وتحديثاً، حيث لا تكفي بتوصيف العلاقة بين التدقيق والرقابة الجبائية، بل تحاول تقديم إسهامات نوعية من خلال تحليل فعالية التدقيق المحاسبي كألية استراتيجية لتعزيز الرقابة الجبائية، في ظل التحديات الحديثة التي تواجه النظام الجبائي الجزائري. كما تتميز الدراسة بجمعها بين المنظور القانوني، والإداري، والمحاسبي، مما يمنحها قوة تحليلية وتطبيقية أكبر.

وعليه، فإن هذه الدراسة تسعى إلى سد الفجوة بين الجانب النظري والتطبيقي، وتطرح توصيات عملية قابلة للتنفيذ، بما يجعلها تمثل إضافة علمية في هذا المجال، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والإصلاحات الجبائية المتسارعة التي تشهدها الجزائر.

# الفصل الثاني

## دراسة حالة

## تمهيد:

إن ما تم تناوله سابقا عبارة عن دراسة نظرية، ولهذا إرتأينا أن ندعمه بدراسة حالة تطبيقية تمحورت على ملف جبائي لأحد المكلفين بالضريبة خاضع لعملية التحقيق المحاسبي، وعلى ضوء ما سبق سيتم التطرق إلى الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي ومهامه ونقوم بعدها بعملية التحقيق التي قام بها المحقق، حيث تتم أولا دراسة الملف الجبائي للمكلف وجمع مختلف المعلومات المساعدة في معرفة الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف، بعدها يتم التدخل بعين المكان لفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون والقيام بإعادة تشكيل الأساس الضريبي للمكلف والتي يبلغ المكلف بها عن طريق إشعار بالتبليغ.

## المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب بالوادي

يعتبر مركز الضرائب الوادي من بين أهم المنشآت التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة، لذا قمنا بدراسة حالة حول مركز الضرائب بالوادي من حيث نشأته والهيكل التنظيمي ومهامه.

### المطلب الأول: النشأة والتعريف

تأسس مركز الضرائب بالوادي في الفاتح نوفمبر 2018 وهو مصلحة تنفيذية على المستوى

المحلي مرتبط مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل و المراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات ومديريات الضرائب الولائية.

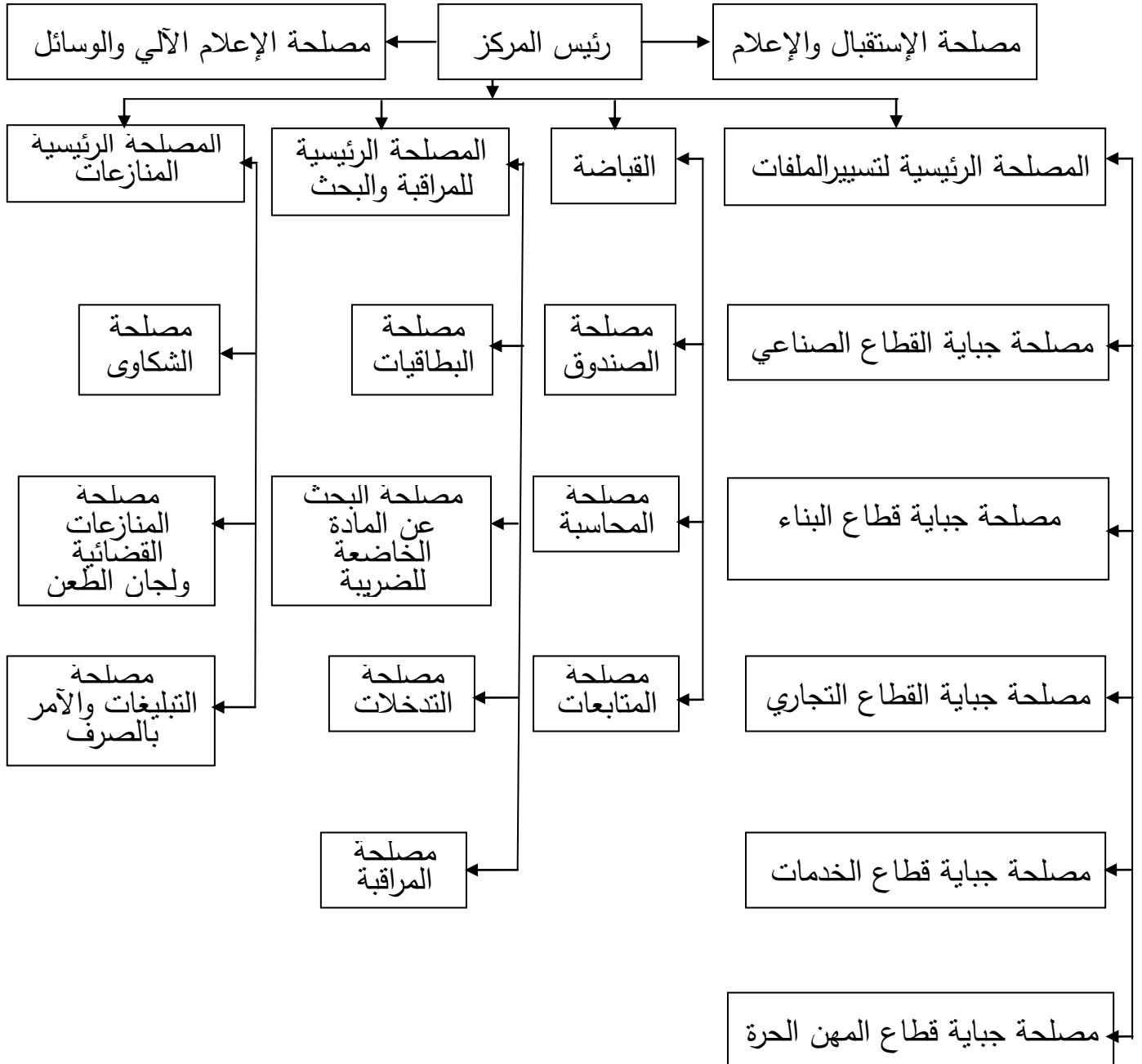
وبهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 8.000.000 دج.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي

أولاً-الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالوادي



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الصادر بتاريخ 18-09-2006

## ثانيا - مصالح وأقسام الهيكل التنظيمي:

### 1. مصلحة الاستقبال والإعلام:

هي بمثابة الواجهة الأولى لمجموعة مصالحها الرئيسية، يسهر مركز الضرائب على ضمان إستقبال فعال ونوعي لمصالح جميع المكلفين بالضريبة وهي تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

### 2. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:

تتكون من إطارات مختصة في الإعلام الآلي يقومون بتطوير ومتابعة ملفات المكلفين بالضريبة بطريقة آلية وكذا تشرف على تسييرالوسائل لضمان سيرورة العمل داخل الآداة، وتكلف بـ:

- إستغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

## 3. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات:

تقوم بالسهر على مراقبة وتفحص الملفات وإصدار كل ما يطلبه المكلف من الوثائق وتعمل هذه المصلحة بالتنسيق مع جميع المصالح ، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
  - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقد يمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
  - إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة.
  - إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.
- تعمل على تسيير:

أ) المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

ب) المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .

ج) المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

د) المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

هـ) المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

#### 4. القباضة:

وهي عبارة على مكان تحصل فيه الضرائب أي بمثابة الخزينة، وتكلف بـ:

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

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

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

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات.

تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق .

#### 5. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

تقوم بمراقبة ومتابعة جميع التصريحات والملفات المتعلقة بالضرائب من خلال القيام بالمهام المختلفة المنوطة بها، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل إستغلالها.

- إقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية .

