الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

عنوان المذكرة :

أثر التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة مينائية سكيكدة EPS

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبتين:
- حلاسي خولة
- هادف نور الهدى

تحت إشراف الأستاذ:
شلابي عمار

لجنة المناقشة

اسم و لقب الاستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
رماش كمال	استاذ محاضر ب	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	رئيسا
شلابي عمار	استاذ محاضر أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	مشرفا
بوقروة ايمان	استاذ مساعد أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2017-2018

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إلى من علمني النجاح و الصبر... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... أبي.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى ملاكي في الحياة أينما كان.

إلى أصدقائي رفقاء دربي من داخل الجامعة و خارجها.

إلى الأستاذ المشرف الدكتور شلابي عمار، إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم و المعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها، لا يبغي بها إلا وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
إهداء	
فهرس المحتويات	I
فهرس الأشكال	III
فهرس الجداول	IV
فهرس الملاحق	V
فهرس المختصرات	VI
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: اساسيات عامة حول التدقيق الجبائي	7
تمهيد الفصل	8
المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق	9
المطلب الأول: تطور وتعريف التدقيق	9
المطلب الثاني: أهداف ومقومات التدقيق	13
المطلب الثالث: أنواع والمبادئ الأساسية المرتبطة بسير عملية التدقيق	15
المبحث الثاني: التطرق إلى التدقيق الجبائي من الناحية النظرية	19
المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي	19
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي	20
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي	26
المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي	30
المطلب الأول: إجراءات التدقيق الجبائي	30
المطلب الثاني: قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي	35
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجبائي	38
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني:علاقة التدقيق الجبائي بالرقابة في المؤسسة الاقتصادية	44
تمهيد الفصل	45
المبحث الأول: الرقابة في مؤسسة الاقتصادية	46

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الأول: مفهوم الرقابة في المؤسسة الاقتصادية وطرق فحص وتقييم أنظمتها	46
المطلب الثاني: مجالات ومقومات الرقابة في مؤسسة اقتصادية	50
المطلب الثالث: وسائل الرقابة في مؤسسة اقتصادية	53
المبحث الثاني: مراحل عملية التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية	60
المطلب الأول: ضمان الوجاهية في التحقيق الجبائي	60
المطلب الثاني: التركيبة البنيوية لعملية التدقيق الجبائي	63
المطلب الثالث: تحضير والتخطيط لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية	67
المبحث الثالث: أثر التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية	73
المطلب الأول: أسباب اكتشاف الأخطار ومصادرها	73
المطلب الثاني:مسؤولية التدقيق الجبائي عن تقييم نظام الرقابةفي مؤسسة اقتصادية وتسيير الخطر الجبائي	76
المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية	80
خلاصة الفصل	83
الفصل الثالث: دراسة حالة عن اثر التدقيق الجبائي علئ الرقابة في المؤسسة المينائية سكيكدة	84
تمهيد الفصل	85
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائيةE.P.S	86
المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة .E.P.S	86
المطلب الثاني: وظائف وأهداف المؤسسة المينائية	87
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية	88
المبحث الثاني: الاجراءات التحضيرية لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية EPS	92
المطلب الأول: تقديم مهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة المينائية واهدافها	92
المطلب الثاني: رسالة المهمة وإجراء مقابلة مع المصالح المعنية.	93
المطلب الثالث:برنامج التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة	96
المبحث الثالث: تقرير مهمة التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة	98
المطلب الأول: المرحلة الميدانية للتدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة	98
المطلب الثاني: تحليل نتائج المدقق الجبائي على الرقابة في المؤسسة	99
المطلب الثالث: مرحلة ما بعد التقرير	101

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل	104
خاتمة عامة	105
قائمة المراجع	108
قائمة الملاحق	114

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
01	التدقيق وتطور الخطر الجبائي.	21
02	العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم.	23
03	التدقيق على الوثائق	27
04	دور المدقق الداخلي	28
05	دور المدقق الخارجي	29
06	إستراتيجية الفاحص الجبائي خلال المرحلة الميدانية	70
07	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة	89

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

قائمة الجداول

01	أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية	55
02	خطوات تحقيق العملية التدقيقية الجبائي	63
03	خطوات التدقيق الجبائي	65
04	يبين لنا فيه عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.	79
05	تصحيح رقم الأعمال	100

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

قائمة الملاحق

رقم الشكل	العنوان
01	رسالة مهمة
02	البرنامج المخطط لمهمة التدقيق الجبائي
03	ملف المراقبة
04	تقرير المدقق الجبائي
05	التصريحG50

قائمة المختصرات

الاختصار	المعنى باللغة الاصلية	**المعنى باللغة العربية**
IIA	Institute of Internal Accountants	معهد المحاسبين الداخليين
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	ضريبة على النشاط المهني
TVA	La taxe pour le paiement obligatoire	ضريبة للدفع الجزافي
IRG	Impôt sur le revenu brut	ضريبة على الدخل الإجمالي
GAAS	Gaas generally accepted auditing	معايير التدقيق
IFAC	International federation of accountants	المعهد الغربي للمراجعة والرقابة
COSO	Committee of sponsoring organizations	لجنة حماية المنضمات
AICPA	American institute of certified public	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

	accountant	
GAPP	Generally accepted accounting principles gaap	قواعد المحاسبة المتعارف عليها
EPS	Entreprise portuaire de skikda	المؤسسة المينائية سكيكدة

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن والذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير، التطور في مجال العلاقات الاقتصادية، توسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها وكبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على المؤسسة كما صعب على مجلس الإدارة عملية تسييرها مما أدى إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة، مع تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقاييس وإجراءات الرقابة في المؤسسة كما يتوقف نجاح وفعالية هذه الرقابة على مدى توفر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال داخل المؤسسة، وبداية فان أي قصور في هذه المقومات والعناصر قد يؤثر بالسلب على أدائها وكلما توفرت بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فعالية وأهمية هذه الرقابة في تحقيق أهدافها داخل المؤسسة

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية تلاعبات وإفلاس العديد منها بسب نقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، التنظيم والرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها، وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية وباعتبار التدقيق الجبائي هي أحد أهم هذه الإجراءات والتي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية زاد الاهتمام بها، وخير مايبرز ذلك هو مبادرة معهد المدققين الجبائيين إلى تطوير كل من المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الجبائي

ولا شك أن التطور في نطاق أهداف التدقيق الجبائي يتطلب تطورا موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة للتدقيق الجبائي، والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق ويتعاون مع الجميع المتعاملين مع المؤسسة.

أولا:إشكالية البحث:

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر، سنحاول من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالي:

ما مدى تأثير التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ثانيا: الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن هذا سنتطرق إلى مجموعتين من الأسئلة الفرعية هما:

كيف يمكن للتدقيق الجبائي خلق قيمة إضافية في المؤسسة الاقتصادية؟

ما طبيعة علاقة التدقيق الجبائي بنظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؟

ما مدى تأثير مهام التدقيق الجبائي على تحسين نظام الرقابة في مؤسسة المينائية لسكيكدة؟

كيف يقيم التدقيق الجبائي الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة؟

ثالثا: فرضيات البحث:

محاولة منا للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الفرضيات:

- التدقيق الجبائي هو عبارة عن فحص وتقييم للأنظمة الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؛

- يساعد نظام الرقابة في المؤسسة الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يعين الإدارة في اتخاذ القرارات؛

- يقيم التدقيق الجبائي نظام الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف فيه.

رابعا: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع من الأهمية التي يحظى بها التدقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة في المؤسسة من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية ويساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها.

خامسا: أهداف الدراسة:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي المطروح في إشكالية الدارسة واختبار صحة الفرضيات نسعى من خلال هذه الدارسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على التدقيق الجبائي ومقوماته؛

- التعرف أكثر على العلاقة ما بين التدقيق الجبائي والرقابة في مؤسسة اقتصادية؛

- تحديد أثر التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة.

سادسا: دوافع الدراسة:

من أهم المبررات التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع إلى ما يلي:

هناك دوافع ذاتية:

- الاهتمام والميل الشخصي للخوض في مهنة التدقيق الجبائي؛

- الرغبة في اكتساب معارف جديد في مجال التدقيق الجبائي والرقابة في المؤسسة الاقتصادية.

دوافع موضوعية:

-المكانة التي يحظى به التدقيق الجبائي على نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؛

-الرغبة في معرفة كيفية التدقيق الجبائي في تقييم وفحص نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية.

سابعا: الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى:

دراسة عزوز ميلود: بعنوان " دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" هي دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة 20اوت 1955 بسكيكدة لسنة 2007/2006؛

تهدف من خلالها محاولة إبراز دور التدقيق في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة وكذلك بمهامها ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث ركز على دورة المبيعات – التحصيلات لتشخيص نقاط القوة والضعف للوظيفة التجارية باعتبارها المصدر للتمويل الذاتي للمؤسسة؛

توصلت نتائج الدراسة إلى:

أن التدقيق الداخلي أداة رقابية فعالة ووظيفة لا تستطيع المؤسسة الاستغناء عنها، حيث أنها تقوم على منع وتقليل حدوث الأخطاء وتسعى كذلك للحد من الإسراف والضياع الشئ الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية.

الدراسة الثانية:

الكاتب يوسفي رشيد، بكريتي بومدين: بعنوان" دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهربالضريبي"، العدد37، **هي عبارة عن مقالة لسنة 2013 في ولاية مستغانم؛**

هدفت هذه الورقة إلى تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي، مع تشخيص ظاهرة التهرب الجبائي ذلك ايمانا منا انه في تشخيص العلة يمكن العلاج؛

توصلت نتائج الدراسة إلى:

أن أداة التدقيق الجبائي تعد لوحدها غير كافية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أمام تواجد شريحة واسعة من المكلفين مازالو قادرين على التهرب من تسديد مستحقاتهم الضريبية.

الدراسة الثالثة:

دراسة محمد محمود حوسو: بعنوان" التدقيق للأغراض الضريبية" هي دراسة لرسالة الماجستير مقدمة جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا لسنة2005؛

هدفت دراسة الباحث إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال إيجاد نظام رقابي ضريبي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنيوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف أوجه أنشطة التدقيق الممارسة حاليا في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها؛

وقد أظهرت نتائج الدراسة:

أن إيجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية أو قواعد المعايير المهنية وإنما أيضا في حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة.

ثامنا: المنهج المستخدم

من أجل تحقيق أهداف الدارسة سنعتمد في دارستنا على منهجين: المنهج الوصفي التحليلي تم استخدامه في الجانب النظري من الدارسة وذلك بهدف التعرف على كل العناصر المكونة للموضوع نظريا وفهما هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى استخدمنا منهج دارسة الحالة من أجل إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدارسة مؤسسة المينائية لسكيكدة فهذا المنهج يمكننا من التعرف على وضعية هذه المؤسسة، حيث تشمل على وثائق المؤسسة لسنة 2017 وأخذنا سنة 2016 كمرجع وقمنا بالمقابلة مع المدققين للمؤسسة.

تاسعا: حدود الدراسة:

الحدود المكانية:تمثلت الحدود المكانية للدراسة في المؤسسة المينائية لسكيكدة؛

الحدود الزمانية: حددت المدة الزمانيةلإتمام الدراسة الميدانية بحوالي شهرين حيث تم إجراء الدراسة على التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة لسنة 2017 وأخذ سنة 2016 كمرجع.

عاشرا: تقسيم الدراسة:

تبعا للأهداف المسطرة لهذه الدارسة، وبهدف معالجة الإشكالية واختبار صحة الفرضيات من نفيها سيتم تقسيم هذه الدارسة إلى ثلاث فصول: فصلين لدارسة الجانب النظري وفصل لدارسة الجانب التطبيقي أما محتوى الفصول فكان كالآتي:

الفصل الأول تضمن أساسيات عامة حول التدقيق الجبائي حيث تناول في المبحث الأول مدخل إلى التدقيق بصفة عامة من حيث تطورها، تعريفها، ومقوماتها، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى التدقيق الجبائي من الناحية النظرية، في حين أن المبحث الثالث فتناولنا فيه مقومات التدقيق الجبائي

الفصل الثاني تناول فيه العلاقة مابين التدقيق الجبائي والرقابة في المؤسسة الاقتصادية حيث تم التعرف على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فعالجنا فيه مرحلة التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، بينما المبحث الثالث فتناولنا أثر التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي للبحث، حيث نقوم بعرض دراسة حالة في ثلاث مباحث، نتعرض إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فكان دراسة عن المهمة التدقيق المكلف بها على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة، وفي المبحث الثالث تقريرالتدقيق الجبائي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد :

التدقيق الجبائي كما يدل على اسمه يتكون من مفهومين إلا وهما التدقيق والجباية لدا لا يمكن أن يتم التطرق إلى التدقيق الجبائي دون الوقوف على هدين المفهومين، أما بالنسبة للتدقيق فقد عرف تطورا معتبرا فكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عن الأمور المالية، ولكن التغيير المهم الذي طرا هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ ،و التغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المالية ، ويبقى هدا التغيير مستمر في هدا الميدان حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها وتحليلها ويبرر جميع التعاريف والمقاربات التدقيق .

فقد قمنا بتقسيم فصلنا هدا إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول : مدخل إلى التدقيق؛

المبحث الثاني : التطرق إلى التدقيق الجبائي من الناحية النظرية؛

المبحث الثالث :مقومات التدقيق الجبائي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول :مدخل إلى التدقيق.

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبة، فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم. في هذا المبحث سنقوم بعرض تطور التدقيق وتعريفه أهدافه، مقوماته بالإضافة إلى أنواعه والمبادئ الأساسية المرتبطة بسير عملية التدقيق.

المطلب الأول : تطور ومفهوم التدقيق.

يعتبر التدقيق عملية الحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بغية الحصول عليها، حيث تطرقنا فيه في هذا المطلب إلى فرعين وهما:

الفرع الأول : تطور مهنة التدقيق .

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني : الشخص الذي يقوم بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة [1]حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في دالك الوقت هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية.

عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغيير المهم الجدي طرا خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع الغش والخطأ، والتغيير الأخر كان الاعتراف بوجود الحاجة

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق "من الناحية النظرية والعلمية"**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية،2004، ص 17.

لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك القانون الشركات الانجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بان الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج الثنائي بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا ولجميع العمليات، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدا الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصا بعد قضية البنك العام في بريطانيا لسنة 1895م، إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية وبالتالي:

في حالة عدم وجود شك في العمليات، فان الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة ولهذا فان رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة .

الفترة من 1900 ولغاية 1933م اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وفائدتها للمؤسسات، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وان أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي والذي بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي[1] وبين أن الأهداف الرئيسية للتدقيق هي:

- اكتشاف الغش والخطأ.

- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.

- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

وخلال نفس الفترة المذكورة أعلاه تم تغيير أولويات الأهداف المذكورة وأصبحت كما يلي:

1- لتحديد المركز المالي وربحية المؤسسة .

2- اكتشاف الغش والخطأ.

كما أن كتاب المحاسبة والتدقيق لا في تلك الفترة اعترفوا بأهمية الرقابة الداخلية للمدقق الخارجي، وان التفاصيل التي يقوم بها المدقق الخارجي والعينات التي يعتمدها تتوقف على جودة نظام الرقابة الداخلية، ولهذا على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية أولا أما الفترة بعد سنة 1933م فقد شهدت شبه إجماع، وخاصة

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بعد الحالة القضائية في سنة 1939 في الولايات المتحدة الأمريكية والمسماة mckesson and Robbins، من أن الغرض الرئيسي من التدقيق هو ليس اكتشاف الغش والخطأ وان اكتشاف مثل هذه الحالات هي من مسؤولية الإدارة وان غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.

وقد تم التأكيد على هدا المبدأ من قبل الجمعيات المهنية العالمية، مثل الجارترد البريطانية وال AICPA الأمريكية إذ جاء في أدبيات ومنشورات هذه الجمعيات من أن الغرض الرئيسي لفحص البيانات المحاسبية من قبل محاسب قانوني مستقل ومحايد هو لأجل إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية [1]

أما في الوطن العربي فان فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919م. هذه التشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني. هذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات أما في إمارة شرق الأردن فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية لسنة 1944م إذ أنشا أول مكتب لشركة جورج خضر، ومن سنة 1948م انتقلت مؤسسة سابا وشركاهم من القدس إلى عمان، بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات التدقيق بريطانية مثل مؤسسة وني مرى وشركاهم أما في مصر فقد بدا تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909م وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946م تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

أما في منطقة الخليج العربي فانه تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الانجليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فان المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905م، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ولازال هدا الاسم معروفا عالميا باسم Price Waterhouse Copper.

[1] هادي التميمي، مرجع سابق، ص 19.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق .

سنستعرض في هدا الفرع على مفهوم التدقيق وعلى مختلف التعاريف لبعض المفكرين: وقبل ذلك يجب علينا أولا التمييز بين تعريف التدقيق وتعريف المفاهيم المشابهة له:

التدقيق لغة: يعني أحكام، ضبط، البحث، تحقيق، إفراط في الدقة.

الرقابة لغة: إشراف، رصد.

المراجعة لغة: تعني إعادة النظر، فحص، تكرير، إعادة.

التعريف الأول: التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة[1].

التعريف الثاني: التدقيق يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة[2].

التعريف الثالث: الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق هو عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم التوصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[3].

من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص التعريف الشامل للتدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من اجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية للأي مؤسسة بغد النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي أو غير ذلك وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية الفترة زمنية معينة وبالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية:

---

[1] خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي (بين النظري والتطبيق)**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص 36-38.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، ص 13.

[3] محمد سمير الصيان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 7.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفحص: فحص المستندات، السجلات، والدفاتر الخاصة بالمؤسسة لتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي الكمي والنقدي[1].

التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مرتبطتان إذ تمكنا، المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي .

التقرير: وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق وأهميته.

يعتبر التدقيق سلسلة من القرارات يجب على المدقق أن يتخذها لإبداء رأيه الفني المحايد، حيث تطرقنا إلى مايلي:

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة لقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية جلح القطن الأثر الأكبر في تغيير النظرة لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة (- the auditor is a watch dog not a blodhound) إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء اثر المجرمين، ويمكن تحديد أهداف التدقيق في مجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة :

أولا: الأهداف التقليدية: هي نوعان رئيسية وفرعية.

1- أهداف رئيسية: تتمثل الأهداف الرئيسية في[2]:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقدير مدى الاعتماد عليها؛

[1] محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003، ص ص 11-13.

[2] خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره، ص 13.

- إبداء رأي فني محايد على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية مع ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

2- أهداف فرعية (ثانوية):

يمكن أن نلخص الأهداف الثانوية للتدقيق فيما يلي[1]:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛

- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء أو غش؛

- اعتماد الإدارة عليها في تقرر ورسم السياسات الإدارية ولاتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

- معاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا: الأهداف الحديثة أو المتطورة:

بانفصال الإدارة عن الملكية والاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق والاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

[1] ويليام توماس امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتدقيق، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد،دار المريخ، الرياض،السعودية، 1989، ص 26.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفرع الثاني: أهمية التدقيق.