تعمل على تسيير:

#### أ) مصلحة البطاقات والمقارنات:

هي مصلحة تقوم بفرز ومعالجة جميع المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة من خلال المهام الموكلة لها، وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها.

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية ، وتخزينها وإستردادها من أجل إستغلالها.

- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

#### ب) مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

التي تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع.

- إقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان إنطلاقا من المعلومات

والإستعلامات المجمعّة.

### ج) مصلحة التدخلات:

عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان لتقوم بمهامها المنوطة بها وهي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة و المراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها.

- إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات إنطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعّة .

### د) مصلحة المراقبة:

عبارة عن مصلحة تباشر مهامها في الميدان للمراقبة وهي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.

- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

### 6. المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة الإحتجاجات ( الشكاوى):

تكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها أو إسترجاع الضرائب والرسوم و الحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

- معالجة منازعات التحصيل.

(ب) مصلحة المنازعات القضائية ولجان الطعن:

تكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وإختصاص لجان الطعن الإعفائي.

- المتابعة، بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

**ج) مصلحة التبليغات والأمر بالصرف:**

وهي المصلحة التي تكلف بمعالجة جميع القضايا النزاعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وهذا من خلال متابعتها إلى غاية الفصل فيها، تكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية.

**المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب بالوادي:**

**أولاً- مهام مركز الضرائب بالوادي:**

ينشط مركز الضرائب في المجالات الآتية:

**• في مجال الوعاء:**

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسبير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

**• في مجال التحصيل:**

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

● في مجال الرقابة:

- البحث وإستغلال عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

● في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى.
- متابعة المنازعات والإدارية والقضائية.
- إسترداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

● في مجال الإستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم وتسيير المواعيد.
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضرائب.

المبحث الثاني: دراسة ملف المؤسسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
 المديرية العامة للضرائب  
 ...../...../20  
 المديرية الجهوية للضرائب ///  
 المديرية الولائية للضرائب ////  
 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
 مكتب المراجعات الجبائية  
 رقم : ...../م و ض / م ف ر ج / م م ج / .....

بطاقة بداية أعمال التحقيق المحاسبي

الاسم واللقب : س  
 المسير : ع  
 النشاط : اشغال البناء الكبرى  
 العنوان : //////////////////////////////////////  
 سنوات محل التحقيق : ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1  
 تاريخ بداية التحقيق : ...../...../20  
 الضرائب محل التحقيق

- ❖ الضريبة على أرباح الشركات
- ❖ الرسم على القيمة المضافة
- ❖ الرسم على النشاط المهني
- ❖ الضريبة على الدخل الإجمالي
- ❖ الضريبة على الأجور
- ❖ حقوق الطابع و التسجيل

المدير الولائي للضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب /

المديرية الولائية للضرائب /

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مكتب المراجعات الجبائية

رقم : /

الولاية ن في : 12/25 / ن

إلى السيد: س

مسيرها : ع

البناء و الاشغال العمومية

حي : // // // - بولاية /

الإبلاغ الأولي للتحقيق المحاسبي

للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1 .

تبعاً لإرسال الأشعار بالتحقيق رقم : 253 / ب م م ج / 2017 المؤرخ في : 2017/06/01 كنتم

موضوع

تحقيق في المحاسبة للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1 وذلك ابتداء من تاريخ .. / .. ن الى

غاية .. / .. ن المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني ، الرسم على

القيمة

المضافة ، الضريبة على ارباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء ، الضريبة على

المرتبات

و الأجر ، حقوق الطابع ..... الخ .

نتيجة لذلك يشرفني أن أعلمكم أن الإدارة تعترم تعديل العناصر التي تم على أساسها حساب

الضرائب و الرسوم ، // // //

// // //

// // //

يحيوي هذا الإبلاغ على ( 12 ) صفحات من ضمنهم هذه.

تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام

## دراسة محاسبية

اعتباراً لطبيعة النشاط الممارس من قبلكم والمتمثل في أشغال البناء و الاشغال العمومية و الري ابتداء من تاريخ .../.../..... بناء على السجل التجاري رقم .... ح 55555555 - 55/55 و بناء على الإشعار بالتحقيق رقم : ..... /..... المؤرخ في .../.../..... المتضمن التحقيق المحاسبي للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1 فإنكم خاضعون إجبارياً إلى ما يلي :

### أولاً : الضرائب المباشرة .

- 1- الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 % .
- 2- الضريبة على الأجور والمرتببات حسب الجدول .
- 3- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء
- 4- الضريبة على ارباح الشركات .
- 5- حقوق الطابع .

### ثانياً : الضرائب غير المباشرة .

- 1- الرسم على القيمة المضافة 19 % - 09 % .

### \*\*- المحاسبة المقدمة

#### أولاً : الدفاتر الإجبارية

- دفتر اليومية العامة مؤشر ومصادق عليه .
- دفتر الجرد مؤشر ومصادق عليه

#### ثانياً : الدفاتر الإختيارية

- اليوميات المساعدة : مبيعات ، مشتريات ، صندوق ، بنك ، وعمليات مختلفة .
- وجود الميزانيات الختامية لكل السنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1
- وجود التصريحات الشهرية لكل السنوات محل التحقيق .

• - من حيث المضمون :

\*\*\*- سنة ن-4 :

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المقبوضات و التصريحات الشهرية  
لاحظنا ما يلي :

(1) بناء على الفاتورة رقم 01/01..... بتاريخ 01/14/..... قتم بـكراء عتاد ( iont Engin  
dLocac ) لمدة 20 يوما لكن المدة بداية من السنة المالية الى تاريخ الفاتورة هي 14 يوما  
فقط و عليه ترفض 06 ايام منها و تضاف الى الربح و ذلك بمبلغ :  
 $06 \times 25\,500 \text{ دج ( سعر اليوم )} = 153\,000 \text{ دج تضاف الى الربح .}$

(2) بناء على الفاتورة رقم 24/01..... بتاريخ 01/23/..... مع الممول مقاري شعيب مبلغ  
525 000 دج والفاتورة رقم 02/01..... بتاريخ 01/03/..... مع نفس الممول بمبلغ 000  
560 دج فقد قتم بإقتناء 620 وحدة من مادة باكس المنيوم 30 V/V بقيمة اجمالية  
تقدر ب : 1 085 000 دج في حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه  
المشتريات اين انجزت في حالة عدم الاثبات اين فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم  
اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي :

$$1\,085\,000 \times 186 = 2\,018\,100 \text{ دج تضاف نسبة } 13\% \text{ منها الى الربح}$$

$$2\,018\,100 \text{ دج} \times 13\% = 262\,353 \text{ دج}$$

(3) بناء على الفاتورة رقم 01/01..... بتاريخ 01/02/..... مع الممول ت ن قتم  
بإقتناء مادة ( Sac Bitume Oxude 85/25 ) بقيمة خارج الرسم 522 500 دج في  
حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات اين انجزت في حالة  
عدم الاثبات اين فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش  
الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي :

$$522\,000 \times 186 = 971\,850 \text{ دج تضاف نسبة } 13\% \text{ منها الى الربح}$$

$$971\,850 \text{ دج} \times 13\% = 126\,340 \text{ دج}$$

(4) بناء على الفاتورة رقم 297/01..... مع الممول Sarl ..... بتاريخ 11/23/..... تخص  
اقتناء مادة الحديد بمختلف انواعه بقيمة خارج الرسم 1.777.553 دج لكن بالرجوع

الى وضعيات الاشغال بعد هذا التاريخ نجد بأنكم قد قتم بأشغال تستهلك هذه المادة بقيمة 225.786 دج تخص الاشغال الكبرى في وضعية الاشغال النهائية التي تخص انجاز ثانوية ..... ، مع العلم انكم قد استهلكتم كل المشتريات خلال هذه السنة اي المخزون في اخر السنة يساوي صفر و عليه سيتم استخراج رقم اعمال من هذه المشتريات بضربها في هامش الربح المصرح به و هو 186 % و يتم انقاص قيمة الاشغال التي تستهلك هذه المادة المذكورة اعلاه بقيمة 225 786 دج كما يلي :

$$1\ 777\ 553.09 \text{ دج} \times 186\% = 3\ 306\ 248 \text{ دج}$$

$$3\ 306\ 248 \text{ دج} - 225\ 786 \text{ دج} = 3\ 080\ 462 \text{ دج} \text{ ( يعتبر رقم اعمال جديد و يضاف نسبة$$

$$13\% \text{ منها الى الربح ) : } 3\ 080\ 462 \text{ دج} \times 13\% = 400\ 460 \text{ دج}$$

(5) قتم بالتصريح بمصاريف مع الممول ..... و هذا الممون مصنف ضمن

المتهربين الجبائين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

- فاتورة رقم 2013/23 بتاريخ بمبلغ 562.000 دج

- فاتورة رقم 2013/19 بمبلغ 570.000 دج كما سيتم استرجاع رسمهما

❖ **ومما سبق :**

الربح المصرح به في الميزانية الجبائية : 2 214 178 دج هامش صافي 09 % .  
بناء على النقاط 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 فإنه سيتم رفض المحاسبة خلال هذه السنة وذلك لكون عند اضافة كل هذه المصاريف الى الربح المصرح به فان نسبة الربح الجديد تتجاوز النسب المعمول بها في مثل هذه الانشطة .

$$\text{رقم الأعمال المحقق يقدر ب : } 24.509.717 \text{ دج} + 6.296.198 \text{ دج} = 30.805.915 \text{ دج}$$

$$\text{بتطبيق نسبة هامش ربح صافي } 13\% \text{ الربح المستخرج} = 30.805.915 \text{ دج} \times 13\% =$$

$$4.004.768 \text{ دج} .$$

$$\text{الربح المصرح به} = 2.214.178 \text{ دج} - \text{الفارق} = 1.790.590 \text{ دج}$$

\*\*\*- سنة ن-3 :

\*- وجود خطأ في حساب الزبائن 01/01/..... حيث انكم مصرحون ب : 20 942 651

دج في حين ان الصحيح هو : 21 022 170 دج

\*- بناء على المشتريات و المخزون خلال 12/31/..... و مقارنتها بوضعيات الاشغال المنجزة يتضح انكم قمتم باقتناء مادة الخشب بقيمة 2.222.290 دج بناء على الفواتير E82539 ، E12270 ، E2032222 ،

E00525 ، و بمقارنتها بالمخزون من هذه المادة القدر ب : 1.928.083 دج يتضح ان الفارق و هو 294.207 دج مع العلم انكم قمتم بكراء عتاد تسطيح بقيمة 1.709.401 دج و عتاد للانجاز بقيمة 1.709.401 دج بالاضافة الى انكم تملكون عتاد تسطيح وفقا لقائمة العتاد المصرح بها و عليه سيتم استخراج رقم اعمال يتناسب و هذا المشتريات و فقا للهامش الخام المصرح به من طرفكم و الذي يقدر بنسبة 201 % كما يلي :

$$294\ 207 \text{ دج} \times 201\ \% = 591\ 356 \text{ دج}$$

\*- بناء على الفاتورة رقم 10/..... بتاريخ 07/15/..... بقيمة 854 700 دج قمتم بكراء آلة حفر و جرف RETRO CHARGEUR لمدة 50 يوما اي بداية الكراء كانت 05/10/..... و بالرجوع الى وضعيات الاشغال اتضح ان اخر انجاز لأشغال الحفر كان في الوضعية رقم 01 بتاريخ 05/31/..... و عليه سنرفض المصاريف بعد هذا التاريخ اي :

$$50 \text{ يوما} - 21 \text{ ايام} = 29 \text{ يوما}$$

و عليه : 29 يوما  $\times$  17 094.02 دج ( سعر اليوم ) = 495.726 دج ( سيضاف الى الربح

و تسترد TVA المسترجعة )

\*- قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول دالي فوزي و هذا الممون مصنّف ضمن المتهربين

الجبايين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

- فاتورة رقم 16/..... بتاريخ 2011/04/30 بمبلغ 427.350 دج

- فاتورة رقم 37/..... بمبلغ 2011/07/29 بمبلغ 854.700 دج

كما سيتم استرجاع رسمهما

**\*\*\*- سنة ن-2 :**

بالرجوع الى المصاريف المصرح بها و الربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف  
كما يلي :

\*- عند الاطلاع على فواتير الشراء لاحظنا انكم قمتم باقتناء مادة الرخام بناء على الفاتورة رقم 5239/..... بمبلغ 854.700 دج بتاريخ 12/27/..... ولا وجود لها في المخزون ولا توجد أشغال بهذه المادة بعد تاريخ هذه الفاتورة و عليه يتم استخراج رقم أعمال من هذه الفاتورة بناء على الهامش المصرح به في هذه السنة و هو 209 %

854.700 دج × 209 % = 1.786.324 دج يخضع للرسم على النشاط المهني و الرسم

على القيمة المضافة و يتم استخراج الربح بنسبة 13 %

1.786.324 دج × 13 % = 232.222 دج .

\*- فاتورة رقم 02/..... بتاريخ 01/28/..... تقدر بمبلغ : 854 700 دج تخص كراء العتاد و آليات الورشة (مقر المبنى ) يتم رفضها لكونكم تملكون عتاد البناء و ذلك بناء على قائمة العتاد المصرح به من طرفكم حيث تملكون عتاد بقيمة اجمالية تقدر 18 396 536.29 دج من جهة و قمتم بكراء هذا العتاد بناء على الفاتورة رقم 01/..... ( مقر المبنى ) كذلك من جهة اخرى و عليه يتم إضافة قيمة الفاتورة الى الربح و استرجاع الرسم .

**\*\*\*- سنة ن-1 :**

بالرجوع الى المصاريف المصرح بها و الربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف كما يلي :

\*- فاتورة رقم 4141/..... بتاريخ .../.../..... بمبلغ 252.136 دج بحيث ان هذه المشتريات لم تدخل في تحقيق رقم الاعمال المصرح به و لم تبقى في المخزون و عليه يتم استخراج رقم أعمال بناء على الهامش الخام المصرح به .

\*- فاتورة رقم 12/..... بتاريخ 12/...../..... بمبلغ 362.71 524 دج بحيث ان هذه المشتريات لم تدخل في تحقيق رقم الاعمال المصرح به و لم تبقى في المخزون و عليه يتم استخراج رقم أعمال بناءا على الهامش الخام المصرح به .

من (1) و (2) نستخرج التالي :

$$252.136 \text{ دج} + 524.362 \text{ دج} = 776.499 \text{ دج}$$

776499 دج  $\times$  180 % = 1.397.699 دج يخضع للرسم على النشاط المهني و الرسم

على القيمة المضافة و يضاف الى الربح

1- بعد النظر في فاتورة المصاريف ومحركة بتاريخ 12/...../..... تحت رقم

...../... في حين ان من بداية السنة المالية الى تحرير هذه الفواتير هي 12 يوم

فقط و عليه نرفض الايام بعد هذا التاريخ كما يلي :

- الالة الجارفة : المدة المرفوضة منها 21 - 12 = 09 يوم

- ضاغط الاسمنت : المدة المرفوضة منها 15 - 12 = 03 يوم

- شاحنة نقل الحصى : المدة المرفوضة منها 18 - 12 = 06 يوم

$$\left\{ \begin{array}{l} \diamond 09 \text{ يوم} \times 22\,523.65 \text{ دج} = 202\,712 \text{ دج} \\ \diamond 03 \text{ يوم} \times 14\,020.87 \text{ دج} = 42\,060 \text{ دج} \\ \diamond 06 \text{ يوم} \times 9\,521.73 \text{ دج} = 57\,126 \text{ دج} \end{array} \right. \text{ دج } 301\,898$$

المبلغ المرفوض هو 301 898 دج يضاف الى الربح و تسترجع TVA .