التدقيق يلعب دورا كبيرا في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد.

المعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته،البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهدا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد هذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ.

ولنعطي مثالا: في حالة نية بنك من البنوك إعطاء لشركة أو مؤسسة معينة، فان هذا البنك يطلب معلومات محضرة من قبل إدارة الشركة أو المؤسسة المستفيدة وكان هنالك تضارب مصالح بين هذه الجهة المستفيدة من القرض والجهة المانحة وهي البنك، ولأجل أن يعتمد ويثق البنك بهذه المعلومات فان المصادقة على عدالتها وأنها خالية من أية انحرافات مادية من قبل المدقق يعطي هذه المعلومات قيمة وقبول من جميع الجهات[1].

المطلب الثالث: أنواع والمبادئ الأساسية لسير عملية التدقيق.

تم التطرق فيه إلى أنواع التدقيق، والمبادئ الأساسية المرتبط بسير عملية التدقيق، نقوم بعرضها كما يلي:

الفرع الأول: أنواع التدقيق.

لازال بعض الكتاب يقسم التدقيق من حيث نطاق العمل إلى تدقيق كلي وتدقيق جزئي أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى تدقيق حكومي، تدقيق الخارجي وتدقيق داخلي أو من حيث زمن إجراء التدقيق

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 20 .

إلى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي أو من حيث الالتزام إلى تدقيق إلزامي وتدقيق غير إلزامي ولكن التقسيم الحديث يشمل الأنواع التالية[1]:

أولا: تدقيق البيانات المالية:

وهو جمع وتقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية وتمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية وغيرها من الكشوفات المالية، مأخوذة ككل، لأجل التمكن من إعطاء الرأي من عدالة المركز المالي[2] كما بتاريخ الميزانية وان حساب الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ وان الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. هذا النوع من التدقيق يتم من قبل شخص مستقل ومحايد مؤهل ومتدرب علميا وعمليا ومجاز للممارسة في مهنته. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات على أساسها وهم على سبيل المثال:

- الإدارة.
- المساهمون.
- الدائنون.
- المحللون الماليون.
- بعض دوائر الدولة.
- الأسواق المالية.

ثانيا: تدقيق الرقابة: (تدقيق الالتزام)

وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات والتعليمات والقوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية وعلى سبيل المثال التفتيش الذي يقوم به البنك المركزي على البنوك التجارية للتأكد من أن تعليمات وقوانين البنك المركزي قد تم تطبيقها بصورة صحيحة أو التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به المؤسسة التدقيق للتأكد من أن

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 23-24.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص12.

الإجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.تقارير الرقابة عادة تعنون إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات[1].

ثالثا: تدقيق النشاط:

يشمل الحصول وتقييم القرائن الأدلة حول الكفاءة والفعالية لنشاط المؤسسة (الشركة) والخاصة بعملية معينة. وفي بعض الأحيان يسمون هذا النوع من التدقيق تدقيق الانجازات أو تدقيق الإدارة، ويشمل هذا النوع من التدقيق ربما جميع الأنشطة، وعلى سبيل المثال كل الفرع أو خط الإنتاج أو جزء (قسم) من النشاط، الأنشطة، وعلى سبيل المثال: قسم المبيعات، أو المشتريات، أو الخازن، أو قسم التسويق، أو قسم الحاسوب.

وقد يعرف مجمع المحاسبون الداخليون (IIA) تدقيق النشاط بأنه: هي إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية المرتبطة بسير عملية التدقيق.

يوجد اتفاق بين الباحثين أن هناك مجموعتين من المبادئ للتدقيق وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه للتأكد، التقرير، وبناءا على ذلك فان المبادئ الأساسية تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن التحقق التدقيق:

تتمثل المبادئ المرتبطة بركن تحقق التدقيق في[2]:

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشاة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشاة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص16.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري: ويعني هدا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشاة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشاة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وذلك التقارير.

3- مبدأ الموضوعية في التدقيق: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء التدقيق وذلك الاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد الرأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي تكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.

4- مبدأ تدقيق مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب تدقيق مدى الكفاية الإنسانية في المنشاة، بجانب تدقيق الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين رأي صحيح لدى المدقق عن أحداث المنشاة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشاة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشاة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقريرا أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمنشاة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث عن الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق، كل ما من شانه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشاة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية التغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية ولمستندات ودفاتر والسجلات[1].

3- مبدأ الإنصاف: ويشمل هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية[2]

[1] فضالة احمد، **المراجعة العامة**، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة، 2009، ص43.

[2] احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2009، ص ص 52- 53.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: التطرق إلى التدقيق الجبائي من الناحية النظرية.

إن العلاقة مابين التدقيق والجباية هي علاقة قوية ومتينة، حيث أن التدقيق معمم في ميدان المحاسبة واستوجب عليه أن يتسع وينبعث نحو الجباية، وأصبحت ذات مكانة مهمة ومؤثرة في حياة المؤسسة مع الأخطار المالية التي تنتج عنها في حالة التسيير السيئ للقواعد والقوانين الجبائية داخل المؤسسة، فأصبحت هذه القواعد والقوانين الجبائية في أيامنا هذه جد معقدة بحيث تضع المؤسسة أمام أخطار حقيقية، إذ لم تحترم ولم تطبق هذه القوانين، وحتى إذا طبقتها واحترامها بطريقة حسنة فهذا يؤدي إلى إرغامها وإجبارها أن تكون محملة بتكلفة لإدارية، وعليه فالمعرفة أكثر للتدقيق الجبائي، وسنتطرق في هذا المبحث إلى تعرف التدقيق الجبائي، أهميته، أهدافه بالإضافة غلى مختلف أنواعه

المطلب الأول: تعريف التدقيق الجبائي.

قدمت عدة تعاريف للتدقيق الجبائي، سواء كانت صادرة عن هيئات أو خبراء في المجال الجبائي وسنقوم بعرض أهم التعريفات:

التعريف الاول: يتمثل التدقيق في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للوحدة، للمؤسسة وطريقة توظيفها وبالتالي نجد الجباية بكل أنواعها موضوع التدقيق داخل المؤسسة.

التعريف الثاني: وحسب البروفيسور كولين COLIN[1]: التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجباية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية.

التعريف الثالث: أما بالنسبة للدكتور BONGAN ET J. M. VALLEE[2]: التدقيق الجبائي يسمح بقياس قابلية المؤسسة على تحريك مواردها بغرض احترام القوانين الجبائية في إطار سياستها التسييرية متجهة، وكذا التحقق من أهدافها المسطرة ضمن السياسة العامة من جهة أخرى.

[1] M.COLIN, **la vérification fiscal**, éd. Economico, paris.1985, p38.
[2] p. bougna et J.M vallée, **audit et gestion fiscal**, éd clef, Paris, 1986, p53.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

التعريف الرابع: تعريف مختلف مكاتب ومجالس المراجعةDe Conseil: يعتبر التدقيق الجبائي الجانب الجبائي لمهمة التدقيق المحاسبي أو هو مهمة على شكل عقد يهدف إلى فحص الوضعية الجبائية لمؤسسة ما أو لمجموعة من المؤسسات[1].

من خلال جل هذه التعاريف نتوصل إلى تعريف شامل للتدقيق الجبائي وهو انه مالية التأكد من صدق وصحة التصريحات الجبائية للمؤسسة ما، بغرض تكوين رأي عام يسمح بتشخيص هذه الوضعية، وهذا لجعلها مهلة لاستعمال الجباية فيما يخدم مصالحها، حيث تسمح بتحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة وهذا من الجانب القانوني، أما من جانب الفعالية فهي تساهم في تحسين التسيير الجبائي لها.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الجبائي.

في هذا المطلب سنستعرض أهمية التدقيق الجبائي ثم إلى الأهداف المرتبطة به.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الجبائي.

التدقيق الجبائي هو المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة والذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط قوة المؤسسة وهذا بهدف تصحيح الأولي والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يتضمن حمايتها ويضمن كذلك اكبر امن جبائي لها.

التدقيق الجبائي يسمح بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة ويسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي اكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، والمراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين الجبائية والقرارات والمراسيم والبيانات ...الخ، وهذا لتقييم الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التحقيق[2]. الشكل التالي يوضح التدقيق وتطور الخطر الجبائي

[1] p. bougna et J.M vallée, **Audit et gestion fiscal de l'entreprise**, op-cit -P 223.

[2] زاهر سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 213-214.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم01: يمثل التدقيق وتطور الخطر الجبائي.

المصدر: بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2015/2014، ص:91-92.

في الواقع التشريع الجبائي يفرض احترام القواعد سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون، أو من ناحية الزمن فحقيقة المؤسسات تسهر على تطبيق، النصوص القانونية الخاضعة لها، حيث يؤدي عدم احترامها إلى عقوبة كبيرة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الجبائي.

باعتبار أن التدقيق الجبائي مفهوم جيد بالنسبة لباقي أنواع التدقيق، واعتبار عدم وجود أي نص قانوني وكذا عدم وجود أي مغير بالنسبة للتدقيق الجبائي، تجعل المدقق الجبائي أو المسير في حرية تامة عند تحديد واجباته والمتمثلة في[1]:

- رسالة المهمة – أمر بمهمة؛
- أتعاب التدقيق – بالنسبة للمدققين الخارجيين؛

[1] ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 9.

- تحديد المهمة الرئيسية للمدقق.

يتمثل هدف المدقق في هدفين رئيسيين هما: قياس الخطر الجبائي التهرب الضريبي والحد منه، تقدير الأداء الجبائي للمؤسسة.

أولا: التدقيق الجبائي أداة لقياس الخطر الجبائي:

قبل التطرق إلى مبررات اللجوء إلى التدقيق الجبائي لقياس الخطر الجبائي والتقليل منه أو القضاء عليه يجب إظهار طبيعة هذا الخطر.

1. طبيعة الخطر الجبائي: إن التعقيد في التصريحات الجبائية وملايين التسجيلات المحاسبية خلال السنة في مؤسسة كبيرة، بالإضافة إلى المعارف المحدودة للمنفذين القاعديين للمحاسبة في المؤسسة لا يجعل وجود عدد هائل من الأخطار أمرا مفاجئا

وبما أن الإدارة الضريبية تملك تجاه المؤسسة سلطة ثلاثية تتمثل في المراقبة، الإجراءات التصحيحية وتسليط العقوبات، فإنها تقوم بمراقبة الانتظام الجبائي للمؤسسة من خلال مراجعة نظام التصريحات الجبائية نتائج وخيمة تتمثل في الإجراءات التقويمية وعقوبات جبائية، هذه العقوبات يمكن أن تؤثر سلبا وبشكل كبير على الوضعية المالية للمؤسسة، وهذا ما يمكن تسميته الخطر الجبائي للمؤسسة.

2. مبررات اللجوء إلى التدقيق الجبائي: تندرج التكلفة الجبائية ضمن أعباء المؤسسة وبالتالي تدخل في تحديد نتيجة الدورة، لذا فإنها محل انشغال من طرف مسيري المؤسسة، وما يجعلها أكثر أهمية هو إمكانية قيام إدارة الضرائب بعملية مراقبة تتبعها عقوبات وإجراءات تقويمية، وهكذا تنشا ضرورة القيام بمهمة التدقيق الجبائي لمختلف تصريحات المؤسسة[1].

تكمن أهداف هذا التدقيق في البحث عن معلومات تخص وجود عدم الانتظام والدقة في التصريحات الجبائية، وهو ما يسمح بقياس مدى الخطر المتعلق بها، وبالتالي معرفة الوضعية الجبائية للمؤسسة والتي تهم بشكل كبير المؤسسات المالية والبنوك، محافظي الحسابات والشركاء المستقبليين.

[1] Bernard Lagarde, **Fiscalité et redressement d'entreprise**, édition Tech et la voise, paris, 1990, p38.

كما يمكن أن يكون للتدقيق الجبائي أهداف أكثر عمقا إذا كانت الغاية المنشودة منه هو كما يلي[1]:

- البحث عن إمكانية تقليص الخطر الجبائي أو القضاء على عوامل ظهوره المتمثلة في الانتظام والدقة؛
- توجيه نتائج التشخيص إلى المسيرين لمساعدتهم في اتخاذ القرار؛
- معرفة مواطن ضعف المؤسسة من الجانب الجبائي، ووضعها أمام حقيقة وضعيتها الجبائية.

الشكل رقم02: يمثل العقوبات المسلطة من طرف الإدارة الضريبية والمحاكم.

Source: jacque Duhem et Michel Jammes, «**audit et gestion de l'entreprise**» édition efe 1996 p : 201

يبين هذا الشكل كيف أن المؤسسة معرضة لعقوبات قد تكون مسلطة من طرف الإدارة الضريبية أو من طرف المحاكم، وهذا نتيجة لعدم احترامها لمختلف القواعد القانونية والجبائية، هذه القواعد قد تتعلق بالزمن من عدم احترام مواعيد التصريح وقد تكون متعلقة بالمضمون عدم كفاية التصريحات.

ثانيا التدقيق الجبائي أداة لتقدير الأداء والفعالية الجبائية للمؤسسة.

أخذت نظرة إلى الجباية وجها جديدا في الوقت الحالي، فبعد أن كانت مرتبطة بفكرة القيد المالي والالتزامات الإدارية أصبحت تعطي للمؤسسة إمكانية تصميم وضعيتها الجبائية، والتي يمكن أن تستفيد من نظام خاص

[1] محمد طواهر محمد الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات، عمان، 2004، ص 17.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

كالإعفاءات الضريبية، كما انه أصبح في إمكان المؤسسة قياس وتقدير كتلة ديونها الجبائية[1] وفي هذه الحالة فانه بإمكان المؤسسة البحث عن الطرق الأقل خضوعا للضريبة من اجل ضمان فعالية جبائية، والتي تدخل ضمن التسيير الجبائي للمؤسسة، وهذا ما يبرر ضرورة الاعتماد على مختص لتقدير فعالية التوجيهات والخيارات الجبائية، وهو المدقق الجبائي

1- مجال تطبيق مراقبة الفعالية الجبائية:

يدخل التدقيق الجبائي في إطار التسيير الجبائي وذلك كونه مراقبة للفعالية الجبائية، ولا يمكن اعتبار المسيرين يطبقون تسييرا جبائيا بمجرد أنهم يوفون بالتزامات المؤسسة الجبائية دون التعرض إلى العقوبات أو غرامات، بل يجب أيضا أن ينجحوا في إدماج الجانب الجبائي في إطار التسيير العام للمؤسسة،ولهذا فان التدقيق الجبائي يعتبر عنصرا مهما في التسيير الجبائي ولكن مجال تحقيقاته أضيق من مجال تحقيق التسيير الجبائي، لأنه يركز على تطبيق الخيارات الجبائية واستعمالها. يتمثل هدف التدقيق في فحص الوضعية الجبائية، والتي تتأثر بنوعين من القرارات وتحدد هذه القرارات بصفة طبيعية أهداف المدقق الجبائي.

فالقرار الأول يتمثل في القرارات الناتجة عن مختلف واجبات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية، حيث تكون المؤسسة مجبرة على احترام الواجبات المتعلقة بالشرعية القانونية وهذا لتجنب الأخطار الجبائية المتبوعة بعقوبات كبيرة .

أما القرار الثاني وهو يسمح للمؤسسة بتشكيل ديونها الجبائية، وهذا لتحديد استعمالاتها التي تقدم كاختيارات جبائية وكانتقادات للجباية التي تطبقها المؤسسة هذه القرارات تفرض بالضرورة وجود مهمة التدقيق الجبائي، وهذا يمكن أن نميز بين هدفين رئيسيين لمهمة المدقق الجبائي والتي تتمثل في التالي:

- التأكد من أن المؤسسة تحترم حقيقة القواعد القانونية الخاضعة لها، ملاءمتها للقواعد الجبائية فمن خلال التدقيق الجبائي، يقوم أيضا بانجاز مراقبة قانونية تسمح للمؤسسة بمعرفة ليس فقط الأخطار ولكن أيضا الخطر الناجم عن هذه الأخطار وتكون هذه الأخيرة المراقبات القانونية مبنية[2] على:

- المراقبة على أساس العودة إلى قوائم الاستقصاء للمدقق؛

---

[1] Ilham khelif, **les spécifies de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable**, mémoire de fin d'étude, iedf, 1994, page25.

[2] C.F Bougan et M.vallee, op.cit, p 69

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الهدف من المراقبة بواسطة قوائم الاستقصاء؛
- هيكل قوائم الاستقصاء؛
- مراقبة الشكل والوقت.

يقوم المدقق الجبائي بوضع نوعين من المراقبة ولكن مكملين لبعضهم البعض وهما:

- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول حاليا داخل المؤسسة، وهذا لتوضيح ممارسات من الناحية الجبائية.
- تقييم مراقبة خاصة لوظيفة الجباية أو ما يوازيها حيث يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار:

يقوم المدقق بتقييم قابلية المؤسسة لاستعمال أحسن بالنسبة للإمكانية التي يوفرها لها التشريع الجبائي، أي التحكم في ميكانيزمات التشريع الجبائي ومعرفة خباياه وبالتالي استعماله في صالح المؤسسة من غير المساس بمصالح خزينة الدولة، هذه التقنيات هي الطرق المستعملة والتي يمكن ادارجها ضمن مفهوم التسيير الجبائي، للمؤسسة أما أساس الفعاليات الجبائية فهي ناتجة عن[1]:

- مراقبة نظام المعلومات الجبائية؛
- مراقبة تكامل المفاهيم الجبائية في عملية اتخاذ القرار؛
- تعتبر مساهمة التدقيق الجبائي في إطار القانونية والفعالية الجبائية ذات أهمية كبيرة، هذا حتى لو تبين أن خصائص مهمة الجباية تفرض العودة لاستعمال تقنيات خاصة.

بالإضافة إلى الهدفين السابقين، توجد أهداف ثانوية يمكن توضيحها كالتالي:

- ✓ التدقيق الجبائي عبارة عن وسيلة ناجعة لتقريب الجباية من الحسابات بقراءة جبائية جديدة للحالات المالية والمحاسبية؛
- ✓ التدقيق الجبائي يعتبر كجواب على قابلية المؤسسة للتحكم في البارومترات الجبائية؛
- ✓ التدقيق الجبائي يساهم في جرد نقاط القوة ونقاط الضعف والى تحسين تطور القرار؛
- ✓ التدقيق الجبائي كمحرك في إعداد التشخيص الجبائي للمؤسسة؛
- ✓ البحث وتقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.

[1] Robert Oberth, **pratique internationale et de l'audit**, éd dunod, paris, p94.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الجبائي.

يعتبر التدقيق الجبائي الأداة الأساسية في إعداد التشخيص المؤسسة، وبالتالي فهو يضم مهمة احتياطية تهدف إلى التحكم في الجانب الجبائي لها الأمر الذي أدى إلى بروز نوعين من التدقيق الجبائي:

أولا: التدقيق الجبائي الداخلي: وقد عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي على انه نشاط مستقل هادف يعطي للمؤسسة نوع من الحماية من خلال التحكم في مختلف العمليات وذلك لتحسينها والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة عن طريق النصائح والاستشارات التي تحملها[1].