تأسيس رقم الأعمال

❖ الرسم على النشاط المهني :

• سنة ن-4

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 26.520.258 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 20.224.060 دج |
| الفارق                | 6.296.198 دج  |

• سنة ن-3

|                       |                |
|-----------------------|----------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 42.212.005 دج  |
| رقم الأعمال المصرح به | 41 391 500 دج؛ |
| الفارق                | 820.505 دج     |

• سنة ن-2 :

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 24 815 233 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 23 028 909 دج |
| الفارق                | 1 786 324 دج  |

• سنة ن-1

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 83 524 637 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 82 126 938 دج |
| الفارق                | 1 397 699 دج  |

❖ الرسم على القيمة المضافة

• سنة ن-4

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 26.520.258 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 20.224.060 دج |
| الفارق                | 6.296.198 دج  |

• سنة ن-3

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 42.212.005 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 41 541 130 دج |
| الفارق                | 670.875 دج    |

• سنة ن-2

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 24 815 233 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 23 028 909 دج |
| الفارق                | 1 786 324 دج  |

• سنة ن-1

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 83 524 637 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 82 126 938 دج |
| الفارق                | 1 397 699 دج  |

❖ استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

- سنة ن-4 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 218.450 دج
- سنة ن-3 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 302.221 دج
- سنة ن-2 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 145.299 دج
- سنة ن-1 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 51 322 دج

❖ الضريبة على أرباح الشركات

• سنة ن-4

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| أساس الربح المستخرج  | 4.004.768 دج |
| أساس الربح المصرح به | 2.214.178 دج |
| الفارق               | 1.790.590 دج |

• سنة ن-3

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| أساس الربح المستخرج  | 5.389.451 دج |
| أساس الربح المصرح به | 2.940.800 دج |
| الفارق               | 2.448.651 دج |

• سنة ن-2

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| أساس الربح المستخرج  | 2.112.226 دج |
| أساس الربح المصرح به | 1 025 304 دج |
| الفارق               | 1.086.922 دج |

• سنة ن-1

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| أساس الربح المستخرج  | 9 966 033 دج |
| أساس الربح المصرح به | 8 266 436 دج |
| الفارق               | 1 699 597 دج |

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء

• سنة ن-4

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 3.243.863 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 1 793 484 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 1.450.379 دج | الفارق               |

• سنة ن-3

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 4.365.456 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 2.382.048 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 1.983.408 دج | الفارق               |

• سنة ن-2

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 1.710.903 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 830 490 دج   | أساس الدخل المصرح به |
| 880.407 دج   | الفارق               |

• سنة ن-1

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 8.072.486 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 6.695.813 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 1.376.673 دج | الفارق               |

الضريبة على الأجور و المرتبات :

لا يوجد أي تعديل فيما يخص الضريبة على الأجور و المرتبات

❖ حقوق الطابع :

لا يوجد أي تعديل فيما يخص حقوق الطابع .

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
 المديرية العامة للضرائب  
 المديرية الجهوية للضرائب /  
 المديرية الولائية للضرائب /  
 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية  
 مكتب المراجعات الجبائية  
 رقم : ..... / م و ض / م ف ج ر ج / م ب ج / .....  
 في : 03/20/.....

### بطاقة نهاية أعمال التحقيق المحاسبي

الاسم واللقب : س  
 المسير : ع  
 النشاط : اشغال البناء الكبرى  
 العنوان : //////////////////////////////////////  
 سنوات محل التحقيق : ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1  
 تاريخ نهاية التحقيق : 03/20/.....  
 الضرائب محل التحقيق

- الرسم على القيمة المضافة .
- الرسم على النشاط المهني .
- الضريبة على الدخل الاجمالي .
- الضريبة على الاجور .
- حقوق الطابع .

المدير الولائي للضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب ///

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

مفتشية الضرائب .....

مكتب المراجعات الجبائية

في : ///////////////

إلى السيد : رئيس

رقم : / م و ض / م ف ر ج / م م ج / .....

بطاقة مراقبة تخص السيد : إلى السيد : س للبناء و الاشغال  
مسيرها : ع مقاول حي ///////////////

الضريبة على أرباح الشركات

| السنة | الاساس<br>المستخرج | الاساس<br>المعزم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الحقوق<br>المعزم عليه | الفارق  | عقوبة  |                    | المجموع |
|-------|--------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------|--------|--------------------|---------|
|       |                    |                       |                     |                       |         | النسبة | التأخير<br>الزيادة |         |
| ن-4   | 2.994.967          | 2.214.178             | 569.044             | 420.694               | 148.350 | % 15   | 22.253             | 170.603 |
| ن-3   | 5.330.314          | 2.940.800             | 1.012.760           | 558.752               | 454.008 | % 25   | 113.502            | 567.510 |
| ن-2   | 2.056.849          | 1.025.304             | 390.801             | 194.808               | 195.993 | % 15   | 29.399             | 225.392 |
| ن-1   | 8.706.706          | 8.266.436             | 1.654.274           | 1.570.623             | 83.651  | % 15   | 12.548             | 96.199  |

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء I R G/ass :

| السنة | الاساس<br>المستخرج | الاساس<br>المعزم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الحقوق<br>المعزم عليه | الفارق  | عقوبة  |                    | المجموع |
|-------|--------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------|--------|--------------------|---------|
|       |                    |                       |                     |                       |         | النسبة | التأخير<br>الزيادة |         |
| ن-4   | 2.425.923          | 1.793.484             | 242.592             | 179.348               | 63.244  | % 15   | 9.487              | 72.731  |
| ن-3   | 4.317.554          | 2.382.048             | 431.755             | 238.205               | 193.550 | % 15   | 29.033             | 222.583 |
| ن-2   | 1.666.048          | 830.496               | 166.605             | 83.050                | 83.555  | % 15   | 12.533             | 96.088  |
| ن-1   | 7.052.432          | 6.695.813             | 705.243             | 699.581               | 35.662  | % 10   | 3.566              | 39.228  |

الرسم على النشاط المهني TAP

| السنة | الاساس<br>المستخرج | الاساس<br>المعزم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الحقوق<br>المعزم عليه | الفارق  | عقوبة  |                    | المجموع |
|-------|--------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------|--------|--------------------|---------|
|       |                    |                       |                     |                       |         | النسبة | التأخير<br>الزيادة |         |
| ن-4   | 25.664.014         | 20.224.060            | 513.280             | 404.481               | 108.799 | % 15   | 16.320             | 125.119 |
| ن-3   | 42.152.868         | 41.391.500            | 843.057             | 827.830               | 15.227  | % 10   | 1.523              | 16.750  |
| ن-2   | 24.636.599         | 23.028.909            | 492.732             | 460.578               | 32.154  | % 10   | 3.215              | 35.369  |
| ن-1   | 83.384.866         | 82.126.938            | 1.667.697           | 1.642.539             | 25.158  | % 10   | 2.516              | 27.674  |