ويقصد بالتدقيق الداخلي ذلك التدقيق الذي يتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من التدقيق دوريا والأهداف مسطرة مسبقا ويمكن يكون التدقيق شكليا أو تدقيق على الوثائق.

1- التدقيق الشكلي: يبدأ التدقيق الشكلي مند استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات G50 وG50A وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت الإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد.

2- التدقيق على الوثائق: بخلاف التدقيق الشكلي فان التدقيق على الوثائق الانتقائية والغير منتظمة وهذا انتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من اجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل غفي الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة وتلاؤمها وتجانسه مع المداخيل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات

[1] jaque Renard avec le concours de jean- Michel Chaplin, **théorie et pratique d'audit interne**, édition les éditions d'organisations, 2000, p 61.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين حسب المادة من قانون الإجراءات الجبائية لإجراء التدقيق على الوثائق[1] يجب إتباع عدة خطوات منها المبينة في الشكل التالي:

الشكل 03: يمثل التدقيق على الوثائق.

المصدر: بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص100.

[1] يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2007/2006، ص 18.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل 04: يمثل دور المدقق الداخلي

صدق البيانات

المصدر: بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص100.

من خلال الشكل رقم 4 يظهر اهتمام كل من المساهمين وإدارة الضرائب بالإضافة إلى الأطراف الأخرى بالوضعية الجبائية للمؤسسة حيث يلجا هؤلاء إلى مكاتب المراجعة الجبائية للبيانات والمعلومات الجبائية التي تخص المؤسسة والتي يعتمد عليها المسيرين في اتخاذ القرارات.

ثانيا: التدقيق الجبائي الخارجي: هو عبارة عن مهمة تمارس من طرف شخص مستقل عن المؤسسة بصفة متقطعة أو دائمة أو مستمرة حيث تكون مهمته في بعض الأحيان عبارة عن تكملة لمهام التدقيق الداخلي، كما يمكن أن تكون ذات طابع تعاقدي مثل إن تلجا المؤسسة إلى مكاتب التدقيق بغرض انجاز هذه المهمة في إطار عقد يربطها بهذا المكتب.

ويتم هذا النوع من التدقيق دائما وفق برمجة سنوية ويكتسي شكلين هما:

1- التدقيق في المحاسبة، التدقيق المحاسبي: حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية [1] على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق الأخرى للمؤسسة، أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، كذا المعاينات المادية

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون الإجراءات الجبائية**، المادة 20 من قانون رقم 21-08 المؤرخ 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2011/2010، ص13.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

التي يجريها المحقق، وهذا التدقيق يمكن أن يكون، عام يركز على مجمل الضرائب والرسوم، أو خاص التركز على ضريبة أو رسم معين.

2- **التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية**: نصت المادة 20من قانون الإجراءات الجبائية[1] وهي مجمل عمليات التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخل المصرح بها من قبل، مقارنة بالتي عند المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة، حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى:

- تدقيق محاسبي فيما يخص نشاطه المهني.
- تدقيق معمق بصفة شخص طبيعي

الشكل05: يمثل دور المدقق الخارجي

المصداقية التدقيق

المصدر: بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، ص 105.

يظهر دور التدقيق الجبائي الخارجي في الشكل رقم 5 أعلاه المتمثل في أن مكتب المدقق يقوم بالتأكد من التصريحات الجبائية والتسجيلات المحاسبية لمختلف الضرائب من اجل إعداد تقريره الذي يهتم به المسيرين من اجل بناء القرارات.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون الإجراءات الجبائية**، نفس المرجع، ص19.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: مقومات التدقيق الجبائي.

إن استمرار ونجاح أي مؤسسة اقتصادية مرتبط بمدى تحقيقها وكفاءتها في تنفيذ سياستها ولأجل تجنب أي انحراف تلجا إلى طرق محايدة لتقويمه ويتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية انطلاقا من تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي كان الاهتمام بها ما يبررها، وذلك اعتمادا على الأدلة والبراهين، والتي تتمتع بالصفة القانونية والتي تنجم عنها مجموعة من الحقوق والالتزامات، ومنها التصريح بالأرباح التي حققتها المؤسسة خلال القيام بنشاطها، وضمان التحصيل المناسب لهذه الضرائب اوجب المشرع على المؤسسات بعض الالتزامات اتجاه إدارة الضرائب والهدف منها تحقيق الفعالية الجبائية أنه وبمجرد الإخلال بهذه الالتزامات أو احدها التي تكون قيد التدقيق والمتابعة تتعرض المؤسسة للعقوبات المنصوص عليها جبائيا، وتضمن هذا المبحث إجراءات التدقيق الجبائي، قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي، وكذلك معايير التدقيق الجبائي.

المطلب الأول: إجراءات التدقيق الجبائي.

تتم بالصفة القانونية والتي تنجم عنها مجموعة من الحقوق والالتزامات ومن بينها التصريح بالأرباح التي حققتها المؤسسة من خلال القيام بنشاطها، وسنقوم بتوضيح هذه الإجراءات فيما يلي:

أولا: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم: يقوم المدقق بهذه المهمة وفقا للخطوات المدروسة ومنتظمة، من خلال التطرق إلى:

1- التدقيق الجبائي للضريبة على أرباح الشركات (IBS): حيث تقوم على مرحلتين وهما:

1-1- المرحلة الأولى: تدقيق الوعاء: طبقا لما نصت عليه المادة 171 من القانون الضرائب والرسوم المباشرة[1]، فان القاعدة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات هي الأرباح الصافية والتي تحدد نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة والوحدات التابعة لها.

أ- تدقيق التصفية (النواتج): وهو عبارة عن تدقيق رقم الأعمال والنواتج الأخرى، بحيث:

- **تدقيق رقم الأعمال**: على المدقق في بداية الأمر التأكد من أن رقم الأعمال يعكس القيمة وذلك من خلال استخدام تقنيات إعادة تكوين رقم الأعمال وذلك من خلال طريقتين وهما[2]:

- إعادة تكوين رأس المال اعتمادا على المداخيل.
- إعادة تكوين رقم الأعمال اعتمادا على الفواتير، مصدر قاعدة احتساب الضرائب بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية هو فواتير وفوترة المعاد تكوينه.

- **تدقيق النواتج الأخرى**: على المدقق التأكد من التسجيل المحاسبي للإعانات الممنوحة، فيما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات فانه على المدقق أن يتأكد من إدماجها في نتيجة الدورة وفقا للقواعد المنصوص عليها من قانون الضرائب والرسوم.

ب- تدقيق الأعباء: على المدقق التأكد من الشروط العامة لقابلية تخفيض الأعباء ولكي تكون قابلة للتخفيض الجبائي من نتيجة الدورة، تستوفي الشروط التالية:

- يجب أن ينجز عنها انخفاض في أصول الميزانية الصافية أو ارتفاع في ديون المؤسسة دون أن تسبب في تغيير على مستوى الميزانية؛
- يجب أن تكون مسجلة في محاسبة المؤسسة ومستندة على وثائق إثبات؛
- يجب أن تصب في مصلحة المؤسسة وان تكون ضرورية لضمان السير العادي؛

2-1 المرحلة الثانية: مراجعة التصفية والتسديد: وفي هذا الصدد فانه على المدقق أن يتأكد من النقاط

- صحة المعدل المطبق - المعدل العادي - المعدل المخفض -إعادة الاستثمار.

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

[2] Ministère des finances D G I, **Guide de vérificateur de comptabilité**, édition 2001, p 124.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التزام بإعادة الاستثمار خلال الدورة الموالية - إعداد قائمة بالاستثمارات المحققة.

2- التدقيق الجبائي للرسوم على النشاط المهني (TAP) والقيمة المضافة (TVA):

2-1- التدقيق الجبائي للرسم على النشاط المهني: يتم فيه تدقيق تصفية والتسديد بعد تدقيق الوعاء:

أ- المرحلة الأولى: تدقيق الوعاء: على المدقق التأكد من قاعدة الإخضاع للرسم على النشاط المهني المكون من المبلغ الإجمالي للمداخيل المحققة أو رقم الأعمال مع عدم احتساب الرسم على القيمة المضافة.

ب- المرحلة الثانية: تدقيق التصفية والتسديد: على المدقق التأكد من أن رصيد حساب الخاص بالرسم على النشاط المهني يساوي مبلغ المادة الخاضعة المطبق عليها الرسم المنصوص عليه من القانون[1]، التأكد من أن المؤسسة تقدم كل سنة إلى جانب التصريحات السنوية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي والإيرادات المهنية.

2-2- التدقيق الجبائي للدفع الجزافي TVA:

أ- المرحلة الأولى: تدقيق الوعاء: على المدقق التأكد من أن القاعدة الخاضعة للضريبة محسوبة بمجموع الأجور والتعويضات والمنح الدائمة من طرح اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد والعلاوات بما فيها الامتيازات العينية للدفع الجزافي وترسل لفائدة ميزانية الجماعات المحلية ومهمة المدقق في تحديد الوعاء الضريبي للدفع الجزافي.

ب- المرحلة الثانية: تدقيق التصفية والتسديد: التأكد من أن رصيد الحساب المخصص للدفع الجزافي يساوي المادة الخاضعة المطبق عليها نسبة الضريبة المنصوص عليها قانونيا إضافة إلى ذلك يتأكد من أن الدفع يكون مرفوقا بجدول الإشعار خاص بالدفع الجزافي مؤرخ وممضي من الشخص القائم بالدفع.

3- تدقيق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: تتضمن تدقيق الوعاء إضافة إلى التصفية والتسديد.

[1] المادة 219 من القانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-1- المرحلة الأولى: تدقيق الوعاء: التأكد من أن وعاء الضريبة يتكون من الرواتب والأجور المنصوص عليها في القانون[1]، المبلغ الملحق إلى الرواتب والأجور كالتعويضات ومنح المردود، الامتيازات الخاصة بالسكن والتغذية والتدفئة.

3-2- المرحلة الثانية: تدقيق التصفية والتسديد: على المدقق التأكد من أن الضريبة على الدخل الإجمالي قد تم احتسابها على أساس السلم الموضوع من طرف إدارة الضرائب، إلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانيا: التدقيق الجبائي للوثائق المحاسبية: الارتباط الوثيق بين المعطيات المحاسبية والجبائية، فالجباية والمحاسبة عنصران يكملان بعضهما البعض فيما يخص الحالة التسيرية للمؤسسة.

ثالثا: التدقيق في حسابات رأس المال والأصول الثابتة:

1- تدقيق حسابات الأموال الخاصة: هي مجموعة من وسائل التمويل التي وضعت من قبل الملاك أو المؤسسين تحت تصرف المؤسسة بشكل دائم، عمليات التدقيق الممكنة هي:

- التحقق من عدم وجود تلاعب في قيمة الأسهم والتي يمكن أن ينجز عنها عقوبات جبائية[2]؛

- التأكد من تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر وان الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار.

2- تدقيق حسابات الأصول الثابتة:تعتبر التثبيتات في المعايير الدولية استعمال لموارد مالية في الحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة[3]، أكثر من السنة في نشاط المؤسسة عند دخوله يسجل في الميزانية مؤسسة كأصل من أصولها، ويدخل ضمن تكاليفها شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه.

رابعا: تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية وحسابات الغير:

1- تدقيق حسابات المخزونات والحسابات الجارية: أعطت المعايير المحاسبة الدولية اهتماما كبيرا بالمخزونات، حيث تناول المعيار الدولي IAS02 المخزونات بنوع من التوسع، وتم تعريفها كما يلي: هي أصول

[1] المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2011.

[2] المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، ص.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

متداولة تحتفظ بها المؤسسة بغرض إعادة بيعها أو استخدامها في إنتاج سلع معدة للبيع والتدقيق المخزونات يقوم المدقق الجبائي بالتحقق بما يلي:

- يقوم بالتحقق من أن هذه المشتريات ضرورية لنشاط استغلال المؤسسة؛

- يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات؛

- يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بالوثائق الإثبات؛

- يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات الأخرى قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمن الاكتئاب.

2- **تدقيق حسابات الغير**: تضم حسابات الغير حسابات الموردين، وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين، وحسابات الهيئات الاجتماعية والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية الخاصة بالمجموعة والشركاء والأعباء والإيرادات المسجلة مقدما.

خامسا: تدقيق الحسابات المالية وحسابات الأعباء:

1- تدقيق حسابات المالية: حيث يقوم المدقق ب:

- التأكد من عدم وجود دفع مزدوج لنفس الفاتورة بواسطة الحساب الجاري أو الحسابات البنكية والصندوق؛

- إجراء مقارنات بين حساب البنك وكشوف المقاربة البنكية والكشوف الواردة من البنك والفواتير المسددة عن طريق البنك؛

- التأكد من الترصيدات والتحويلات الداخلية.في نهاية الدورة.

2- التدقيق الجبائي لحسابات الأعباء: تكون عادة أرصدة حسابات الأعباء مدينة، ولكن المؤسسات التي تقوم بإعداد حسابات النتائج حسب الوظيفة، ويجب على المدقق أن يتأكد من أن المبالغ موجودة في الحسابين مشتريات البضاعة المباعة والمواد الأولية مساوية على الترتيب للمجموع الدائن، وأن الرسم على القيمة المضافة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

متعلق بعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح ضمن الرسوم القابلة للحسم الجبائي نموذج G50.[1]

خامسا: فعالية التدقيق الجبائي: وهي القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها، ويعتمد التدقيق الجبائي في تقييم درجة فعاليته على مجموعة من المعايير تطورت بتطور دور الضريبة في التأثير على الوضع الاقتصادي واجتماعي حيث لم يعد دور تمويلي لتغطية النفقات العامة فقط بل أصبحت وسيلة ضبط وتغيير من خلالها أهداف أخرى، المعيار التنظيمي يمكن تقييم فعالية التدقيق الجبائي بالتحليل ودراسة الجوانب الإدارية والتقنية والتشريعية للنظام الضريبي، من خلال وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيق ومدى مساهمتها في الرفع من أداء ومتابعة النظام الضريبي وذلك تبعا لمجموعة من المؤشرات المختلفة والتي يمكن إجمالها فيما يلي[2]:

- بساطة النظام الضريبي ومدى استقراره سواء من حيث الهيكل الضريبي والضرائب المكونة له أو من حيث القوانين والتشريعات الضريبية؛

- مدى التحكم في نفقات التحصيل والتقليل منها تطبيقا لمبدأ الاقتصاد في النفقة؛

- كفاءة الموظفين في أداء المهام المرتبطة بهم؛

- السهولة التي تمنحها الإدارة الضريبية من خلال الإجراءات والمعاملات مع مختلف المكلفين قبل التحصيل وعند التحصيل؛

- سرعة إنهاء المنازعات التي تنشا بين الإدارة الضريبية والممولين؛

- القدرة على محاربة الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثاني: قواعد وسلوك مهنة التدقيق الجبائي:

[1] عبد الرزاق بن حبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001، ص 215.

[2] احمد رحراج، **النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2011، ص85 .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تعد النزاهة من أهم صفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الجبائي، فهي نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المدققين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والقواعد الأخلاقية، والتي تتحقق من خلال استقلاليته وسلوكه المهني والأخلاقي، وذلك حسب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 القواعد الأخلاقية المهنية[1]:

الفرع الأول: واجبات وحقوق المهني في أداء المهنة:

أولا: واجبات المهني في أداء مهنة وفي علاقته مع زبائنه:

تتمثل واجبات المهني في:

1- العناية المهنية الواجبة: يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وان يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وإخلاص وقد جاء في المرسوم السابق ذكره في المواد

بما يتعلق بالعناية المهنية فيما يلي[2]:

- يتحلى بدرجة عالية من الرزانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يقوم عند ممارسة مهامه، الرقابة الحسابية والمحاسبة والتصريحات الجبائية الشركات، وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:
- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
- يحترم الآجال المتفق عليها؛
- يعلم الزبون؛
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شانها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا.

2- الموضوعية والاستقلالية:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/07/28، الجريدة الرسمية، عدد 64، 2002.
[2] هادي التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 82-83.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة، وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وإلا يكون له مصالح متعارضة، كما تنص المواد والمرسوم التنفيذي من واجب المهني أن:

- تكون علاقته بزبائنه مستندة إلى الأمانة والاستقلال والى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.

- يشهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال عم اخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية .

3- السر المهني:

يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها، عفيفا، صادقا، مراعيا مصلحة المجتمع وقيمه الأخلاقية،دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه وقد تضمنته المادة 20-21 من نفس المرسوم[1].

يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما[2]:

- بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناءا على إرادة موكليهم.

ثانيا: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين:

يجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من اجل ما يأتي:

- متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات التي تفضي إلى هذه المهنة؛

- التقدم إلى الاختبارات؛

[1] المواد 6/21، 65و 81، المكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] هادي التميمي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص، 85-88.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر.

ثالثا: حقوق المهني في ممارسة مهامه:

- الحق في التعاون:

- يحق للمدقق أن يطلب من زبونه أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي:

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم؛

- أن يسهل له دخول المصالح من اجل الحاجات التي تتطلبه منها مهمته؛

- أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.

على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو القصور يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك وللحصول على معلومات جيدة حول الوضعية الجبائية للمؤسسة يجب عليها اختيار مدقق مؤهل لهذا النوع من المهام والذي يجب أن يتمتع بحرية مادية ومعنوية وبمؤهلات وخبرة مهنية في ميدان الجبائي، لضمان اكبر قدر ممكن من المر دودية أثناء ممارسته لمهنته، ولا ننسى أيضا أن المعنيين يسطرون مع المدقق حدود مهمة التدقيق الجبائي والتي تتمثل في أهدافها، فترتها ومدى شموليتها[1].

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجبائي.

إن هدف التدقيق الجبائي لا يختلف كثيرا عن هدف التدقيق المالي والمتمثل بإبداء الرأي الفني المحايد عن صحة وعدالة القوائم المالية . ولكن الاختلاف بينهما ينشأ في تطبيق القواعد والمعايير. فعلم التدقيق المالي services Assurance يخضع لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS في حين أن التدقيق الجبائي services assurance non يتلخص في التقرير عن مدا التزام المنشأة المحلية أو الأجنبية بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب والمبنية على علمي المحاسبة والتدقيق الحسابات، وبالتالي فهو يقع ضمن تدقيق الالتزام. ومن هنا ينشأ الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي الربح الضريبي.

[1] بن اعمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص 2.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

حيث أن هدف المدقق المالي هو إبداء الرأي الفني والمحايد عن صحة الأحداث المالية التاريخية، والتقرير عنها إلى الإدارة، والتي تقوم بدورها بتوزيع هذه البيانات المعتمدة إلى كل المستفيدين من هذه البيانات. وحتى يحقق الفاحص جبائي أهدافه فأنه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق المالي، فضلا عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف التدقيق الضريبي[1].

حيث نصت الوثيقة الدولية لتدقيق رقم (120) [2]" على أنه يتم تطبيق المعايير الدولية لتدقيق عند تدقيق البيانات المالية، كذالك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة" فالتدقيق الجبائي لا يعد أن يكون عملية منهجية منظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد الفحص الجبائي في التحقق من أن ما تم إدخالها في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، معقولة، مقبولة جبائيا، تم إحداثها وفقا لقواعد المحاسبة، ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة لتتماشى مع القانون الجبائي، وهناك أساليب يستخدمها الفحص الجبائي لتحقيق أغراضها الجبائية وفقا لتشريع الجبائي ومنها:

- التدقيق الفني والمالي؛
- التدقيق الحسابي والمستندي؛
- نظام المصادقات والاستفسارات؛
- الجرد الفعلي لمواقع مخازن المكلفين.

أولا: المعايير الشخصية:

يحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الجبائي بتكون من ثلاث معايير[3]:

1- المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي (الخبرة المهنية):

الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العلمية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة

[1] Mokhtar, Belaiboud," **pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2005, p 112.

[2] الوثيقة الدولية رقم "120"، إطار المعايير الدولية للتدقيق، الفقرة 1، ص 35.

[3] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1990، ص18.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

اللازمة للمدقق للقيام بعمل هو حسن تحسين فعالية أداءه وعليه يجب أن يكون له مستوى عال من المعلومات الجبائية ليستطيع "اتخاذ قرار حول نوعية المعلومات التي يدققها"[1].

2- المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال: تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي الثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذالك التزام المدقق الجبائي بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه إذن يجب أن يكون " مستقل ماليا أو على كل وجهات النظر الأخرى في علاقته العملية مع زبائنه موضوع التدقيق "[2].

3- المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة:

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق الجبائي وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق الجبائي في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحصا انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره لاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

ثانيا: معيار العمل الميداني: وهي تخصيص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق التدقيق الجبائي في هذا الإطار نجد ثلاثة معايير تتمثل في:[3]

1- المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين: تتطلب أولا اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق الجبائي وفقا للخطة الملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافي من التخطيط المسبق تقع على المدقق الجبائي ومساعديه وذالك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الجبائي الفعال، إذ

---

[1] I .D.E.M, P:154

[2] **Guide d'audit et commissariat aux compte**, .s n c, drh, 1989, P : 10 .

[3] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 72.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يجب إعداد برامج تدقيق جبائي لكل عملية لتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق الجبائي.

2- المعيار الثاني: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات: ضرورة حصول المدقق الجبائي على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقاد والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

3- المعيار الثالث: توثيق العمل: يوثق عمل التدقيق الجبائي دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق التدقيقات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية[1].

ثالثا: قواعد وضع التقرير: وهو يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي (إصدار الإنذارات والورود) للمدقق الجبائي ونجد فيه المعايير التالية:

1- المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليه: يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأيدا واستخداما ملائما وينبغي على المدقق الجبائي التركيز على المبادئ المستخدمة تحقق:

- كون المحاسبة منتظمة من حيث الشكل أي مطابقة للنصوص القانونية؛
- المحاسبة مثبته لأنها مبررة بوثائق ومستندات الإثبات؛
- المحاسبة صادقة، لأن الإهمالات والإغفالات قليلة وغير خطيرة.

2- المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية (الطريقة التحاورية): يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثارها على هذه القوائم.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد مراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري والتطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 40.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- المعيار الثالث: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية: يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقفلت عند إعداد القوائم المالية وذالك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الجبائي الاعتبارات التالية للحكم على الملائمة الإفصاح وكفايته[1]:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.
- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير[2]، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمWية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتوى القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

4- المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية: يجب على المدقق الجبائي التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذالك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعية الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق الجبائي في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ ثلاث مواقف طبقا لقواعد التدقيق الجبائي:

- إبداء رأي دون تحفظات؛
- إبداء رأي مخال

[1] زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية والتكنولوجيا المعلومات**، مطبعة صحري،الجزائر، 2009، ص 17.

[2] صديقي مسعود احمد النقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010، ص 30.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل:

يعد التدقيق الجبائي من أهم وسائل الإدارة الجبائية في التأكد من حقيقة الإيرادات الجبائية المتحققة، إذ إن الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة، وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الجبائي والامتثال له، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتحقق من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الخطأ.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد الفصل:

بعدما تناولنا في الفصل الأول إلى أساسيات التدقيق الجبائي، سوف نتطرق إلى علاقة التدقيق الجبائي بالرقابة في المؤسسة الاقتصادية

لاستكشاف العلاقة بين التدقيق الجبائي والرقابة في مؤسسة اقتصادية، حيث يشكل التدقيق الجبائي عاملا مهما ضمن نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية للتصريح الجبائي في قدرتها على إدارتها بعدالة وإنصاف، وجودة التصريح تبنى على مدى صحة ودقة المعلومات التي تقدمها للمكلف بالضريبة، ومعالجة كيفية مراقبة القرارات التدقيق الجبائي، والتقدير وعمل خطة وبرنامج التدقيق الجبائي بغرض ممارسة التدقيق الضريبي من خلال إيجاد نظام رقابي في المؤسسة فعال قائم على قواعد علمية وعملية، وأنه بدون فهم هذه العلاقة البنيوية يصبح التدقيق الجبائي مجرد عملية تنتهي نتائجها بجلسة تفاوضية مع مأموري التقدير، وهو أن التدقيق الجبائي عبارة عم مجموعة من الحلقات الاستكشافية ، وأن ضعف أي حلقة من هذه الحلقات (سلسلة أعمال التدقيق) سوف يؤثر بشكل مباشر على الغرض من التدقيق الجبائي، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية؛

المبحث الثاني: مراحل عملية التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية؛

المبحث الثالث: أثر التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية.

المبحث الأول: الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية

تعد الرقابة هي إحدى أهم الدعائم الأساسية في مؤسسة اقتصادية فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسة في سير أعمالها، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء المقصود والمخطط له

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية وطرق فحص وتقييم أنظمتها.

أن أي مؤسسة اقتصادية لتصبح متكاملة من حيث وظائفها يجب أن تتوفر على نظام الرقابة، وفي هذا المطلب نقوم بإعطاء تعريف لها وطرق فحص وتقييم أنظمتها كما يلي:

الفرع الأول: الرقابة في مؤسسة اقتصادية.

هناك تعاريف عديدة نذكر منها:

التعريف الأول: عرفها المعهد الغربي للمراجعة والرقابة "IFACI" على أنها نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المستويات وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما انه ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة مع كافة المخاطر المؤثرة علبها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخر.

التعريف الثاني: وعرفتها لجنة حماية المنظمات "COSO" على أنها عمليات وضعت من قبل مجلس الإدارة المؤسسة وموظفين آخرين لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها[1].

التعريف الثالث: كما عرفت لجنة طرائق التدقيق Commitee on Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونين AICPA الرقابة في مؤسسة اقتصادية على أنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين عن التمسك بالسياسات الإدارية

[1] سليم مجلخ ووليد بشيشي، **الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في مؤسسة اقتصادية**، دراسة قياسية باستخدام شعاع الانحدار الذاتي، مجلة المالية والأسواق، الفترة من2009 إلى 2015، ص 5.

الموضوعة. أي تحديد ما تم انجازه، أي تقييم الأداء وعند الضرورة تطبيق الإجراءات التصحيحية بحيث يتم تحقيق المطلوب وفق مخطط، وهكذا فان الرقابة تعني قياس الأداء ومقارنته مع المبادئ والمقاييس الموضوعية ومتابعة التغيرات التي ليست في صالح البرنامج بواسطة الإجراءات التصحيحية، فالرقابة إذن ذات صلة وثيقة بالوظيفتين الأساسيتين وهما التخطيط والأداء[1].

الفرع الثاني: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

تعتبر الرقابة في مؤسسة اقتصادية نقطة انطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة في مؤسسة اقتصادية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كراريس أو كتيبات أو نشرات، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققين للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايتها ما يلي[2]:

- الاستبيان؛
- الملخص التذكيري؛
- التقرير الوصفي؛
- دراسة الخرائط التنظيمية؛
- فحص النظام المحاسبي.

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية" البنك المركزي الأردني"**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 1998، ص 163.

[2] خالد أمين عبد الله، نفس المرجع، ص ص 169-170.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه الوسائل:

أولا: الاستبيان Questionnaire:

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة في مؤسسة اقتصادية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة، وتوفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بان العملاء لا يتعرضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتاد، وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المدقق حدود صلاحياته، وكذلك فان استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة، وهذا يعني أيضا أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل منشأة تلك التفاصيل الهامة والضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة، كذلك فان وجود أية استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف.

وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها، بإمكان المدقق تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المنشآت على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا[1].

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 170.

ثانيا: الملخص التذكيري Reminder List:

ويقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة في مؤسسة اقتصادية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان.

ميز هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط، أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية في المشروع المعني، كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة، بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمر متروك لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

ثالثا: التقرير الوصفي Narrative Description:

ويقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما.

ويلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

رابعا: دراسة الخرائط التنظيمية Organization Charts:

وهنا يقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة، وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات، والنقدية، والأجور... الخ، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية من واقعها لان الخرائط تظهر الوقائع العادية، أما الإجراءات غير عادية Exceptional Procedures فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة لعملية التدقيق في معظم الأحيان والحالات[1].

[1] حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2006، ص 32.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خامسا: فحص النظام المحاسبي Accounting System:

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية...الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة خاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات، وما شابه[1].

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم أنظمة الرقابة في مؤسسة اقتصادية، وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة المستعمل، وان الوسيلة مجرد إجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية. هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة[2].

المطلب الثاني: مجالات ومقومات الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

في هذا المطلب قمنا بتقسيمه إلى فرعين حيث أنه في الفرع الأول تناولنا فيه عن مجالاتها وفي الفرع الثاني عن مقوماتها كما يلي:

الفرع الأول: مجالات الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

الرقابة عمل لا بد أن تكون لها مجالات، وسنتطرق إلى هذه المجالات[3]:

أولا: الرقابة على الإنتاج.

تهدف الرقابة على الإنتاج للتأكد من أن ما تم إنتاجه مطابق لما هو مطلوب انجازه، والرقابة إلى الإنتاج بمفهومها الواسع تشمل الرقابة على المعدات والآلات والرقابة على الوقت والحركة والرقابة على جودة المنتجات.

---

[1] خالد أمين عبد الله، نفس المرجع، ص 171.

[2] خالد أمين جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 171-172.

[3] العربي دخموش، **محاضرات في اقتصاد المؤسسة**، جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.

ثانيا: الرقابة على الآلات.

تأخذ الرقابة على الآلات عدة وجوه نذكر منها:

- التأكد من أن الآلات المطلوبة موجودة في المصنع وصالحة للعمل؛
- التأكد من الاستخدام الأمثل للآلات؛
- معرفة أسباب عطل الآلات وإجراء التصليحات اللازمة؛
- التأكد من الاستعمال الأمثل للأدوات الرقابة في هذا المجال أي سجل الآلات، بطاقة الآلة العاطلة، سجل الوقت الضائع للآلات.

ثالثا: الرقابة على الوقت والحركة.

إن الوقت والجهد الجسماني من العناصر الأساسية في الإنتاج وبالتالي لا بد من مراقبتها ومن هنا ظهرت أهمية دارسة الوقت والحركة، أن دراسة الوقت الإنتاجي هي ملاحظة وتسجيل الوقت اللازم لأداء عنصر من عناصر العملية الإنتاجية، أما دارسة الحركة فهي عبارة عن دراسة حركات العامل أو الآلة أثناء تأدية العملية الإنتاجية بغية تفادي الحركات الغير ضرورية.

رابعا: الرقابة على جودة المنتجات.

تعني التأكد من أن جودة المنتجات مطابقة للجودة المحددة مسبقا والتي تعبر عنها عدة مؤشرات تتعلق بتركيب المنتوج وبعض المعايير التي تخص استعماله.

خامسا: الرقابة على التسويق.

يهتم التسويق بتوفير السلع والمنتجات في المكان والزمان المناسبين ويشمل التسويق عدة وظائف يصعب قياسها نظرا لارتباطها بالعنصر الإنساني، ومن ابسط معايير الرقابة في التسويق، حجم المبيعات التي يقوم بها البائع الأرباح المحققة من تلك المبيعات، حجم المبيعات بالنسبة لمنطقة معينة، تكاليف المبيعات بالنسبة لمنطقة معينة[1].

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 162.

سادسا: الرقابة على الموارد البشرية:

لكي تتم إدارة الأفراد بأحسن طريقة يجب التأكد من أن القوة العاملة في المشروع كافية وماهرة وراضية ومتعاونة في تحقيق أهداف المشروع، وهذا الأمر يتطلب دراسة المؤشرات والمعايير الآتية مثلا: عدد الطلبيات من التغيير من الوظيفة أو من منصب إلى آخر، عدد العمال الذين تم فصلهم، عدد الغيابات، عدد الحوادث المهنية، تطور إنتاجية العامل.

الفرع الثاني: مقومات الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

يقوم نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية على مجموعة من المقومات الأساسية، والتي يمكن تلخيصها في المقومات السبعة التالية[1]:

- فصل واضح بين الاختصاصات والمسؤوليات مع تحديد دقيق لكل من السلطات والمسؤوليات؛
- نظام محاسبي يقوم على مجموعة ملائمة من المستندات والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات؛
- إجراءات واضحة ودقيقة وكافية لمعالجة العمليات؛
- رقابة مادية على أصول وممتلكات المنشأة؛
- نظام فعال للموازنات التخطيطية ومقاييس لقياس الأداء؛
- مجموعة من الأفراد مؤهلين تأهيلا كافيا؛
- مراجعة داخلية مستقلة على الأداء؛

ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة في مؤسسة اقتصادية إلى منع واكتشاف الغش و التلاعب، بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا، وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل.

فإذا ما نظرنا إلى الجانب الآخر إلى اثر استخدام الحاسبات الآلية على نظام الرقابة، فانه ما يحققه استخدام الحاسب من سرعة ودقة في انجاز المعاملات فانه يمثل أسلوب عمل مختلف عن الأسلوب التقليدي، خاصة في المجال المحاسبي، وبالتالي يتعين ألا يترتب عليه إغفال أو إهدار للمقومات الأساسية للرقابة، مع مراعاة أن يتناسب

[1] فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 35.

أسلوب التدقيق الداخلي على الحاسب الآلي مع تحقيق الأغراض الرئيسية للتدقيق باعتباره أحد الأركان الأساسية لنظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية، ولا يخفي في كل ذلك إن العناصر الأساسية للتدقيق لا تختلف فيما بين استخدام الحاسب الآلي من عدمه، ولكن الذي يختلف هو أسلوب التدقيق فقط[1].

المطلب الثالث: وسائل وأهداف الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية

في هذا المطلب تطرقنا فيه عن أهداف ووسائل الرقابة في مؤسسة اقتصادية حيث نستعرض فيه ما يلي:

الفرع الأول: وسائل الرقابة في مؤسسة اقتصادية.

تستخدم الرقابة في مؤسسة اقتصادية إلى عدة وسائل منها[2]:

أولا: الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوحاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، وبالرغم منان الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات نشير في الخير إلى أن العناصر الأساسية يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالأتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف الرقابة في مؤسسة اقتصادية يكون عبر النقاط التالية:

---

[1] عدنان الهندي، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 86 87.

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني في المؤسسة.

ثانيا: الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة في مؤسسة اقتصادية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، والعمل بكفاءة والتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات الإدارية الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شانها إن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين الرقابة في المؤسسة من تحقيق الأهداف المرسومة[1].

ثالثا: المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين الرقابة في المؤسسة من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

وفي الأخير إلا أن نظام الرقابة في المؤسسة يشتمل على ثلاثة أصناف وهي[2]:

- رقابة إدارية؛

---

[1] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية، " أداة فعالة للرقابة"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، ص 04.

[2] عبد الوهاب نصر علي شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"الواقع والأفاق"**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 60.

- رقابة محاسبية؛

- الضبط الداخلي.

1- الرقابة الإدارية: فهي الخطة تهدف وتشمل إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، وتستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج وبرامج التدريب وغيرها.

2- الرقابة المحاسبية: وتهدف إلى اختيار الدقة المحاسبية إلى المعلومات ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات مراقبة إجمالية وتجهيز موازين مراجعة دورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها.

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية من ناحية طبيعة الرقابة وأهدافها:

الجدول رقم 01: جدول يوضح أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والإدارية

أوجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرعة أو الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العملية التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام التفويض السلطة الملائمة والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي شحاتة، مرجع سبق ذكره،ص 62.

3- الضبط الداخلي: ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وينفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء وتتأثر بيئة ضبط داخلي بالهيكل التنظيمي للمنشاة والرقابة والإشراف الإداري للموظفين في المنشأة[1].

الفرع الثاني: أهداف الرقابة في مؤسسة اقتصادية.

أجمعت التعاريف السابقة على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا هي[2]:

- التحكم في المؤسسة؛

- حماية أصول المشروع؛

- ضمان نوعية المعلومات؛

- تشجيع العمل بكفاءة؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

أولا: التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

ثانيا: حماية أصول المشروع: تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من الأهداف في المشروع، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول[3]:

---

[1] عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2009، ص 49-50.

[2] طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[3] صالح خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة والمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 1997، ص 143.

توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبذير أو الضياع أو الإسراف أو السرقة،....الخ.

ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:

1- الوقاية من الأخطاء المتعددة: التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس، ولا شك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومعتمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل، وتتوفر فيهم سوء النية المبنية مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء.

ومن مثل هذه الأخطاء المتعمدة ما يلي:

- تعمد إجراء قيد محاسبي معين؛

- التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بالشكل الذي يبد ومعه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية، مع عدم وجود قيود يومية مطابق لإجمالي كشف الأجور.

2- الوقاية من الأخطاء المعتمدة: وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع.

ومن أمثلة هذه الأخطاء غير المعتمدة ما يلي:

- تسجيل مصروف معين على انه مصروف رأسمالي، مما يؤدي إلى زيادة رقم الأرباح وتضخم قيمة الأصول.
- تسجيل مصروف رأسمالي معين على أنه مصروف إيرادي، مما يؤدي إلى تخفيض رقم الأرباح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في قائمة المركز المالي.
- الأخطاء الحسابية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أو نقل المجموع من صفحة إلى أخرى، أو من سجل إلى آخر.
- أخطاء في إجراء القيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

3- المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات الغير مشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها والاختلاس والسرقة أو الغش كلها

أمور مرفوضة وغير مقبولة، حيث يترتب على أي منها مساءلة الأفراد المسؤولين عنه، وفقا لقواعد أو قوانين أو لوائح خاصة لمداخلة بالمشروع أو طبقا للقانون العام للدولة[1].

ومن أمثلة التصرفات التي ترتكب في نطاق الاختلاس والسرقة والغش:

- الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق؛
- اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة، دون علم لملاك الشركة؛
- تكهين بعض أصول الشركة رغم حالتها الجيدة والاستيلاء عليها[2]، بعد اتخاذ إجراءات محاسبية معينة لإهلاكها دفتريا؛
- القيام بعمل مناقصات وهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول الشركة (كالسيارات) والتي بحالة جيدة.
- التحريف عند التسجيل في الدفاتر والسجلات بطريقة مدروسة ومخطط لها؛

تعمد الإدارة التلاعب في تسجيل العمليات المالية بغرض إظهار نتائج غير واقعية وغير حقيقية، وهو الأمر الذي يطلق عليه الغش الإداري[3].