الرسم على القيمة المضافة TVA :

| السنة | الاساس<br>المستخرج | الاساس<br>المعزم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الحقوق<br>المعزم عليه | الفارق  | عقوبة  |                    | المجموع   |
|-------|--------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|---------|--------|--------------------|-----------|
|       |                    |                       |                     |                       |         | النسبة | التأخير<br>الزيادة |           |
| ن-4   | 25.664.014         | 20.224.060            | 4.362.882           | 3.438.090             | 924.792 | % 25   | 231.198            | 1.155.990 |
| ن-3   | 42.152.868         | 41.541.130            | 7.165.988           | 7.061.992             | 103.996 | % 15   | 15.599             | 119.595   |
| ن-2   | 24.636.599         | 23.028.909            | 4.188.222           | 3.914.915             | 273.307 | % 25   | 68.327             | 341.634   |
| ن-1   | 83.384.866         | 82.126.938            | 14.175.427          | 13.961.579            | 213.848 | % 25   | 53.462             | 267.310   |

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

| السنة | الرسم الواجب استرجاعه | نسبة الزيادة | الزيادة | المجموع |
|-------|-----------------------|--------------|---------|---------|
| ن-4   | 218.450               | % 25         | 54.613  | 273.063 |
| ن-3   | 302.221               | % 25         | 75.555  | 377.776 |
| ن-2   | 145.299               | % 15         | 21.795  | 167.094 |
| ن-1   | 51.322                | % 15         | 7.698   | 59.020  |

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب ///

المديرية الولائية للضرائب ////

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

الري

مكتب المراجعات الجبائية

حي // // // //

رقم : ..... / م و ض / م ف ر ج / م م ج / .....

الإبلاغ النهائي للتحقيق المحاسبي

للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1

تبعاً لإرسال الأشعار بالتحقيق رقم : 253 / ب م م ج / ..... المؤرخ في : 01/06/..... كنتم موضوع تحقيق في المحاسبة للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1 وذلك ابتداء من تاريخ 20/06/..... الى غاية 18/11/..... المرتبطة بالضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني ، الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على ارباح الشركات ، الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء ، الضريبة على المرتبات و الأجور ، حقوق الطابع ..... الخ . نظراً لردكم الذي يحمل رقم 265 / ..... و المؤرخ في 06/02/..... رداً على الإبلاغ الاولي رقم 125/..... المؤرخ بتاريخ 25/12/..... .

نتيجة لذلك يشرفني ان اعلمكم ان الإدارة تعتزم تعديل بعض العناصر التي تم على أساسها حساب الضرائب و الرسوم المقترحة في الإبلاغ الاولي ، نظراً لوجود بعض الاثباتات المقدمة في الرد ، و نلفت انتباهكم الى ان الحقوق في هذا الاطار تكون مثقلة بعقوبات جبائية محددة بالقانون ذلك طبقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

يحيوي هذا الإبلاغ على ( 13 ) صفحات من ضمنهم هذه.

تقبلوا سيدي أسمى معاني الاحترام

## دراسة محاسبة

اعتبارا لطبيعة النشاط الممارس من قبلكم والمتمثل في أشغال البناء و  
الاشغال العمومية

وبناءا على الإشعار بالتحقيق المتضمن التحقيق المحاسبي للسنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ،

ن-1 فإنكم خاضعون إجباريا إلى ما يلي :

أولا : الضرائب المباشرة .

6- الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 % .

7- الضريبة على الأجرور والمرتببات حسب الجدول .

8- الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء

9- الضريبة على ارباح الشركات .

10- حقوق الطابع .

ثانيا : الضرائب غير المباشرة .

1- الرسم على القيمة المضافة 17 % - 07 % .

\*\*- المحاسبة المقدمة

أولا : الدفاتر الإجبارية

- دفتر اليومية العامة مؤشر ومصادق عليه .

- دفتر الجرد مؤشر ومصادق عليه .

ثانيا : الدفاتر الإختيارية

- اليوميات المساعدة : مبيعات ، مشتريات ، صندوق ، بنك ، وعمليات مختلفة .
- وجود الميزانيات الختامية لكل السنوات ن-4 ، ن-3 ، ن-2 ، ن-1
- وجود التصريحات الشهرية لكل السنوات محل التحقيق .

• - من حيث المضمون :

\*\*\*- سنة ن-4 :

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية لهذه السنة فيما يخص المقبوضات و التصريحات الشهرية لاحظنا ما يلي : و بناء على رد المكلف تم إعطاء المكلف نسبة تلف في المواد الأولية 10 %  
 (6) بناء على الفاتورة رقم 01/..... بتاريخ 14/.../..... قمتم بكراء عتاد ( iont Engin dLocac ) لمدة 20 يوما لكن المدة بداية من السنة المالية الى تاريخ الفاتورة هي 14 يوما فقط و عليه ترفض 06 ايام منها و تضاف الى الربح و ذلك بمبلغ :  
 $06 \times 25\,500 \text{ دج ( سعر اليوم )} = 153\,000 \text{ دج تضاف الى الربح .}$

(7) بناء على الفاتورة رقم 2013/24 بتاريخ 23/...../..... مع الممول ..... مبلغ  
 525 000 دج والفاتورة رقم 02/..... بتاريخ 03/01/..... مع نفس الممول بمبلغ  
 560 000 دج فقد قمتم بإقتناء 620 وحدة من مادة باكس المنيوم 30 V/V بقيمة  
 اجمالية تقدر ب : 1 085 000 دج في حين بالرجوع الى الاشغال المنجزة لم تتضح  
 هذه المشتريات و بالتالي فإن المصلحة ستقوم بإستخراج رقم  
 اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به وهو 186 % كما يلي :

$$( 1\,085\,000 - 10\% ) \times 186\% = 1.816.290 \text{ دج تضاف نسبة } 13\% \text{ منها الى الربح}$$

بناء على الفاتورة رقم 01/..... بتاريخ 02/01/..... مع الممول ..... قمتم بإقتناء  
 مادة ( Sac Bitume Oxude 85/25 ) بقيمة خارج الرسم 522 500 دج في حين بالرجوع  
 الى الاشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات و بالتالي فإن  
 المصلحة ستقوم بإستخراج رقم اعمال لهذه المشتريات بناء للهامش الخام المصرح به و هو  
 186 % كما يلي :

(522 000 - 10%) × 186% = 873.828 دج تُضاف نسبة 13% منها الى الربح

971 850 دج × 13% = 126 340 دج

8) بناء على الفاتورة رقم 97/..... مع الممول Sarl Russi Cadia Metal بتاريخ  
11/23/..... تخص اقتناء مادة الحديد بمختلف انواعه بقيمة خارج الرسم  
1.777.553 دج لكن بالرجوع الى وضعيات الاشغال بعد هذا التاريخ نجد بأنكم قد  
قتم بأشغال تستهلك هذه المادة بقيمة 225.786 دج تخص الاشغال الكبرى في  
وضعية الاشغال النهائية التي تخص انجاز ثانوية..... ، مع العلم انكم قد  
استهلكتم كل المشتريات خلال هذه السنة اي المخزون في اخر السنة يساوي صفر  
و عليه سيتم استخراج رقم اعمال من هذه المشتريات بضربها في هامش الربح  
المصرح به و هو 186% و يتم انقاص قيمة الاشغال التي تستهلك هذه المادة  
المذكورة اعلاه بقيمة 225 786 دج كما يلي :

(1 777 553 دج - 10%) × 186% = 2.975.622 دج

2.975.622 دج - 225 786 دج = 2.749.836 دج ( يعتبر رقم اعمال جديد و  
يضاف نسبة 10% منها الى الربح ) :

9) قتم بالتصريح بمصاريف مع الممول دالي فوزي و هذا الممون مصنف ضمن  
المتهربين الجبايين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