ثالثا: ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار الدقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، يبدآن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي اقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى برامج الإعلام الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

---

[1] صالح خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص 144.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، عين الشمس، القاهرة، 2004، ص 137-138.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص135-136.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

رابعا: تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام الرقابة بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير إنها لا تعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي بحسنا في مردودية المؤسسة.

خامسا: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة،[1] لان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شانه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، من اجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

[1] وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة " أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006، ص ص 581-582.

المبحث الثاني: مراحل عملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

يعد التدقيق الجبائي من أهم وسائل الإدارة الجبائية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، إذ إن الدور الذي يقوم به المدقق يكمن في كونه وسيلة ، وليست غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي، حيث تسعى من خلال عملية التدقيق إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الجبائية وذلك من خلال إعداد مراحل تتطلب التخطيط وجمع الأدلة والبراهين وتحليل وفحص الانحرافات

المطلب الأول: ضمان الصورة الصادقة في التحقيق الجبائي

تعد الوجاهية من بين الضمانات الهامة التي منحت للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي على اعتبارها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف، التي تكرس الحوار بين إدارة الضرائب والممولين بهدف تمكين هذه الأخيرة من إبداء ملاحظات وتقديم التبريرات التي تتماشى مع الأوضاع التي تخص مصادر دخله، فان هذه الضمانات لم ينص عليها المشرع الجزائري وإنما تستنتج لدا سوف نتطرق إلى:

الفرع الأول: المصادر القانونية لمبدأ الوجاهية.

إن مصادر الوجاهة عديدة، فمنها المصادر المكتوبة، كالتشريع ومصادر غير مكتوبة كالعرف الإداري و الاجتهاد القضائي والمبادئ العامة للقانون.

أولا: المصادر المكتوبة:

رغم عدم النص على مبدأ الوجهانية بصراحة غير أنه لتصفحنا لقانون الإجراءات الجبائية نستشف على هذا المبدأ، وضرورة احترامه من طرف الإدارة الجبائية، ومن بين الإجراءات التي تضمن هذا المبدأ في مرحلة التحقيق الجبائي :

– ضرورة إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق قبل البدء فيه ومنح المكلف بالضريبة فترة لتحضير دفاعه كما ذكرنا سابقا، وكلها تدخل ضمن الإجراءات الوجاهة التي تؤدي إلى البطلان في حالة عدم احترامها؛

– ضرورة إشعار المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار، وهذا لإجراء يدعم بمبدأ الوجاهية ذلك أن المستشار الجبائي هو رجل ميدان اختصاص وحضوره يعني مناقشة ومحاورة الإدارة أثناء التحقيق؛

– ضرورة قيام الإدارة بتبليغ نتائج التحقيق الجبائي إلى المكلف بالضريبة وذلك طبقا للمادة 6/20 من قانون ا.ج.ج[1] إن هذه المادة كرست مبدأ الوجاهية من خلال نصها على إجراء مناقشات وحوار بين العون المحقق والمكلف بالضريبة، ولم تدع مجال للشك في ذلك وتؤكد بأن المشرع يعمل على تعزيز الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء التحقيق[2].

ثانيا: المصادر المكتوبة:

1– العرف الإداري: ونعني بالعرف الإداري أي ما تستخدمه وما تستعمله الإدارة الجبائية من أعمال قانونية ووثائق كالدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، تسمح لنا بمعرفة الاتجاه الذي تسلكه هذه الأخيرة في كيفية تطبيقها وتفسيرها للقانون الجبائي وبتفحصنا لبعض الوثائق الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، سنجد مثلا أنه من بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء التحقيق، ضرورة إقامة حوار وجاهي بين الإدارة الجبائية والشخص الخاضع للتحقيق الجبائي تحت طائلة بطلان التحقيق الجبائي[3].

2– الاجتهاد القضائي: يمثل القضاء أهم المصادر المدعمة لضمانات الوجاهية ومنشأ لها في نفس الوقت إذ ظهرت هذه الضمانة بقرار مبدأ صادر عن مجلس الدولة الفرنسي المؤرخ في 21 مايو 1976 حول مسألة حمل الوثائق المحاسبية من قبل المحقق أثناء التحقيق الجبائي.

إن التحقيق المحاسبي يجب أن يتم في عين المكان، أي في مقر المؤسسة الخاضعة للتحقيق، ماعدا حالة طلب المكلف بالضريبة يعلن فيه صراحة إقامة التحقيق في المكتب المحقق بالإدارة الجبائية لأسباب جدية تخصه، وبعد موافقة الإدارة لذلك الطلب يمكن للمحقق أن يحمل الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف بالضريبة الخاصة معه دون أن يعيب ذلك الإجراءات القانونية، لكن هذه الطريقة في تحقيق قد تكون لها عدة سلبيات فالمحقق قد يقوم

---

[1] المادة 20–6 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2002

[2] عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية**، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء الدفعة رقم15 دب ن،2010/2007،ص22.

[3] حمار عبد الغني، **ضمانات الكلف بالضريبة الجبائية**، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة 9، 2009،ص19.

بالتحقيق في مكتبه ويرسب فيما بعد إشعار بالتصحيح الجبائي إلى المكلف بالضريبة بدون أن يمنح هذا الأخير فرصة لتقديم توضيحات شفهية إليه والتي كان بالإمكان أن تفسر له الاختلالات الموجودة في المحاسبة ، ولذا في هذا القرار المبدئي المؤرخ في 21 مايو 1976 رأى مجلس الدولة بأن إمكانية حمل المحقق للوثائق المحاسبية، لا يعني أن يحرم المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق الجبائي من حوار وجاهي بعين المكان، وبالتالي قضى مجلس الدولة ببطلان نتيجة التحقيق الجبائي[1].

الفرع الثاني: ضرورة إجراء حوار وجاهي أثناء التحقيق:

من خلال استقراء نص المادة 20 ق.ا.ج.ج[2] نجد أن المشرع الجزائري قد كرس مبدأ الوجاهية بين أطراف العلاقة الضريبية حيث أجبر الإدارة الجبائية على إجراء التحقيق الجبائية على إجراء التحقيق على الوثائق والدفاتر المحاسبية بعين المكان بهدف فتح الحوار الوجاهي ما بين الطرفين أثناء التحقيق.

فالتحقيق بعين المكان يسمح بوجود نقاش شفوي أو كتابي بين المحقق والمكلف من أجل إعطاء فرصة لهذا الأخير لمعرفة سير أشغال عملية الرقابة من جهة ومعرفة التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى

كما أن هذه الوجاهية قد تمتد حتى بعد الانتهاء من عملية الرقابة عن طريق الحضور إلى الإدارة الجبائية ومحاورة المحقق الذي تكفل بالتحقيق في ملفه الجبائي، و قد كرس المشرع الجزائري هذه الضمانة أكثر من المادة 31 من ق.م لسنة 2012 المعدلة للمادة 6/20 من ق ا ج ج[3].

الهدف من هذه الضمانة هو وجود نقاش شفهي أو كتابي، تتجسد أكثر حين الاستعانة بالمستشار الذي يساعد المكلف أثناء المواجهة حيث يدافع عن مصالح المكلف في ضل الإجراءات الصعبة التي يتميز بها القانون الجبائي، والتصدي للأخطار التي تقع فيها الإدارة حيث يمكن أن يكون محليا أو مستشار جبائيا، حسب المشرع الجزائري الذي اخذ بعمومية الكلمة عكس التشريعات المقارنة التي تنظم مهنة المستشار الجبائي، والتي تلزم الأشخاص القائمين عليها من التسجيل لدى الجهات المعنية للحد من دخول غير المتخصصين فيها، تتمثل مهام

[1] حمار عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] بحيث تنص المادة 20 من ق ا ج ج انه: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، وإجراء كل التحريات المحاسبية .

[3] راجع نص المادة 31 من القانون رقم 11-16 مؤرخ في 2011/12/28، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 لسنة 2011.

المستشار الجبائي كرجل القانون في التأكد من مدى احترام الإدارة الجبائية صاحبة الامتياز لحقوق المكلف وتطبيقها للضمانات الممنوحة له من طرف القانون،

المطب الثاني: التركيبة البنيوية لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية

فهي عملية منهجية، هدفها التأكيد على أن أدلة الإثبات التي حققها المدقق أثناء عملية التدقيق، كافية ومناسبة، وكفئة وبها حقق المدقق أهداف من عملية التدقيق ومن إصدار رأيه المهني القائم على المصداقية والعدالة في صحة الأرقام المنشورة في القوائم المالية، والجدول التالي يبين الخطوات المتبعة في تحقيق العملية التدقيقية من وجهة نظر الباحث موضحة في الخطوات التالية Arens [1] فهي موضحة كما يلي:

جدول رقم 02: خطوات تحقيق العملية التدقيقية الجبائي

الخطوة 1	التخطيط لعملية التدقيق ورسم البرنامج التطبيقي، وتنفيذ ضمن المرحلة رقم (1) من البيانات الأصلية
الخطوة 2	تحقيق اختبارات الرقابة واختبارات الادعاء لأحداث المالية المتحققة في المشروع بواسطة الإدارة للتأكد من عدم وجود انحرافات جوهرية، وتنفذ ضمن المرحلة رقم(2) من خلال تحديد البيانات، إعادة التصنيف، إعادة تقييم البيانات
الخطوة 3	تحقيق الإجراءات التحليلية والاختبارات المناسبة للتأكد من صحة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية عن طريق دراسة أخطار التدقيق المتعلقة بالمشروع وتنفذ ضمن المرحلة رقم(3) من خلال تبويب الحسابات ضمن الهيكل المحاسبي وعرضها بالشكل المطلوب
الخطوة 4	إصدار التقرير النهائي للمدقق بعد الانتهاء من عملية التدقيق في مراحلها المختلفة، المرحلة رقم(4).

المصدر: محمد حمو ذيب حوسو، **التدقيق لأغراض ضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص 66.

[1] Arens AIVin, Ibid, p 357.

وقد جاء كما يلي[1]:

- على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن كل الأحداث المالية المتعلقة بالمشروع قد تم إثباتها في السجلات المحاسبية ضمن فترة التدقيق حسب سعر التبادل الحقيقي الذي تم وقت التعاقد؛

- أن تسجيل البيانات المالية، وترحيلها وتصنيفها وتلخيصها (أي تحقيق العملية المحاسبية) قد تم بصورة صحيحة ضمن الحسابات المخصصة لها ضمن الهيكل المحاسبي وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها GAAP؛

- أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

حيث الجدول التالي يبين خطوات التدقيق الجبائي وفقا للمراحل المتبعة ، والتطرق لها بصفة موسع فيها:

[1] عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2010، ص43.

الجدول رقم03: يبين خطوات التدقيق الجبائي

المراحل	تخطيط وتصميم نهج التدقيق
المرحلة الأولى	– قبول العميل وتنفيذ التخطيط الأولي؛ – فهم أعمال العميل والصناعة؛ – تقييم مخاطر عمل العميل؛ – تنفيذ إجراءات تحليلية أولية؛ – تحديد الأهمية المادية وتقييم مخاطر التدقيق المقبولة والمخاطر الكامنة؛ – فهم الرقابة الداخلية وتقييم سيطرة الخطر؛ – تطوير خطة التدقيق الشاملة ومراجعة الحسابات.
المرحلة الثانية	– إجراء اختبارات ضوابط وموضوعية، واختبارات المعاملات.
	– خطة للحد من المستوى المقدر للسيطرة على الخطر؛ – أداء اختبارات السيطرة؛ – إجراء اختبارات جوهرية للمعاملات؛ – تقييم احتمال الأخطاء في المالية البيانات.
المرحلة الثالثة	– أداء الإجراءات والاختبارات التحليلية؛ – تفاصيل المقاييس في الميزانية.
	– منخفضة متوسطة عالية، أو غير معروفة؛ – أداء الإجراءات التحليلية؛ – إجراء اختبارات للمصطلحات الرئيسية؛ – القيام بإجراء اختبارات إضافية لتفاصيل التوازن.
المرحلة الرابعة	– إكمال التدقيق وإصدار تقرير التدقيق.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– مراجعة الالتزامات الطارئة؛ – مراجعة لأحداث اللاحقة؛ – تراكم الأدلة النهائية؛ – تقييم النتائج؛ – تقرير التدقيق؛ – التواصل مع لجنة التدقيق والإدارة.	

المصدر: محمد محمود ذيب حوسو، مرجع سبق ذكره، ص 69.

أولا: المخاطر التي تكتنف عملية التدقيق أو الفحص:

– تكوين نتائج أولية غير ناضجة؛

– تجاهل الأدلة المضادة أو غير المتفقة مع النتائج التي وصل إليها الفاحص؛

– الافتقار إلى الموضوعية والمنهجية في العملية التدقيقية؛

– عدم القدرة على الحصول على تجميع الحقائق المتعلقة بالأخطار الكامنة؛

– عدم الدقة في الملاحظة؛

– التأثر بالأحكام الشخصية والتحيزات للإدارة أو أية هيئات سياسية أو أمنية لها سيطرة مباشرة على المشروع التجاري موضوع الفحص.

ثانيا: خطوات اتخاذ القرار السليم في العملية التدقيقية هي في إتباع المنهجية التالية:

1– تحديد المشكلة: **أي** أن المدقق لديه شيئا محددا في ذهنه وهو الشك المهني في الحسابات المعدة من الإدارة، وهدفه هو إثبات مصداقيتها عن طريق عملية الفحص لإبداء الرأي عن طريق التحري وجمع الأدلة والبراهين[1].

2– تجميع البيانات: عن طريق استخدام نظام محاسبي المتبع في المشروع سواء كان يدويا أو آليا بأدواته المختلفة مثل: وسيلة الملاحظة والقياس، وسيلة تقييم الأداء، وسيلة تعديل السلوك، وسائل أخرى.

3– وضع الفرضية: إن التقارير المالية سليمة وبالتالي الحكم على انتظامية الدفاتر من خلال إبداء رأي، تقرير نظيف ، إن التقارير المالية غير سليمة وهنا على الفاحص أن يقوم بالتحريات والفحوصات اللازمة لإثبات ذلك لإبداء الرأي.

[1] **دليل المحاسب المهني**، من إصدارات جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية، طبعة، 2001، الوحدة 34.

4- اختبار الفرضية: عن طريق الاختبارات.

5- النتيجة: أي إذا ما أثبتت نتائج الفحص من خلال الاختبارات التي قام بها الفاحص أن الدفاتر سليمة أو غير سليمة، وبالتالي الحكم على مزاعم الإدارة سواء بتقرير نظيف أو بتقرير غير نظيف.

والآن وبعد أن تم تبيان التركيبة البنيوية للعملية الجبائية، و التركيبة البنيوية للعملية التدقيقية، نلاحظ أن لكل منهما هدف تسعى إليه، ووسيلة الفحص الجبائي هي باستخدام أساليب وإجراءات ومعايير بعض أوجه النشاطات التدقيقية، ومعايير الجبائية، ولما كانت عملية التدقيق لإغراض جبائية هي من نوع التدقيق لأغراض خاصة، والمعالجة ضمن ال Forensic Audit كما يرى مجموعة من المختصين في حين ترى مجموعة أخرىمعالجته ضمن Compliance AUdit قام الباحث بدراسة كل العلاقات البنيوية لأوجه نشاطات التدقيق المختلفة، ليبين إن الفحص الجبائي وان كان يقع ضمن نشاطات ال Forensic AUdit، أو ال Compliance Audit إلا أن له قواعد خاصة سواء في العملية التدقيقية أو في العملية الجبائية مما دعى معهد المحاسبيين الأمريكيين AICPA إلى إفراد قواعد خاصة للتدقيق الجبائي[1].

المطلب الثالث: تحضير والتخطيط لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية.

الفرع الأول: التحضير لعملية التدقيق الجبائي

تعد المرحلة التحضيرية للتدقيق الجبائي خطوة هامة ورئيسية للقيام وبالرقابة في مؤسسة اقتصادية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتدقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس، وبعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تستند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك لتسلم المهام للأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب المراجعات للقيام ببعض الإجراءات ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للتدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه[2] ، بعد أن يتأكد العون المدقق من توفر الأدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق الجبائي بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

---

[1] Avens Alvin A and others Ibid p 13.

[2] **ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص 13-22.

أولا: سحب الملف الجبائي من المفتشية:

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للتدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، يجب أن يتم التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة القوة القاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة[1]، يجب أن يتضمن التدقيق كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة مسبقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وبعد ذلك تملأ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق الجبائي في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة في مؤسسة اقتصادية.

ثانيا: إشعار المكلف بالتدقيق الجبائي.

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق جبائي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المدقق الجبائي، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين وكذا وتاريخ وساعة التدخل والفترة التي يتم التدقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة

- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛

- في حالة حدوث رقابة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها يسلم الإشعار بالتدقيق الجبائي عند بداية عملية المراقبة[2].

الفرع الثاني: التخطيط لعملية التدقيق الجبائي

إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن المؤسسة تحت التدقيق من اجل جمع الأدلة و البراهين عن صحة الأحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدارسة تحديد الأخطار، ورسم برنامج التدقيق اللازم

[1] المادة20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن القانون التكميلي لسنة 2008، ص 11.

[2] قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة4، مرجع سبق ذكره، ص11-12.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء أريه المهني. حيث يتم وضع الإستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت، ونطاق التدقيق المتوقع بالكفاءة، والأداء المناسب من قبل الفاحص الضريبي، لذلك يجب على الفاحص أن يضع خطة شاملة، ويوثقها (خطة مكتوبة) شارحا فيها نطاق عمليات التدقيق، والتنفيذ المتوقع

وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كاف، ساعدت على وضع برنامج للفحص الضريبي وتنفيذه بشكل ملائم.

أولا: إجراءات التحقق: وتهدف إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، والتحقق من أن السجلات والأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة، أي أن الزيارة الميدانية ، والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة. وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات الآتي: أ- اختبار سلامة النظام المحاسبي. ب- اختبار حسابات محددة.

ثانيا: مراحل خطة التدقيق الجبائي:

منح المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية من درجة مراقب على الأقل، صلاحية القيام بعملية التدقيق الجبائي، فان القيام بهذه العملية تمر بمراحل التالية:

1- المرحلة الأولى: المرحلة التحضيرية: إن الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن الشركة محل التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الأحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار ورسم برنامج التدقيق اللازم والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني وهو الهدف من عملية التدقيق، وبالتالي فإن المرحلة الأولى وهي مرحلة تحديد مواطن الأخطار Audit risk ، ثم بناء إجراءات معينة تعتمد على إستراتيجية معينة للبدء في عمل اختبارات سواء كانت اختبارات الإذعان الخاصة بالضوابط الداخلية أو الاختبارات الخاصة بأغراض التدقيق وذلك عن طريق جمع من مصادر مختلفة في المشروع التجاري[1].

[1] عبد الرزاق حسين، **مدى التزام الفاحصي الضريبي بمعايير المراجعة الدولية**، واثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 288.

2- المرحلة الثانية: المرحلة الميدانية: والشكل التالي يبين إستراتيجية الفاحص الجبائي خلال المرحلة الثانية[1].

الشكل رقم06: يبين إستراتيجية الفاحص الجبائي خلال المرحلة الميدانية

Source: Emst,Youg, ibid, p: 6.

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل الفحص، والتحقق من أن السجلات VAT والأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة أي أن هذه الزيارة، Assurance Specific credibility

[1] Emst Young, Ibid, p6.

checks والزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي يتم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمة المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة السابقة وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات التالية[1]:

- اختبار سلامة النظام المحاسبي؛
- اختبار حسابات محددة؛
- جراء اختبارات التحقق من أي مبيعات أو إيرادات غير معلنة؛
- اختبار كشف ممارسات الغش والتحايل.

وهنا تجدر الإشارة من خلال التجربة العملية إلى تحديد المشاكل العملية التي قد تواجه مسؤول التدقيق من خلال عمل المساعدين في أماكن تواجدهم عند العميل وهي:

إن بعض المدققين ليس لهم الاستعداد للتحري والتدقيق بشكل حقيقي ومنهجي ويكتفون بالتحقيق والتدقيق الروتيني والمكتبي من خلال دفاتر وسجلات المؤسسة، وهؤلاء لن يساعدوا أبدا في عملية التدقيق الجبائي ويجب إعادة تأهيلهم أو نقلهم إلى وظائف تتناسب وقدراتهم الذهنية.

إن بعض المدققين لهم الاستعداد والإفراط في فحص المستندات، وهؤلاء أيضا يمكن تضييع وقتهم في فحص مستندات ووظائف غير مهمة، وبالتالي لا يعطون نتائج مرضية للفحص الجبائي، وهؤلاء يمكن الاستفادة منهم وتوجيههم التوجيه السليم عن طريق تدريبهم على أساليب العينات وأساليب الفحص الجزئية، وعلى خطة التدقيق المركزية المعتمدة من الإدارة الجبائية.

أن بعض المدققين لا يهتمون في الوصول إلى المبيعات غير المعلنة ويحصرون تدقيقهم في الدخل المعلن عن طريق مراجعة المستندات الخاصة به من خلال السجلات والدفاتر المحاسبية المقدمة لهم.

والمعروف أن الدخل غير المعلن لا يظهر في دفاتر المكلف أو في إقرار الجبائية، وبالتالي تصبح هناك حاجة إلى طرق غير مباشرة وأساليب تدقيقية يجب استخدامها من قبل المدقق للوصول إلى الإيرادات الغير المعلنة، وهذا

[1] سليمان الدالي، رواد داود، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بالمحافظة اللاذقية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد37، العدد1، 2015، ص 23.

ما يسمى بتوظيف الكفاءة المهنية والمهارة العلمية في كشف الحقائق وراء الدفاتر، أو استخدام الحس التدقيقي عن طريق عمل اختبارات السريعة.

3- المرحلة الثالثة: مرحلة اختتام التدقيق وعمل التقرير النهائي[1].

3-1- قرار إنهاء التدقيق: من المهم أن يتخذ قرار إنهاء التدقيق من قبل رئيس قسم التدقيق في المكاتب الإقليمية أو من مدير التدقيق في الوحدات المركزية.

3-2- إعداد تقرير التدقيق النهائي: ويعتبر هذا خلاصة العمل خلال الزيارات المتكررة لمحل العميل والملخص بأوراق عمل موثقة من قبل مسؤول التدقيق الإقليمي أو من قبل مدير التدقيق المركزي، والملاحظ أن تقرير العمل النهائي يعتبره بعض الفاحصين أو بعض مدراء المكاتب بأنه سر لا يمكن للعميل الاطلاع عليه، وبالتالي يمتنعون اطلاع العميل على مثل هذا التقرير ويطالبونه في نفس الوقت بفروقات ضريبية بناء على النتائج التي يتم التوصل إليها الفاحص من خلال أوراق العمل، والحقيقة التي يجب أن يعرفها كل الفاحصين أن هذا التقرير ويطالبونه في نفس الوقت بفروقات ضريبية بناءا على النتائج التي يتم التوصل إليها الفاحص من خلال أوراق العمل، والحقيقة التي يجب أن يعرفها كل الفاحصين أن هذا التقرير يجب أن يعطي للمكلف إذا ما طلب للإطلاع عليه لأنه الوثيقة المكتوبة والدليل الثبوتي على صحة ادعاءات الفاحص الضريبي بالانحرافات التي ارتكبها المكلف أثناء قيامه بإثبات الأحداث المالية خلال سنة الفحص، فعند مواجهة المكلف بهذه الحقائق ومطالبته بالضريبة المستحقة بخلاف الضريبة المصرح عنها، فإنه يصبح من حقوق المكلف أن يطلع على هذه البيانات ليستطيع عمل الرد القانوني المناسب سواء بالدفع أو المعارضة.

3-3- الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية[2]: تكون هذه الأوراق سجلا تفصيليا للأنشطة الرئيسية للتدقيق ونتائجه وجزء من الملف الدائم للممول وكما ذكر آنفا فإن هذه ا المعلومات في أوراق العمل تنفيذ يوجه خاص بما يلي:

- بينه ثبوتية عند الطعن في التقديرات من قبل المكلف؛

---

[1] محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق لأغراض ضريبية**، مذكرة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2005، ص 289.

[2] شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 50.

– تكون دليل على عبء الإثبات لان عبء الإثبات يقع على الفاحص الضريبي في حالة المطالبة بفروقات جبائية؛

– تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة؛

– تعتبر وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين.

المبحث الثالث: أثر التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية

تعتبر مخاطر من بين أهم التحديات التي توجه مهنة التدقيق على الرقابة في مؤسسة اقتصادية، وذلك للصعوبات التي تعرقل أداء مهمتها بكل كفاءة ومهنية فتحديد وتقدير هذه المخاطر يعد أمرا ضروريا لتعزيز أداء دورها وتحقيق جودة مهنية عالية تلبي احتياجاتها.

المطلب الأول: أسباب اكتشاف الأخطار ومصادر الأخطار

يعتبر الخطر الجبائي عن الخسارة المالية الممكنة الحدوث والناتجة أما عن عدم التماشي مع القانون الجبائي أو عدم وجود تسيير ضريبي فعال داخل المؤسسة، أو عدم وضوح التقارير الضريبية ولا يقتصر على الخسارة المالية فحسب بل يؤثر أيضا على سمعة المؤسسة

الفرع الأول: أسباب اكتشاف الأخطار الجبائية.

أولا: المراقبة الجبائية: ترتبط الرقابة الجبائية بالإدارة الضريبية وبما أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التصريح وتطبيقا لهذا المبدأ كل واحد حر في حساب التصريح عن مداخيله وبالتالي الدفع النهائي للضريبة، إن هذا الميكانيزم يحتوي بالضرورة مقابلا يتمثل في الرقابة ولقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة إجبارية وان تضمن اكبر قدر ممكن من احترام القوانين، وهذا لمواجهة مختلف المراقبات الجبائية والنتائج المتعلقة بها، والتي تعتبر بالنسبة للمؤسسة كقيد يعتبر مصدر خطر على المؤسسة لا تملك تشخيص دقيق لوضعيتها الجبائية[1].

[1] عبد القادر حضاوي، **"تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة: حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2004، ص70.

ثانيا: المراقبة السطحية: تستعمل هذه المراقبة من طرف أعوان الضرائب بدون إجراء بحوث خاصة أو تنقلات حيث تتم في مكاتب المراقبين من خلال فحص ملف المكلف بالضريبة.

ثالثا: المراقبة المعمقة: يمتاز بمراقبة الوثائق، وهذا حسب الهدف المنتظر منها بحيث يعمل المفتش على مراقبة صدق التصريحات الجبائية ومقارنتها بالعناصر الخارجية وتتم على مستوى المؤسسة أو على مستوى مكاتب المديريات ويمكن أن تمس حتى الأشخاص الطبيعيين ولها تأثير كبير على الحالة المالية للمؤسسة.

رابعا: التحقق المحاسبي: هذا التحقق يخص المكلفين بالضريبة حيث القواعد الخاضعة محددة انطلاقا من المحاسبة وهي عبارة عن مراقبة التصريحات الجبائية والفحص النقدي للمحاسبة بهدف التأكد من أن النتائج المحددة بصورة مطابقة للقواعد المحاسبية والجبائية، فخلال مهامه يعمل المحقق على إضافة التكاليف غير المبررة والتكاليف التي تجاوزت الحد الأقصى من طرف القانون الجبائي والإيرادات التي لم يصرح بها في نتيجة المؤسسة هذا الذي يسمح بانجاز تقويم جبائي والذي يكون له تأثير كبير خاصة وإذ كان خص مجموع السنوات محل التحقيق " نسقط الضريبة من التي يمسها التقادم والمقدرة بأربع سنوات"[1] وهذا الذي يولد تكلفة مالية مهمة للمؤسسة نظرا لكون التقويمات تتبع في الغالب بعقوبات جبائية.

رابعا: التدقيق الجبائي: في أغلب الأحيان لا تلاحظ المؤسسة المخالفات التي تسجلها إلا في حالة تحقيق جبائي، وكل مخالفة تنتج عنها عقوبات مختلفة هذا مع عدم إمكانية رجوع المؤسسة للوراء لتصحيح أخطائها، هذه الأخطاء التي يمكن أن يكشفها المدقق الجبائي ويصححها قبل تعرضها للأخطار الجبائية من طرف إدارة جبائية فيقوم حينها المدقق بتقديم اقتراحات، وهذا لا يتم إلا بعد أن يبدأ بانجاز مهمة التدقيق الجبائي والتي تبدأ بمعرفة مختلف واجبات المؤسسة سواء محاسبية أو الجبائية المحددة من طرف القانون التجاري أو الجبائي.

خامسا: الالتزامات المحاسبية: تعتبر هذه الالتزامات في غاية الأهمية سواء بالنسبة للمؤسسة، لكونها تعتبر حجة لها وعليها وبالنسبة للإدارة الجبائية لأنها تسمح لها بتسهيل مهمتها في معرفة رقم الأعمال المحقق وعلى هذا الأساس فكل شخص طبيعي أو معنوي يخضع لضرائب ملزم بمسك محاسبة وهذا وفقا لتشريع وتنظيم معمول به، فعلى كل مؤسسة أن تمسك محاسبة ذات القيد المزدوج والتي تتكون من: دفتر اليومية، جدول حسابات النتائج،

– تقوم كل سنة بجرد كل عناصر الأصول والخصوم وتوقف كل حساباتها بهدف إعداد ميزانيتها[2]؛

[1] المادة 336 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، المادة9-10.

– إعداد الفواتير بإظهار معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة؛

– على المؤسسة أن تحتفظ بالمحاسبة والتسجيلات المذكورة سابقا لمدة 10 سنوات من تاريخ آخر قيد[1]؛

– تعتبر عملية مسك الدفاتر المحاسبية وسيلة إثبات تحتج بها في حلة وقوع نزاع بينها وبين الإدارة الجبائية.

سادسا: الالتزامات الجبائية: تعتبر الواجبات بالدرجة الأولى واجبات تصريحيه وواجبات تسديد الضرائب في وقتها المحدد والشكل يتغير حسب شكل التصريح، طبيعة المكلف بالضريبة والنظام الجبائي المطبق في المؤسسة.

الفرع الثاني: مصادر الأخطار

ينشأ الخطر الجبائي من خلال عدم احترام المؤسسة للقوانين الجبائية هذا من جهة ومن جهة أخرى من تعقد وغموض النظام الجبائي، ويتم اكتشاف الخطر من خلال:

– الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية على التصريحات وكشوفات المؤسسة؛

– الرقابة في المؤسسة أو الخارجية التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم وضعيتها الجبائية.

أولا: الأخطار الناتجة عن تسيير المؤسسة: ويمكن ترتيلها كالتالي[2]:

1– مخاطر أولية ناتجة عن الأخطار المادية أو مخاطر ناتجة عن خيارات جبائية غير ملائمة للمؤسسة: حيث تكمن أسبابها:

– في الأخطاء المحاسبية التي تكون على مستوى الميزانية أو جدول حسابات النتائج أو الخطأ في تطبيق المعدلات؛

– الخطأ في القرار التسييري عندما يقدم المسير على اختيار بديل جبائي من بين البدائل الجبائية؛

– القرار التسييري القانوني المتخذ من مجموعة الخيارات الجبائية المتاحة قانونيا، وكذلك هناك قرار تسييري غير قانوني الذي يتعارض مع أحكام التشريع.

نظرية الفعل غير العادي في التسيير: الذي يكون ضد مصالح المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح والذي لا يقدم لها أي مقابل وينظر إليه من الناحية الاقتصادية باعتبارها المؤشر الذي يحدد صحة أو عدم صحة الفعل

[1] القانون التجاري، المادة 12.

[2] يحي خضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة لمسيلة، 2007/2006، ص 81.

التعسف في استعمال الحق: لا يخص التشريعات الضريبية فقط، حيث نجد أن المادة 41 من قانون المدني لسنة 2002 تنص على أنه يعتبر استعمال الحق تعسفيا في الأحوال التالية:

- إذا وقع بالقصد الأضرار بالغير؛

- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنسبة للضرر الناشئ للغير؛

- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

2- مخاطر ناتجة عن التشريع الجبائي: ويمكن تقسيمها إلى:

2-1- مخاطر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي: إن كثرة وتعدد الضرائب يدفع بالمؤسسة إلى إتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاتها المختلفة لكل الضرائب، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغط وخطر جبائي على المؤسسة

2-2- مخاطر ناتجة عن عدم ثبات التشريعات الجبائية : يؤدي إلى نشوب أخطار جبائية نتيجة عن عدم معرفة المؤسسة لهاته التعديلات من شأنها أن تعرق المؤسسة بناء سياستها و إستراتيجيتها على المدى الطويل

2-3- مخاطر ناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الجبائية: إن النظام الجبائي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه، وعليه فان عدم كفاءة الإدارة الجبائية التي تتجلى في عدم توفر العنصر البشري المؤهل وعدم توفر الإمكانيات المادية اللازمة من شأنه أن ينشئ المخاطر الجبائية للمؤسسة في ظل سوء فهم المواد القانونية واختلاف تفسيراتها من جهة إلى أخرى مما يؤدي إلى دخول المؤسسة في منازعات يطول حلها[1].

المطلب الثاني: مسؤولية التدقيق الجبائي عن تقييم الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية وتسيير الخطر الجبائي

الفرع الأول: مسؤولية التدقيق الجبائي عن تقييم نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية.

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 114.

إن تصميم نظام للرقابة في مؤسسة اقتصادية من مسؤولية التدقيق الجبائي، لتحقيق أهداف المؤسسة المخططة ومن واكتشاف الغش والأخطاء الذي يقع والتحقق من فعالية الإجراءات الرقابية التي وضعها وحددت المعايير الدولية الإجراءات الرقابية التي يمكن أن تعمل على توفير نظام رقابة فعال للمؤسسة من بينها[1]:

– إجراءات التحفظ بالسجلات والتكليف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية

– إجراءات حماية الأصول والإشراف والمتابعة، وإجراءات المساءلة وخلافه من إجراءات تحقق أهداف نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية، ولا يقتصر على الإجراءات فحسب بل كذلك على تقييمها من حين لآخر من حيث:

✓ **فعالية التصميم**: ويقصد بها التحقق من أن الإجراءات التي وضعت كافية لمنع أو اكتشاف الأخطاء والغش، ولذا يرتكز على إجراءات الرقابة ذات العلاقة بتأكيدات الإدارة الجبائية الخاصة بالحسابات والإفصاح عن العناصر ذات الأهمية النسبية

✓ **فعالية التشغيل**: أي التحقق مما إذا كانت الإجراءات الرقابية مطبقة كما هو مخطط له ومن الذين يطبقونها يفهمون المقصود منها ولديهم القدرة على التطبيق من حيث التفويض والتأهيل المناسبين

هل بإمكان نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية أن تعطي تأكيد مطلق بتحقيق أهداف إدارة المؤسسة الجبائية التي تم التخطيط لها: مهما بلغ نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية من قوة فلا يستطيع أن يعطي تأكيد مطلق بتحقيق الأهداف المسطرة التي وضعتها الإدارة الجبائية وإنما يعطي تأكيد معقول وذلك بسبب:

– المحددات المتوازنة في أي نظام بسبب العنصر البشري ومحددات الوقت وعدم الكفاءة؛

– إمكانية التواطؤ بين الموظفين لارتكاب مخالفات أو أخطاء مما يزيد صعوبة عمل الرقابة؛

– إمكانية قيام الإدارة بتخطي واختراق التعليمات التي وضعتها؛

– قصور وضعف الرقابة عن مواكبة التغيرات التكنولوجية خاصة في حالة عدم تحديثه وتطويره؛

– ارتباط قوة وضعف النظام الرقابي بالتكاليف من حيث التصميم والشمولية.

يعتمد المدقق الجبائي على نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية قبل مرحلة التخطيط وذلك عند التمهيد للتخطيط وخلال عملية التخطيط لمعرفة نقاط القوة أو الضعف لنظام الرقابة والمخاطر التي قد توجد ولتحديد

[1] منتدى المحاسب العربي، **مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، تاريخ التصفح 2018/3/20، على الساعة 18:18.

حجم الاختبارات وبعد عملية التخطيط لتحديد الطريقة التي سيتبعها في الفحص هل تكون مكثفة أو بسيطة لأنظمة الرقابة بناءا على الفحص المبدئي للنظام، وفي حالة وجود ضعف في النظام يبلغ الجهات المعنية لعمل التصحيح اللازم ويركز التدقيق الجبائي في فحصه لنظام الرقابة على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية والفواتير[1].

الفرع الثاني: تسيير الخطر الجبائي

لقد أصبح الخطر الجبائي اليوم يمثل الشغل الشاغل للمسيرين، فانه يتعين إدراج الخطر في كل قرار مهما كانت طبيعته أو مجاله أو مداه أو مستواه، وكذلك ربط بين احتمال وقوع حدث والآثار المترتبة عن حدوثه، يعتبر الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي ويهدف إلى تحقيق حد أدنى من الضمان والأمن الجبائي، إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الاحتياطات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتمثل هذه الإجراءات الوقائية في:

– احترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح واحترام آجال الدفع؛

– أن توكل مهمة التسيير الجبائي لمختص جبائي يلم بالقواعد الضريبية، وإنشاء خلية جبائية مكلفة بالتحسين الدائم للتسيير الجبائي واستغلال الإمكانيات المتاحة في الميدان الجبائي؛

– وضع إجراءات للرقابة في مؤسسة اقتصادية فعالة، فيما يخص الجوانب الجبائية بالإضافة إلى تفعيل برامج التدقيق الجبائي فيما يخص هذا الجانب؛

– إنشاء قاعدة بيانات "base des données" تسمح بمعالجة المعلومات واطلاع المسيرين على المستجدات للتدقيق الجبائي[2].

الجدول التالي يبين لنا فيه عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.