- فاتورة رقم 13/..... بتاريخ بمبلغ 562.000 دج

- فاتورة رقم 19/..... بمبلغ 570.000 دج كما سيتم استرجاع رسمهما و

مما سبق :

الربح المصرح به في الميزانية الجبائية : 2 214 178 دج هامش صافي 09% .  
بناء على النقاط 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 فإنه سيتم رفض المحاسبة خلال هذه السنة وذلك لكون  
عند اضافة كل هذه المصاريف الى الربح المصرح به فان نسبة الربح الجديد تتجاوز  
النسب المعمول بها في مثل هذه الانشطة . و بناء على رد المكلف و التي من خلالها تم  
تخفيض هامش الربح الصافي لسنة..... الى 10%

رقم الأعمال المحقق يقدر ب : 24.509.717 دج + 5.439.954 دج = 29.949.671 دج  
 بتطبيق نسبة هامش ربح صافي 10 % الربح المستخرج = 29.949.671 دج × 10 % =  
 2.994.967 دج الربح المصرح به = 2.214.178 دج - الفارق = 780.789 دج  
**\*\*\*- سنة ن-3 :**

تم إعطاء المكلف نسبة تلف في المواد الأولية 10 % \* - وجود خطأ في حساب الزبائن 01  
 /01/ ..... حيث انكم مصرحون ب : 20 942 651 دج في حين  
 ان الصحيح هو : 21 022 170 دج

\*- بناء على المشتريات و المخزون خلال 12/31/..... و مقارنتها بوضعيات الاشغال  
 المنجزة يتضح انكم قتمم بإقتناء مادة الخشب بقيمة 2.222.290 دج بناء على الفواتير E39 ،  
 E70 ، E032 ،

E2225 ، وبمقارنتها بالمخزون من هذه المادة القدر ب : 1.928.083 دج يتضح ان  
 الفارق و هو 294.207 دج مع العلم انكم قتمم بكراء عتاد تسطيح بقيمة 1.709.401 دج و  
 عتاد للانجاز بقيمة 1.709.401 دج بالاضافة الى انكم تملكون عتاد تسطيح وفقا لقائمة  
 العتاد المصرح بها وعليه سيتم استخراج رقم اعمال يتناسب و هذا المشتريات و فقا  
 للهامش الخام المصرح به من طرفكم و الذي يقدر بنسبة 201 % كما يلي :

$$( 294 207 \text{ دج} - 10 \% ) \times 201 \% = 532.219 \text{ دج}$$

\*- بناء على الفاتورة رقم 10/..... بتاريخ 07/15/..... بقيمة 854 700 دج قتمم  
 بكراء آلة حفر وجرف RETRO CHARGEUR لمدة 50 يوما اي بداية الكراء كانت  
 05/10/..... و بالرجوع الى وضعيات الاشغال اتضح ان اخر انجاز لأشغال الحفر  
 كان في الوضعية رقم 01 بتاريخ 05/31/..... و عليه سنرفض المصاريف بعد هذا  
 التاريخ اي :

$$50 \text{ يوما} - 21 \text{ ايام} = 29 \text{ يوما} .$$

وعليه : 29 يوما × 17 094.02 دج ( سعر اليوم ) = 495.726 دج ( سيضاف الى  
 الربح و تسترد TVA المسترجعة )

\*- قمتم بالتصريح بمصاريف مع الممول ..... و هذا الممون مصنف ضمن المتهربين الجبائين و عليه سيتم رفض هذه المصاريف . :

- فاتورة رقم 16/...../بتاريخ 30/...../ بمبلغ 427.350 دج  
 - فاتورة رقم 37/...../ بمبلغ 07/29/...../ بمبلغ 854.700 دج  
 كما سيتم استرجاع رسمهما مجموع الرسوم المسترجعة هي : 302.221 دج  
**\*\*\*- سنة ن-2 :**

بالرجوع الى المصاريف المصرح بها و الربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف كما يلي :

\*- عند الاطلاع على فواتير الشراء لاحظنا انكم قمتم باقتناء مادة الرخام بناء على الفاتورة رقم

59/...../ بمبلغ 854.700 دج بتاريخ 27/...../...../ ولا وجود لها في المخزون و لا توجد أشغال بهذه المادة بعد تاريخ هذه الفاتورة و عليه يتم استخراج رقم أعمال من هذه الفاتورة بناء على الهامش المصرح به في هذه السنة و هو 209 %  
 ( 854.700 دج - 10% ) × 209 % = 1.607.690 دج يخضع للرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و يتم استخراج الربح بنسبة 11 %  
 1.607.690 دج × 11 % = 176.845 دج .

\*- فاتورة رقم 2015/02 بتاريخ 01/28/...../ تقدر بمبلغ : 854 700 دج تخص كراء العتاد و آليات الورشة (مقر المبنى ) يتم رفضها لكونكم تملكون عتاد البناء و ذلك بناء على قائمة العتاد المصرح به

من طرفكم حيث تملكون عتاد بقيمة اجمالية تقدر 18 396 536.29 دج من جهة و قمتم بكراء هذا العتاد بناء على الفاتورة رقم 01/...../ ( مقر المبنى ) كذلك من جهة اخرى و عليه يتم إضافة قيمة الفاتورة الى الربح و استرجاع الرسم .  
**\*\*\*- سنة ن-1 :**

بالرجوع الى المصاريف المصرح بها و الربح المصرح به يتضح انكم بالغتم في هذه المصاريف كما يلي :

\*- فاتورة رقم 4141/...../ بتاريخ 12/16/...../ بمبلغ 252.136 دج بحيث ان هذه المشتريات لم تدخل

في تحقيق رقم الاعمال المصرح به و لم تبقى في المخزون و عليه يتم استخراج رقم أعمال بناء على الهامش الخام المصرح به .

\*- فاتورة رقم 12/12/..... بتاريخ 12/12/..... بمبلغ 524 362.71 دج بحيث ان هذه المشتريات لم تدخل

في تحقيق رقم الاعمال المصرح به و لم تبقى في المخزون و عليه يتم استخراج رقم أعمال بناء على الهامش الخام المصرح به .

من (1) و (2) نستخرج التالي :

$$252.136 \text{ دج} + 524.362 \text{ دج} = 776.499 \text{ دج}$$

( 776.499 دج -10 % ) × 180 % = 1.257.928 دج يخضع للرسم على النشاط

المهني و الرسم على القيمة المضافة و يضاف 11 % الى الربح 1.257.928 دج × 11 % = 138.372 دج.

2- بعد النظر في فاتورة المصاريف ومحركة بتاريخ 01/12/..... تحت رقم

01/..... في حين ان من بداية السنة المالية الى تحرير هذه الفواتير هي

12 يوم فقط و عليه نرفض الايام بعد هذا التاريخ كما يلي :

- الالة الجارفة : المدة المرفوضة منها 21 - 12 = 09 يوم

- ضاغط الاسمنت : المدة المرفوضة منها 15 - 12 = 03 يوم

- شاحنة نقل الحصى : المدة المرفوضة منها 18 - 12 = 06 يوم

$$301\ 898 \text{ دج} \left\{ \begin{array}{l} \diamond 09 \text{ يوم} \times 22\ 523.65 \text{ دج} = 202\ 712 \text{ دج} \\ \diamond 03 \text{ يوم} \times 14\ 020.87 \text{ دج} = 42\ 060 \text{ دج} \\ \diamond 06 \text{ يوم} \times 9\ 521.73 \text{ دج} = 57\ 126 \text{ دج} \end{array} \right.$$

المبلغ المرفوض هو 301 898 دج يضاف الى الربح و تسترجع TVA .

تأسيس رقم الأعمال

❖ الرسم على النشاط المهني :

• سنة ن-4

|               |                       |
|---------------|-----------------------|
| 25.664.014 دج | رقم الأعمال المستخرج  |
| 20.224.060 دج | رقم الأعمال المصرح به |
| 5.439.954 دج  | الفارق                |

• سنة ن-3

|               |                       |
|---------------|-----------------------|
| 42.152.868 دج | رقم الأعمال المستخرج  |
| 41 391 500 دج | رقم الأعمال المصرح به |
| 761.368 دج    | الفارق                |

• سنة ن-2 :

|               |                       |
|---------------|-----------------------|
| 24.636.599 دج | رقم الأعمال المستخرج  |
| 23 028 909 دج | رقم الأعمال المصرح به |
| 1.607.690 دج  | الفارق                |

• سنة ن-1

|               |                       |
|---------------|-----------------------|
| 83.384.866 دج | رقم الأعمال المستخرج  |
| 82 126 938 دج | رقم الأعمال المصرح به |
| 1.257.928 دج  | الفارق                |

❖ الرسم على القيمة المضافة

• سنة ن-4

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 25.664.014 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 20.224.060 دج |
| الفارق                | 5.439.954 دج  |

• سنة ن-3

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 42.152.868 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 41 541 130 دج |
| الفارق                | 611.738 دج    |

• سنة ن-2

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 24.636.599 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 23 028 909 دج |
| الفارق                | 1.607.690 دج  |

• سنة ن-1

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| رقم الأعمال المستخرج  | 83.384.866 دج |
| رقم الأعمال المصرح به | 82 126 938 دج |
| الفارق                | 1.257.928 دج  |

❖ استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

- سنة ن-4 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 218.450 دج
- سنة ن-3 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 302.221 دج
- سنة ن-2 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 145.299 دج
- سنة ن-1 : استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ : 51 322 دج

❖ الضريبة على أرباح الشركات

• سنة ن-4

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 2.994.967 دج | أساس الربح المستخرج  |
| 2.214.178 دج | أساس الربح المصرح به |
| 780.789 دج   | الفارق               |

• سنة ن-3

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 5.330.314 دج | أساس الربح المستخرج  |
| 2.940.800 دج | أساس الربح المصرح به |
| 2.389.514 دج | الفارق               |

• سنة ن-2

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 2.056.849 دج | أساس الربح المستخرج  |
| 1 025 304 دج | أساس الربح المصرح به |
| 1.031.545 دج | الفارق               |

• سنة ن-1

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 8.706.706 دج | أساس الربح المستخرج  |
| 8 266 436 دج | أساس الربح المصرح به |
| 440.270 دج   | الفارق               |

❖ الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء

• سنة ن-4

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 2.425.924 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 1 793 484 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 632.440 دج   | الفارق               |

• سنة ن-3

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 4.317.555 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 2.382.048 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 1.935.507 دج | الفارق               |

• سنة ن-2

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 1.666.048 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 830 490 دج   | أساس الدخل المصرح به |
| 835.558 دج   | الفارق               |

• سنة ن-1

|              |                      |
|--------------|----------------------|
| 7.052.432 دج | أساس الدخل المستخرج  |
| 6.695.813 دج | أساس الدخل المصرح به |
| 356.619 دج   | الفارق               |

❖ الضريبة على الأجور و المرتبات :

لا يوجد أي تعديل فيما يخص الضريبة على الأجور و المرتبات.

❖ حقوق الطابع :

لا يوجد أي تعديل فيما يخص حقوق الطابع .

ملخص الضرائب و الرسوم

الضريبة على أرباح الشركات

| المجموع | عقوبة              |        | الفارق  | الحقوق<br>المغرم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الاساس<br>المغرم عليه | الاساس<br>المستخرج | السنة |
|---------|--------------------|--------|---------|-----------------------|---------------------|-----------------------|--------------------|-------|
|         | التأخير<br>الزيادة | النسبة |         |                       |                     |                       |                    |       |
| 170.603 | 22.253             | % 15   | 148.350 | 420.694               | 569.044             | 2.214.178             | 2.994.967          | ن-4   |
| 567.510 | 113.502            | % 25   | 454.008 | 558.752               | 1.012.760           | 2.940.800             | 5.330.314          | ن-3   |
| 225.392 | 29.399             | % 15   | 195.993 | 194.808               | 390.801             | 1.025.304             | 2.056.849          | ن-2   |
| 96.199  | 12.548             | % 15   | 83.651  | 1.570.623             | 1.654.274           | 8.266.436             | 8.706.706          | ن-1   |

الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء : I R G/ass

| المجموع | عقوبة              |        | الفارق  | الحقوق<br>المغرم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الاساس<br>المغرم عليه | الاساس<br>المستخرج | السنة |
|---------|--------------------|--------|---------|-----------------------|---------------------|-----------------------|--------------------|-------|
|         | التأخير<br>الزيادة | النسبة |         |                       |                     |                       |                    |       |
| 72.731  | 9.487              | % 15   | 63.244  | 179.348               | 242.592             | 1.793.484             | 2.425.923          | ن-4   |
| 222.583 | 29.033             | % 15   | 193.550 | 238.205               | 431.755             | 2.382.048             | 4.317.554          | ن-3   |
| 96.088  | 12.533             | % 15   | 83.555  | 83.050                | 166.605             | 830.496               | 1.666.048          | ن-2   |
| 39.228  | 3.566              | % 10   | 35.662  | 699.581               | 705.243             | 6.695.813             | 7.052.432          | ن-1   |

الرسم على النشاط المهني TAP

| المجموع | عقوبة              |        | الفارق  | الحقوق<br>المغرم عليه | الحقوق<br>المستخرجة | الاساس<br>المغرم عليه | الاساس<br>المستخرج | السنة |
|---------|--------------------|--------|---------|-----------------------|---------------------|-----------------------|--------------------|-------|
|         | التأخير<br>الزيادة | النسبة |         |                       |                     |                       |                    |       |
| 125.119 | 16.320             | % 15   | 108.799 | 404.481               | 513.280             | 20.224.060            | 25.664.014         | ن-4   |
| 16.750  | 1.523              | % 10   | 15.227  | 827.830               | 843.057             | 41.391.500            | 42.152.868         | ن-3   |
| 35.369  | 3.215              | % 10   | 32.154  | 460.578               | 492.732             | 23.028.909            | 24.636.599         | ن-2   |
| 27.674  | 2.516              | % 10   | 25.158  | 1.642.539             | 1.667.697           | 82.126.938            | 83.384.866         | ن-1   |

الرسم على القيمة المضافة TVA :

| المجموع   | عقوبة التأخير |        | الفارق  | الحقوق المغرم عليه | الحقوق المستخرجة | الاساس المغرم عليه | الاساس المستخرج | السنة |
|-----------|---------------|--------|---------|--------------------|------------------|--------------------|-----------------|-------|
|           | الزيادة       | النسبة |         |                    |                  |                    |                 |       |
| 1.155.990 | 231.198       | %25    | 924.792 | 3.438.090          | 4.362.882        | 20.224.060         | 25.664.014      | ن-4   |
| 119.595   | 15.599        | %15    | 103.996 | 7.061.992          | 7.165.988        | 41.541.130         | 42.152.868      | ن-3   |
| 341.634   | 68.327        | %25    | 273.307 | 3.914.915          | 4.188.222        | 23.028.909         | 24.636.599      | ن-2   |
| 267.310   | 53.462        | %25    | 213.848 | 13.961.579         | 14.175.427       | 82.126.938         | 83.384.866      | ن-1   |

استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

| المجموع | الزيادة | نسبة الزيادة | الرسم الواجب استرجاعه | السنة |
|---------|---------|--------------|-----------------------|-------|
| 273.063 | 54.613  | %25          | 218.450               | ن-4   |
| 377.776 | 75.555  | %25          | 302.221               | ن-3   |
| 167.094 | 21.795  | %15          | 145.299               | ن-2   |
| 59.020  | 7.698   | %15          | 51.322                | ن-1   |

خلاصة الفصل الثاني:

الخاتمة

بعد دراسة موضوع إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، ومن خلال المزج بين الجانبين النظري والتطبيقي، تمكنا من الإحاطة بمختلف الأبعاد المتعلقة بالدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي كآلية حديثة ومتكاملة في تدعيم فعالية الرقابة الجبائية، حيث اتضح أن التنسيق بين هذين العنصرين يُعد ضرورياً لضمان الشفافية المالية وتحقيق العدالة الجبائية.