[1] منتدى المحاسب العربي، مرجع سبق ذكره.

[2] cozian Michel, les grand principes de la fiscalité de l'entreprises DUNOD paris 1986 page, 87.

جدول رقم 04: يبين لنا فيه عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات.

طبيعة التصاريح	غياب التصاريح	التأخر في إيداع التصاريح
التصريح بالوجود	30.000	30.000
تصريح الشهري الموحد نموذج (G50) والتصاريح الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	أخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر وعند عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى القرض التلقائي للضريبة مع تطبيق زيادة 25 من الحقوق المستحقة كعقوبة	- مدة التأخير لا تتجاوز الشهر تطبق عقوبة 10 على الحقوق المستحقة - مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين تطبق عقوبة 20 - مدة التأخير تتجاوز لشهرين تطبق عقوبة 25 - تسديد متأخر للضريبة تطبق 10 كعقوبة إضافة 3 مع شهر تأخير بداية الشهر الثاني، تصاريح استحقاق الضريبة دون تجاوز 25
		مدة التأخير شهر: 2500دج، مدة التأخير تتجاوز الشهر وتقل عن الشهرين 5000دج، مدة التأخير تتجاوز الشهرين 10.000

المصدر: الجمهورية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون الضرائب مباشرة، الرسوم المماثلة، المادة 193، سنة 2011.

أولا: عقوبات الغش في التصريح: في حالة الغش في التصريحات المؤسسة فإنها تتعرض إلى العقوبات التالية:

- 10 % زيادة عن الحقوق عندما تكون الحقوق المغفلة لا تتجاوز 50.000دج
- 15% زيادة في الحقوق عندما تزيد الحقوق المغفلة عن 50.000 دج وتقل عن أو تساوي 200.000 دج
- الحقوق عند تجاوز الحقوق المغفلة 200.000 دج

وفي حالة اللجوء إلى أساليب الغش مثل البيع بدون فاتورة لإخفاء المبالغ التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، أو تقديم وثائق مزورة للاستفادة من تخفيض أو إعفاء وتعتمد على تقييد العمليات الوهمية في السجلات المحاسبية تطبق العقوبات التالية:

- 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها لا يتجاوز 5000.000دج
- 200% على الحقوق عند تجاوز الحقوق المتملص منها 5000.000دج

ثانيا: التكاليف الناتجة عن اختيارات جبائية خاطئة:

يتعين على المكلفين بالضريبة الدين يستفيدون من الإعفاء أو التخفيض في إطار نظام دعم الاستثمار، إعادة الاستثمار، حصة الأرباح المرافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل 04 سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي، ويترتب عليه استرجاع الامتيازات مع تطبيق العقوبات المحددة من قبل التشريعات الضريبية[1]

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل آليات التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في مؤسسة اقتصادية

في هذا المطلب سنتطرق لفرعين وهما:

الفرع الأول: من حيث الهياكل المساعدة لعملية الرقابة الجبائية:

أولا: تفعيل نظام المعلومات الجبائي:

لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد إلى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر العمود الفقري لمصلحتي الوعاء والتحصيل ،ذلك أن وظيفته تبدأ بجميع البيانات، وأدارتها، ومراقبتها وحمايتها، وأخيرا إنتاجها،أي ضمان وصولها إلى مستعمليها وبغرض استدراك النقائص ثم إنشاء مديرية مستقلة بالمديرية العامة

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون تكميلي لسنة 2008، المادة 04.

للضرائب تسمى مديرية البحث عن المعلومات الجبائية إن الرفع من أداء هذا النظام يمكن طالبي المعلومات من تحقيق الأهداف المسطرة ولا يتأتى ذلك إلا في خلال[1]:

- إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح إدارة الضرائب؛

- ربط المصالح الضريبية المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي؛

- تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الآلي و الحبكات المعلوماتية القاعدية (Office, MS Word, Excel)

ثانيا: تفعيل نظام الاتصال والإعلام:

وذلك عن طريق:

– التعاون والاتصال المستمر بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، وأن تساعد هذه الإدارة المؤسسات على التحول إلى النظام الإلكتروني حتى يكون للإدارة الدور الفاعل في هذا التحول تحت مراقبتها، وذلك بمساعدة هذه المؤسسات إلى الولوج إلى خدمة الحكومة الإلكتَرونية على غرار دول عديدة .والخدمات المعلوماتية الأخرى وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرها على شبكة يجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات المعلومات الإنتَرنت ومن شأن هذا أن يحقق الشفافية والوضوح؛

– تطور نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التطوير والتحولات البنكية، سواءا أكانت لغرض تجاري أو خاص.

الفرع الثاني: من حيث التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة في مؤسسة اقتصادية:

أولا: من حيث عملية البرمجة[2] :

- ينبغي تفعيل إجراءات البرمجة بشكل يسمح بالانتقال من الرقابة العامة إلى الرقابة المعمقة حتى تتكامل مراحل الرقابة؛

---

[1] ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أزمة**، مداخلة في ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، جزائر، 2009/10/20.

[2] فوزي عطوى، **المالية العامة**، منشورات الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003، ص 201.

- يجب تسطير برنامج الرقابة العامة ومتابعته من طرف السلطات المركزية؛

- يجب الاعتماد على الأساليب الكمية في عملية البرمجة التي تؤدي إلى تحليل الخطر الجبائي من جهة، وتنويع أشكال الرقابة التي تبنى على مراقبة كل أنواع الأنشطة؛

- يجب أن تتم بصورة آلية برمجة كل المؤسسات التي تتوقف مؤقتا عن النشاط، أو تنهي النشاط، أو تغير مكان النشاط؛

- يجب تحديث معايير اختيار القضايا تماشيا مع التحولات المتسارعة بالاقتصاد ،مع ترك الحرية لمصلح الوعاء القاعدية في اعتماد معايير قد تكون ذات خصوصية على مستوى مصالحهم

- يجب أن تتم برمجة أصحاب المهن المؤسسة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بعد أولى علامات الثراء دون التقيد بتاريخ بداية النشاط؛

- يجب أن يتم بصورة آلية برمجة كل الزبائن المستفيدة من الامتيازات الجبائية مهما كان نوع النشاط؛

- ينبغي الرفع من عدد القضايا المبرمجة فيما يخص المعاملات العقارية مع ترك الحرية للمصالح المحلية .

ثانيا: من حيث الوسائل المادية والبشرية:

حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي أن تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام طبق المدونة أخلاقيات المهنة،كما يجب أن تمنح لهم الوسائل لمادية والمالية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج بعيدا عن ضغط المحيط، مع ضرورة تبني سياسة تحفيز قوية من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا أو اجتماعيا لمواجهة مختلف الإغراءات مع تطبيق الشفافية في كل ما يرتبط بالمسار الوظيفي لموظفي الإدارة الجبائية .

العمل على سن قوانين جبائية ذات صياغة واضحة: إن من أهم العوامل التي تصعب عملية التدقيق الجبائي كما رأينا تتمثل في غموض التشريع الضريبي وتعقيده وتعدده، مما يظهر ظلما جبائيا للمكلفين يدفعهم إلى التهرب والغش في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وتطبيق جزاءاتها [1].

[1] الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية، في المواد من 70 إلى 91، من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل:

خلاصة للفصل يمكن القول بأنه على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة في المؤسسة، من مسؤولية التدقيق الجبائي المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما ينبغي عند تقييم أي نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية مراعاة الظروف و المحددات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالا للتلاعب

إن هدف المدقق الجبائي من دراسة نظام الرقابة هو حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع، إن الفهم الجيد لفحص نظام الرقابة كمرحلة ثانية يلعب دورا هاما في اختصار الطريق للمدقق الجبائي فيما يخص أدلة الإثبات المستعملة فيه.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد :

تناولنا في الفصلين السابقين الجانب النظري لموضوع الدراسة حيث تعرفنا على كل ما يتعلق بالتدقيق الجبائي وكيفية تأثير التدقيق الجبائي على الرقابة في مؤسسة اقتصادية وفي هذا الفصل سنحاول إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي ومن اجل هذا قمنا باختيار المؤسسة المينائية لسكيكدة باعتبارها مؤسسة اقتصادية، تتوفر على تدقيق جبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية التي لا تقوم كل المؤسسات بإعدادها حيث كانت في السابق تتم معالجتها مع مصلحة المحاسبة والمالية

وحاولنا في هذا الفصل كيفية القيام بالتدقيق الجبائي من خلال الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة وهذا من خلال تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المينائية لسكيكدة

المبحث الثاني: الإجراءات التحضيرية لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية لسكيكدة

المبحث الثالث: تقرير مهمة التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية لسكيكدة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة المينائية E.P.S

تعتبر المؤسسة المينائية **E.P.S** من أهم الأقطاب الاقتصادية الجزائرية إذ تشكل عنصرا فاعلا في النشاط الاقتصادي، وهذا نظرا لعدة عوامل اقتصادية، اجتماعية....

ومن هذا المنطلق سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم تعريف للمؤسسة المينائية، بالإضافة إلى هيكلها التنظيمية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية لسكيكدة .E.P.S

تأسست المؤسسة المينائية سكيكدة بمقتضى المرسوم رقم 284/82 الذي صدر بتاريخ 14 أوت 1982م، أي في خضم برنامج إعادة الهيكلة للمؤسسات، حيث أسندت إلى هذه المؤسسة مهام كانت على عاتق الوحدة المنحلة والتي عن طريق إعادة هيكلتها أنشئت المؤسسة المينائية لسكيكدة وهذه الوحدات هي:

- ✓ الديوان الوطني للموانئ LONP .
- ✓ الشركة الوطنية للشحن والتفريغ SONAMA.
- ✓ الشركة الوطنية لشحن البواخر CNAN.

وبعد إعادة الهيكلة أنشأت المؤسسة المينائية لسكيكدة برأسمال قدره 100.000.000 دج، بتاريخ 1989/03/21 تحصلت المؤسسة على استقلاليتها وأصبحت مؤسسة عمومية اقتصادية حسب القانون رقم:01/88 المؤرخ في 1988/01/12 ولقد تحولت إلى شركة مساهمة برأسمال قدره 135.000.000دج .

وتحتوي المؤسسة على5 موانئ، تتربع على مساحة قدرها 30 كلم ومن أهم هذه الموانئ ما يلي:

1- ميناء القل والمرسى وسطوره والمختص في نشاطه لعمليات الصيد .

2- ميناء مزدوج يعتبر من أقدم الموانئ وهو الميناء التاريخي للمدينة ويتضمن كل النشاطات التجارية لمختلف السلع إلى جانب المحروقات .

3- ميناء الهيدروكاربون وهو من أحدث الموانئ.

هوية المؤسسة المينائية لسكيكدة:

- **التسمية:** المؤسسة المينائية لسكيكدة (Entreprise Portuaire de skikda) بالاختصار E.P.S
- **الشكل القانوني:** مؤسسة عمومية اقتصادية، مؤسسة ذات أسهم مسيرة عن طريق قوانين ونظم متعلقة بالاستقلالية للمؤسسات.
- **تاريخ الإنشاء:** القرار رقم 284/82 بتاريخ 14 أوت 1982 وتعديل النظام لشركة ذات أسهم في 21 مارس 1989.
- **المقر الاجتماعي:** نهج رزقي رحال صندوق رقم 65 سكيكدة 21000 الجزائر.
- **نظام التسيير:** مؤسسة منظمة لمديرية عامة أحادية الوحدة.
- **المساهمون:** مجمع الخدمات المينائية (SERPORT).
- **الرأس مال الاجتماعي:** **9.000.000.000** دينار جزائري.
- **شهادة النوعية:** المؤسسة حاصلة على الشاهدة بموجب متطلبات النظام ISO 9001 V 1200 .

العاملون: 1886 (2017).

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المؤسسة المينائية

أولا: وظائف المؤسسة المينائية لسكيكدة:

بعكس المؤسسة الإنتاجية نجد أن المؤسسة المينائية مؤسسة خدمية، يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات وبالتالي ليس لها مخازن لاستغلالها في تخزين البضائع لإعادة بيعها على حالها، ولكن لديها مخازن تستخدمها لتخزين المواد واللوازم والمعدات التي تستعملها لذاتها أو تستغل لفائدة الزبائن الدين يضعون سلعهم كأمانة لدى المؤسسة، وبما أن غاية الميناء هي عبور البضائع في أحسن الظروف الأمنية التجارية والاقتصادية فإن تحقيق هذه الغاية يتطلب وضع نموذج تنظيمي وتسيير ناجح وكذا ضمان خدمات عامة عبر الوظائف الرئيسية الثلاث التالية:

- ✓ وظيفة الصيانة والتطور.
- ✓ وظيفة الاستغلال بمختلف أنواعها.
- ✓ وظيفة الشرطة المينائية.

وبالإضافة إلى هذه الوظائف، هناك وظيفتان هامتان هما:

- ✓ وظيفة التسيير.
- ✓ وظيفة الرقابة والمحافظة على الأملاك المينائية.

وهم الأنشطة التي تمارسها المؤسسة:

- ✓ شحن وتفريغ البضائع.
- ✓ الاستيراد والتصدير.
- ✓ تسيير الاستغلال العمومي والأملاك.
- ✓ تنفيذ أعمال الصيانة وتسيير المنشآت المينائية.
- ✓ تنظيم حركة المرور والمحطة بصفة عامة وكذا عملية التفريغ.
- ✓ الوقاية من حرائق المنشآت والملاحة البحرية وكذا التلوث.
- ✓ الاستغلال الجيد لليد العاملة والمردود الجيد لاستثمارات البنية التحتية.

ثانيا:أهداف المؤسسة المينائية لسكيكدة :

تسعى المؤسسة المينائية جاهدة لتحقيق عدة أهداف أهمها:

- ✓ الرفع من تنمية الاقتصاد الوطني والسعي إلى تحقيق أرباح لمتابعة النشاط.
- ✓ احتلال مكانة هامة في ميدان النشاط المينائي خاصة في ظل اقتصاد السوق.
- ✓ تقديم الخدمات في أحسن الظروف وبأحسن التكاليف.
- ✓ مساعدة المؤسسات الوطنية في عملية الاستيراد والتصدير.
- ✓ المساهمة في الاستثمارات الوطنية مستقبلا.
- ✓ المساهمة بإمداد الاقتصاد الوطني بما يحتاجه.
- ✓ إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة لجميع المتعاملين معها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية

إن وجود هيكل تنظيمي جيد داخل أي مؤسسة يعتبر الشيء الأساسي للسير الفعال الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموجودة ضمن الخطط المرسومة، حيث أنه يقوم على تقييم الأعمال وتحديد المسؤوليات ويتحقق هذا

داخل المؤسسة المينائية لسكيكدة " EPS " من خلال 10 مديريات تعمل كل واحدة بالتوجيه والإشراف والمتابعة من المديرية.

الشكل رقم07: يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية لسكيكدة.

المصدر: من مديرية المالية والمحاسبة.

المؤسسة المينائية لسكيكدة كغيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية تتضمن هيكل تعمل من خلاله على توزيع المهام والمسؤوليات للمديريات التي تتولى عمليات التنسيق والإشراف فيما بينهم ويظهر ذلك من خلال:

1- لمديرية العامة: تعتبر المديرية العامة العمود الفقري للميناء، من حيث أغلبية الصلاحيات ومن بين مهامها:

- ✓ الإشراف المباشر على باقي المديريات.
- ✓ إتباع التطبيق الحسن لتسيير المؤسسة في طار سياسة التنمية الوطنية.
- ✓ التنسيق بين مختلف المديريات.
- ✓ الإشراف على مجلس الإدارة الذي يتكون من مساهمين إلى جانب بعض المهام الأخرى.

2- مديرية قيادة الميناء:وتنقسم إلى دائرتين وهما:

- دائرة مساعدة السفن: من مهامها مايلي:
  - ✓ القيام بسحب البواخر وربطها.
  - ✓ القيام بعملية إرشاد السفن.
  - ✓ وضع الزوارق تحت إشراف مسئولي البواخر.
- دائرة الأمن والشرطة: من مهامها:
  - ✓ مراقبة البضائع الداخلة والخارجة من الميناء.
  - ✓ مراقبة حركة البضائع داخل الميناء.
  - ✓ تسيير المنارة للإرسال.

3- مديرية السحب: من مهام هذه المديرية ما يلي:

- ✓ تقديم كل الخدمات المتمثلة في الجر،السحب والدفع للبواخر في عملية الإرساء والإبحار.
- ✓ تقديم الساحبات لعملية الإنقاذ في حالة كون أحد البواخر في حاجة الى مساعدة طارئة.
- ✓ صيانة العتاد وجعله في أتم الاستعداد للقيام بالمهام على أكمل وجه.

4- مديرية الصيانة: ومهامها هي:

- ✓ تسخير الوسائل البشرية والمادية لحساب البواخر والزبائن.
- ✓ صيانة العتاد والآلات والمعدات المينائية.

وتشتمل هذه المديرية على: قسم الصيانة، قسم المشتريات، قسم التجهيزات

5- مديرية الأشغال:

تقوم هذه المديريات بانجاز ومتابعة الأعمال التي توجه من طرف المؤسسة كانجاز الهياكل القاعدية وأماكن التخزين داخل المؤسسة.

6- مديرية الاستغلال والشحن والتفريغ:

- ✓ متابعة حركة البضائع منذ وصولها إلى الميناء حتى تسليمها إلى الزبائن .
- ✓ الإشراف على عملية الشحن والتفريغ من وإلى الزبائن.
- ✓ تأجير المخازن والمساحات للزبائن الدائمين.

7- مديرية الإدارة العامة من مهامها ما يلي:

- ✓ الإشراف على تسيير المستخدمين والشؤون العامة والخاصة بالمؤسسة.
- ✓ التكفل بتحليل وتقديم الاقتراحات لبرامج خاصة بالتوظيف،والتكوين وتنقسم إلى:
  - دائرة الموارد البشرية: وتقسم إلى المصالح التالية:
- ✓ مصلحة الأجور وعقود التأمين.
- ✓ مصلحة التكوين التي تعمل على توظيف، تكوين، وتطوير الموارد البشرية.
  - دائرة الشؤون القانونية:ومن مهامها:
- ✓ إبرام الصفقات وعقود التأمين.
- ✓ تمثيل المؤسسة أمام المحكمة وأقسام الشرطة والدفاع عن حقوق المؤسسة.

8- مديرية الدراسات والتسويق والاتصال: تتمثل صلاحيات هذه المديرية في:

- ✓ تطوير وسائل الإعلام للمؤسسة ومتابعة تطبيق البرامج.
- ✓ إ عداد الإحصائيات الخاصة بالمؤسسة وتوزيعها على باقي المديريات الموجودة داخل الميناء والتنسيق بين التسويق والاتصال.

9- مديرية المحاسبة والمالية: تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى ،وتعتبر كمركز لاتخاذ القرارات وتنفيذها وتتكفل بما يلي:

- ✓ متابعة السير المالي والمحاسبي للمؤسسة.

✓ المشاركة في وضع القواعد العامة للمؤسسة وذلك من خلال قيامها بالدراسات التي تهدف إلى تحسينها وتطويرها.

✓ تحقيق التوازن المالي للمؤسسة.