فالرقابة الجبائية لا يمكن أن تؤدي دورها بكفاءة إلا بالاعتماد على أدوات مهنية دقيقة، أبرزها التدقيق المحاسبي الذي يُمكن الإدارة الجبائية من تحليل البيانات المحاسبية ومراجعة التصريحات الجبائية على نحو منهجي، يسمح بالكشف عن أوجه القصور والثغرات في التصريح الجبائي وتصحيحها في إطار من الشرعية والاحتراف. وفي هذا السياق، منح المشرع الجزائري لأعوان الرقابة الجبائية عدة صلاحيات مثل حق الاطلاع والمعاينة، مقابل توفير ضمانات قانونية للمكلفين، على غرار حق الإعلام والاستعانة بمستشار وحق الطعن.

ومن جهة أخرى فإن فعالية التدقيق المحاسبي في تعزيز الرقابة الجبائية تتجلى في قدرته على فحص المعطيات المالية المسجلة ومطابقتها مع الواقع الاقتصادي للمكلف، مما يتيح للإدارة الضريبية إمكانية إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة بكل دقة. ولتحقيق ذلك، لا بد من توفر كفاءات بشرية متخصصة في المحاسبة والجباية وقادرة على التعامل مع المستجدات المهنية والتقنية.

### 1. الإجابة على الفرضيات:

انطلاقاً من الفرضية الأساسية التي مفادها أن التدقيق المحاسبي يساهم فعلاً في دعم الرقابة الجبائية، فقد تأكد لنا من خلال التحليل النظري والبيانات الميدانية أن هذا الدور قائم وحيوي، إذ إن التدقيق المحاسبي أصبح اليوم أداة فعالة تعتمد عليها الرقابة الجبائية لرفع

كفاءة التحصيل وتعزيز مصداقية التصريحات الجبائية، كما أنه يمثل وسيلة لتحسين المردودية العامة للإدارة الجبائية من خلال كشف الأخطاء وتداركها في إطار قانوني.

### 2. النتائج المتوصل إليها:

✓ الرقابة الجبائية تمثل وسيلة أساسية لضمان صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة.

✓ تتعدد أشكال الرقابة الجبائية لتشمل الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

✓ يركز التدقيق المحاسبي على دراسة وتحليل الوثائق المحاسبية للمكلف، ونجاحه مرهون بجودة المعلومات المحاسبية ومدى مطابقتها للواقع.

✓ تلعب الكفاءة والخبرة المهنية للمحققين دوراً مركزياً في إنجاح عمليات التدقيق الجبائي وتحقيق الأهداف المرجوة.

✓ التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية من خلال تحسين دقة التقديرات الضريبية وتوسيع القاعدة الضريبية.

### 3. الاقتراحات والحلول:

✓ ضرورة تعزيز الوعي الجبائي لدى المكلفين من خلال إنشاء مصالح متخصصة في التوجيه والإعلام الجبائي.

✓ العمل على توحيد وتبسيط النصوص الجبائية، وتوضيح إجراءات كل نوع من أنواع الضرائب، بما يسهل التعامل معها من قبل الأعوان والمكلفين على حد سواء.

✓ الاستثمار في تكوين وتدريب الأعدان المحققين، مع التركيز على تطوير مهاراتهم المحاسبية والجبائية لمواكبة التحديثات القانونية والمحاسبية.

✓ إدماج أدوات رقمية حديثة في عمليات التدقيق والرقابة لتعزيز الفعالية وتحسين دقة النتائج المحققة.

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

1. قرار وزاري صادر عن وزير المالية، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق 6 ديسمبر 2007، المتمم والمعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلك أتعاب محافظي الحسابات ، رقم 4، ص 18-19.

2. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الصادر بتاريخ 18-09-2006

ثانياً: المراجع

الكتب

3. . أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث للتدقيق، دار الصفاء ، عمان ،الطبعة الثانية ، 2005 .

4. . أحمد خيرات القطار ، مبادئ مراقبة الحسابات المالية ، مطبعة النهضة العربية ، الاسكندرية ، 1982.

5. . خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 .

6. . خالد راغب الخطيب ، الاصول العلمية والعملية للتدقيق الحسابات ، دار النشر ، عمان ، 1998 .

7. . رأفت محمد عباس، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرأية للنشر والتوزيع، عمّان، 2009.

8. . شريف حسين، التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

9. . طواهري محمد التهامي و مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 .

10. . محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2005 ، الطبعة الثانية .

11. . محمد سمير الصبان . نظرية المراجعة و آليات التطبيق . الدار الجامعية ،الاسكندرية، 2003 .

12. محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1998 .
13. هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق الحديث من الناحية النظرية و العلمية ، ، دار وائل للنشر ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2006.
14. أحمد أبو شامة، مبادئ التدقيق، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2020.
15. إدريس عبد السلام استيوي ، المراجعة: معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1996.
16. الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل الأردن، 1998.
17. ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي خلال فترة 2008/11.
18. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2012.
19. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى لطباعة والنشر والتوزيع، 2012.
20. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر ، ط2، الجزائر، 2012.
21. عبد الرحمان الصالح، مبادئ الرقابة الإدارية، دار زهران لنشر والتوزيع، عمان، 1997.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، دار جامعية ، إسكندرية، 2004.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية ، 2009.
24. مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية، دار وائل لنشر، عمان، 2003.

25. محمد قاسم القر ويني، مهدي حسين زوينق، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.
26. مصطفى يوسف كافي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2021.
27. يونس محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، 2000.
- رسائل الماجستير
28. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية للتدقيق ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، 2011.
29. سهام دوي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة، 2008/2009 .
30. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
31. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة المسيلة 2008.
32. لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أم البواقي، 2009/2010.
- مذكرات الماستر
33. رمول شيماء، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة أم البواقي، 2016/2017.

34. درار بلال، زكريا بلال، دور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة ماستر، العلوم الاقتصادية، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة 2016/2017.

35. بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة دراسات محاسبية جبائية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة ورقلة، 2013/2014.

36. هاجرة محاذي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية مالية وجباية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014 / 2015.

#### مذكرات الليسانس

37. . جهيدة بلحاج ومريم علوش، المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس،،2006.

38. عميرات حفيظة ورباعي الضاوية ، المراجعة والتدقيق في البنوك التجارية ، مذكرة ليسانس ، المركز الجامعي يحي فارس،2007.

#### المجلات العلمية والتقارير والمقالات:

39. ميلود عبود وبرياوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام الاهداف والطرق العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، المركز الجامعي تندوف، الجزائر، جوان 2018 .

#### ثالثا: المراجع باللغة الأجنبية

40. Antoine mercier et philippe merle,audit et commissariat aux comptes,edition francis lefebvre.paris.

41. . Bernard GERMOND, Audit Financier – Guide pour l’audit de l’information financière des entreprises , 1ere édition ,danod, paris,1991.

42. Michel Bouvier et Marie Christine, l'administration fiscale en france, presses universitaires de France, France, 1988.