المبحث الثاني: الإجراءات التحضيرية لعملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة المينائية EPS

يستند كل تدقيق ناجح إلى التخطيط السليم وجو من المشاركة البناءة والتواصل بين الجهة الخاضعة وإدارة التدقيق، إن الغرض من التدقيق الجبائي لتوضيح كيف تعمل هذه العملية بشكل عام.

المطلب الأول: تقديم مهمة التدقيق الجبائي في المؤسسة المينائية وأهدافها

الفرع الأول: تقديم المهمة

تشكل الجباية اهتماما كبيرا بالنسبة لأي مؤسسة ذلك بان التسيير الجيد للجباية يؤدي إلى التسيير الجيد للمالية المؤسسة، كما تعرف بأنها جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الجبائية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة ضريبية على الدخل والتقرير عن ذلك ويجب أن يقوم بهده المهمة مدقق يتصف بالكفاءة والموضوعية وذلك من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية فيما إذا كانت فعالة أو غير فعالة،

وللقيام بهذه المهمة على المدقق أن يقوم بالتخطيط والهدف من خطة التدقيق الجبائي هو بناء إطار فكري عن المؤسسة المينائية لسكيكدة تحت التدقيق من أجل جمع الأدلة والبراهين عن صحة الأحداث المالية، يستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار وتكون لديه صورة واضحة عن الوضعية الجبائية لهذه المؤسسة ورسم برنامج التدقيق اللازم والإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني، حيث يستند التخطيط في التدقيق على تغطية جميع أنشطة المؤسسة على الأقل مرة واحدة في السنة وفق ما ورد في نص البند 2000 من معايير الأداء الخاصة فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق الجبائي ويشمل التعرف على المشاكل الهامة والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين لها ويحول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم إن إجراءات التدقيق الجبائي يتضمن دليل إجراءات تدقيق جبائي مخطط تدريبيا لعملية التدقيق على

الرقابة في مؤسسة اقتصادية، إن مسؤولية المدقق الجبائي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل والأهداف التي يجب أن يحققها التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة والمجال الرئيسي الذي يجب مراجعته وتقييمه

بالرغم من الاختلاف في تحديد مراحل التدقيق إلا انه يجمع على أنها عملية تخطيط، وتقييم رقابة في المؤسسة والمخاطر والاختبارات الجوهرية، وإيصال النتائج والمتابعة

الفرع الثاني: وضع الأهداف

يمكن إجمال عملية التدقيق الجبائي خلال الجزء المتعلق بالتخطيط يقوم المدقق بإخطار الجهة الخاضعة للتدقيق بعملية التدقيق ويناقش نطاق وأهداف الفحص في اجتماع رسمي مع المصلحة المعنية بالأمر، وجمع المعلومات حول العمليات الهامة ويقيم الضوابط القائمة ويخطط لخطوات التدقيق الجبائي، حيث نقوم باستعراض الأهداف التي يقوم بوضعها كما يلي:

- فحص الوضع الضريبي للمؤسسة للتأكد من أنها تلتزم بالالتزامات القانونية الواجب عليها؛
- التأكد من الوضعية الضريبة الخاضعة لها الشركة؛
- ضمان الامتثال للأحكام الضريبية التي تخضع لها المؤسسة؛
- قياس قدرة المؤسسة على حجد موارد قانون الضرائب كجزء من إدارتها من اجل المساهمة في تحقيق السياسة التي حددتها لنفسها، وذلك أن أي مؤسسة تستفيد من الامتيازات التي تقدمها الضرائب في إطار الإدارة من اجل الوصول إلى أهداف السياسة التي حددتها لنفسها من خلال وضع الإستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة وتوثيق ونطاق التدقيق الجبائي المتوقع بالكفاءة والأداء المناسب من قبل المدقق الجبائي لذلك على المدقق أن يضم خطة شاملة ويوثقها (خطة مكتوبة) شارحا فيها نطاق عملية التدقيق الجبائي والتنفيذ المتوقع وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كافي ساعدت على وضع برنامج للفحص الجبائي وتنفيذه بشكل ملائم.

مراجع التدقيق الجبائي:

- شفرة الضرائب المباشر لسنة 2017
- شفرة الضرائب الغير مباشرة لسنة 2017
- النصوص التعديلية ذات الطابع الضريبي لسنة 2016

المطلب الثاني:رسالة المهمة وإجراء مقابلة مع المصالح المعنية.

تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع له، ويمكن للمدقق باختيار هذا النشاط بطرق مختلفة ، إما أن يكون مخطط له ضمن البرنامج السنوي أو بصفة ارتجالية، وليس أمر هذا الاختيار مناطا فقط برغبة المدقق ولكن بطلب من جهات أخرى داخل المؤسسة ويجب على الرئيس التنفيدي للتدقيق أن يحدد الموارد المناسبة والكافية (المالية والبشرية) اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، ويتم إبلاغ الجهة الخاضعة للتدقيق من خلال خطاب ارتباط من مدير التدقيق، وتحدد هذه الرسالة نطاق وأهداف التدقيق وفريق التدقيق المكلفين بالتدقيق على النشاط وغير ذلك من المعلومات ذات صلة، حيث تشمل هذه الرسالة على ما يلي:

سيدي مدير المسؤول

الموضوع: رسالة مهمة التدقيق الجبائي

كجزء من تنفيذ البرنامج السنوي للمدقق الجبائي لسنة 2017، أبلغكم أنه من المقرر إجراء مهمة التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة، المخطط لها ابتداء من 2017/04/11 إلى 2017/04/30 والتي ستستمر هذه في مدة 20 يوما وذلك من طرف المدقق الجبائي "X"

الهياكل المعنية بالتدقيق:

قسم الجباية

الهياكل الواجهة:

جميع المصالح المعنية

هذا المدقق الجبائي لديه المهام التالية:

- تقييم العمل الجبائي p s 02 ومدى توافقه مع المعايير القانونية والمتطلبات التطبيقية الأخرى
- تقييم المخاطر المتعلقة بعملية الرقابة في المؤسسة
- تقييم وفحص مدى احترام القواعد والمبادئ المتعلقة بالجباية عن طريق المراقبة في المؤسسة ل DFC
- تأكيد حسابات الشركة على حسب مصداقية وفعالية هذه الحسابات

تاريخ اجتماع الافتتاح: 2017/04/11 في 9سا

من المطلوب إلى مديري الجهات (الهيئات) المعنية إعانة المستمعين بتهيئتهم إلى هذه الجهة، بإعلام مصالحهم المعنية مع احترام مجريات التدقيق الجبائي

المدقق الجبائي المسؤول عن هذه المهمة، مطالب باحترام الآجال المتعلقة بتسليم التقرير:

سيتم إجراء ذلك من خلال جمع الأدلة من خلال المقابلات من خلال تدقيق الوثائق ومراقبة الأنشطة والحالات في المناطق ذات الصلة

حيث هذه الرسالة يتم تسليمها إلى المسير شخصيا مع إعلامه بالمدة الذي حددها المدقق الذي يقوم بهذه المهمة، حيث يقوم بتحضير الوثائق والدفاتر وجميع المستندات، وبإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره

فيما يخص مكان التدقيق والساعة: فانه يعتبر محل المؤسسة وهو المحل الطبيعي لعملية التدقيق إلا أنه يمكن لصاحب المؤسسة تقديم طلب لدى الإدارة الجبائية لنقل محل التدقيق لدى مصالحهم وهذا بناءا على طلب خطي

الفرع الثاني: إجراء مقابلة مع المصالح المعنية

بعد إرسال رسالة المهمة، القبول بها من طرف المصالح المعنية، يقوم المدقق الجبائي بجمع المعلومات اللازمة لكي يستطيع القيام بهذه المهمة وتحضير مجموعة من الأسئلة، بهدف الاستعلام عن موضوعات محددة أو إطلاق مناقشات قد يكون من شأنها أن يتوصل إلى نتائج غير معروفة أو غير متوقعة

قمنا بالالتقاء بالمدير حيث يقوم هذا بإحضار المعنيين بالأمر، حيث نقوم بعرض الأهداف المسطرة عليهم والتكلم على النقاط الأساسية:

– وصف الجهات الخاضعة للتدقيق الوحدة أو المراد تدقيقه، والموارد المتاحة لهم وغيرها من المعلومات ذات الصلة

– وكذلك مع الموظف الأقدم في المؤسسة المسؤول مباشرة عن الوحدة

– بعد تقديم السجلات والدفاتر المحاسبية والوثائق المطلوبة يتم ملء الاستمارة معلومات خاصة بالمؤسسة تتضمن ما يلي:

- هوية المحاسبة المكلف بمسك محاسبة المؤسسة
- أسماء الزبائن المتعامل معهم

- الوضعية السابقة مع الإدارة الجبائية
- الحسابات البنكية المفتوحة وهذا بموجب التصريح شرفي
- مصلحة التحصيل
- المورد
- مصلحة الأجور
- التوقيع كل من المكلف بالتدقيق ورئيس المصلحة والمكلف بالضريبة

المطلب الثالث: برنامج التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة

يجب وضع برنامج عمل لتحقيق أهداف المهمة، ويجب تدوين برامج العمل وإجراءات لتعريف، تحليل، تقييم، وتدوين المعلومات أثناء المهمة، يجب أن يعتمد برنامج التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة قبل بدء العملية من خلال دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية الرقابة في المؤسسة، والقيام برسم برنامج للتدقيق مناسب

الفرع الأول: العمل الميداني

يركز العمل الميداني بالحصول على أدلة التدقيق من مزيج مناسب من اختبارات الضبط الجوهرية الهامة، إن نوع الاختبار مهم في فهم تطبيق إجراءات التدقيق عند جمع أدلة التدقيق الاختبارات، خلال هذه المرحلة يحدد المدقق ما إذا كانت الضوابط التي تم تحديدها خلال التدقيق الجبائي الأولية تعمل بشكل صحيح وبالطريقة التي يصفها الجهة الخاضعة للتدقيق الجبائي، ويقوم بتنفيذ الإجراءات بشكل مفصل للحصول على دليل موضوعي يؤيد صحة القيم المسجلة بالدفاتر أو المكونات واكتشاف مخاطر العمل ومخاطر الرقابة والقيام بفحص للرقابة في المؤسسة

الفرع الثاني: أوراق عمل التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة

وتمثل أوراق العمل ذات حيوية يجب أن يقوم المدقق بإعداد أوراق العمل التي تستعمل كإثبات لهذه المهمة، وان يقوم بمراجعتها من قبل المستوى الإداري المناسب في نشاط التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة، ويجب توثيق إثباتات مراجعة المراقبة من خلال أوراق العمل التدقيق الجبائي، يجب أن تسجل المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي في أوراق العمل كما يجب أن تدعم هذه الأوراق ومحتوياتها الأساس الذي بنيت عليه

النتائج والتوصيات التي يحويها تقرير التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة، من بينها الملف الجبائي حيث تتم دراسة الملف الجبائي كالتالي:

– مراقبة السجلات المحاسبية من الناحية الشكلية والتركيز على الأختام على جميع الصفحات اليومية وترتيبها وترقيمها؛

– فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والاطلاع على مواعيد الاكتتاب؛

– فحص وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية (G50) المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع للضريبة ورقم الأعمال المعفى من الرسوم المتعلقة بها.

التعليق:

لاحظ بعد قيام المدقق الجبائي بالإجراءات وجمع المعلومات اللازمة والوثائق اللازمة لمباشرة مهمته على الرقابة في المؤسسة التي استغرقت مدتها إلى 20 يوم من الفحص والتدقيق في الملفات من جهة ومن الدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى، وبعد ذلك يقوم بالاتصال بالمصالح المعنية لكي يخبرهم عن الاختلاف في الأرقام وهناك كذلك وثائق غير واضحة فيها غموض موجودة داخل العمل الذي يقوم به والتي أفرزت عدة نقائص.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: تقرير مهمة التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة المينائية لسكيكدة

قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، سوف نتطرق فيها كما يلي:

المطلب الأول:المرحلة الميدانية للتدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة

للمدقق الجبائي لديه عدة مصالح يتعامل معها للرقابة في المؤسسة، بحيث له علاقة داخلية مصلحة الأجور ومصلحة المحاسبة والتحصيل، أما العلاقة الخارجية التي ترتبط به هي مصلحة الضرائب

وبذلك قمنا بإجراء حوار مع المصلحة المعنية بالأمر ولاحظنا من خلال حوارنا معه أنه:

- لا يأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يتلقاها من الأشخاص ولا يعطي لها أهمية؛
- وكذلك البرنامج الذي يعمل به توجد فيه نقائص على مستوى الجباية؛

حيث قام بمطابق الوثائق مع البرنامج الذي يعمل به وجدها غير ملائمة مع بعضها البعض وتوجد هناك نقائص ولا توجد هناك وسيلة لتحمي من وبعد عملية التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في الملف الجبائي الخاصة بالمصلحة أفرزت عدة نقائص المذكورة فيما يلي:

- قمنا بالتصريحات الجبائية التي تخص سنة 2017، وأخذنا كمرجع سنة 2016 حيث:
- تقديم فواتير شراء مشتريات غير مصرح بها وغير مقيدة محاسبيا
- المورد المؤسسة (X) فاتورة رقم 0021/16 بمبلغ 200.000.00 دج خارج الرسم بتاريخ 2016/10/02 خارج الرسم
- فاتورة رقم 3680/16 بمبلغ 160.000.00 دج خارج الرسم بتاريخ 2016/10/08
- مؤسسة (Y) فاتورة رقم 4355 بتاريخ 2016/10/19 بمبلغ 120.600.00 دج خارج الرسم
- مؤسسة (x) فاتورة رقم 20136 بتاريخ 2016/03/19 بمبلغ 750.000.00 دج خارج الرسم
- عدم وجود فاتورة مصرح بها شراء بالمؤسسة(X) بمبلغ 600.000.00 دج خارج الرسم

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– عدم وجود إيصالات للدفع للرسم على النشاط المهني لقبضات الضرائب NوM بمبلغ 300.000.00 دج

– حساب الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% لرقم الأعمال يقدر ب 2.620.000.00 دج خارج الرسم في التصريح الثلاثي الرابع G50 بدون تبرير

– سحب نقدي للزبون بتاريخ 2016/12/25

– رقم الأعمال المصرح به في 2016 هو 2.062.000.00 دج

– تبرير بمبلغ 800.000.00 دج مع احتساب الرسم عبارة عن مشتريات غير مصرح بها

– وجود فواتير للمؤسسة (X) غير مصرح بها بقيمة 240.000.00 دج في تاريخ 2016/03/20

أما بالنسبة التي هي محل دراستنا كما يلي:

– وجود فرق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وبين المصرح به في الوثيقة (G 50) للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 821.620.00 دج

– وجود فرق في رقم الأعمال المصرح به في الميزانية وبين المصرح به في وثيقة (G 50) للرسم على النشاط المهني المقدر 2586.000.00 دج

– حساب الرسم على القيمة المضافة بنسبة % 17 لرقم أعمال يقدر ب 300.000.00 دج خارج الرسم في التصريح الثلاثي الرابع (G50) بدون تبرير

– فاتورة شراء رقم 2160 بتاريخ 2017/03/20 بمبلغ 2.684.430.00 دج

– عدم تسديد الرسم على النشاط المهني بقيمة 29.986.00 دج

– وجود رسوم مستردة بقيمة 290.598.00 دج على فاتورة شراء محسوبة غير مبررة

– حيث كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي

المطلب الثاني: تحليل نتائج المدقق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة.

التصريحات التي تخص سنة 2017، وأخذ سنة 2016 كمرجع عندما قام بمعاينة التصريحات الجمركية (12) تصريح كل شهر يقوم بالتصريحات فقام بمقارنتها بالوثائق التي تم من خلالها التصريح مثلا: الفواتير بحيث توجد هناك عمليات شراء وغير مصرح بالفواتير الخاصة بهذه العملية.

لاحظ: لاحظ أن TVA تم دفعها أكثر من اللازم

كذلك أعطى بعض المعلومات التي قام بتقييمها في سنة 2017، حيث:

- رقم الأعمال: 600.000.000.00 دج
- رقم الأعمال الخاضع للضريبة: 400.000.000.00 دج
- رقم أعمال غير خاضع للضريبة: 200.000.000.00 دج
- رقم الأعمال الذي تم تحصيله: 500.000.000.00 دج، رقم الأعمال الذي تم تحصيله هو الذي نعمل به

دور التدقيق الجبائي يقوم بتقييم صحة المعلومات الذي تلقاها من المكلف، فهو لا يقوم باحتساب رقم الأعمال، ويقوم برقابة داخلية على مستوى فرع الجباية للتأكد من صحة المعلومات قبل ما يقوم بالتصريح بها من بينها 300.000.000.00 دج خاضعة للضريبة، 100.000.000.00 دج غير خاضعة للضريبة في هذه الحالة هو الذي يقوم بالتصريح 3.500.000.00 دج هو الذي يخضع للضريبة ويتم التأكد منه حيث يتم معالجة الرقم غير صحيح 3.500.000.00 دج.

جدول رقم05: تصحيح رقم الأعمال

البيان	رقم الأعمال المحصل عليه غير خاضع للضريبة (2)	رقم الأعمال المصرح به في (G50) (1)	الفرق بينهما (3)= (2) - (1)	الرسم على النشاط المهني (TAP) 2%	القيمة المضافة (TVA) 17%
المبلغ	3.500.000.00دج	4.000.000.00دج	500.000.00دج	10.000.00 دج	85.000.00دج

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الرسم على النشاط المهني: الفرق مابين رقم الأعمال المصرح به في (G50) ورقم الأعمال المحصل عليه غير خاضع للضريبة في نسبة 2%.

الرسم على النشاط المهني (TAP) = 4.000.000.00 - 3.500.000.00 = 500.000.00 * 0.002 = 10.000.00 دج.

القيمة المضافة (TVA)= 500.000.00 * 0.17 = 85.000.00 دج.

وكذلك قام بتقييم بعض الوثائق حيث أخذ عينة منها:

قام بتعويض الزبون بمبلغ 75.000.00 دج، وعدم إخبار فرع من فروع المؤسسة وبذلك يحدث اختلال = قام بالعملية والمدقق ليس لديه علم بذلك هنا خطر وقع.

العمليات تخص الفواتير:

- الفاتورة رقم 1548 بمبلغ 25.000.00 دج؛
- الفاتورة رقم 10124 بمبلغ 196.589.00 دج؛
- الفاتورة رقم 7586 بمبلغ 356.768.00 دج، والمدقق ليس لديه علم تشكل خطر.

نظام المعلوماتية يخص المصالح الجبائية، المعلومات التي يقوم بتحليلها لا يأخذ المعلومات بصفة دقيقة وبالتالي المدقق لا يأخذ معلومة صحيحة وبالتالي يؤثر على التصريح الجبائي وتكون المعلومات غير صحيحة 100%

عندما لا يقوم بالتصريح مثلا: زبون أعطينا له خدمات وفواتير:

- فاتورة رقم 40125 بمبلغ 142.000.00 دج، وأخرى رقم 58976 بمبلغ 98.000.00 دج بتاريخ 2017/01/11.

حيث قام بتسديد الفاتورة التي مبلغها بقيمة 142.000.00 دج والأخرى لم يتم بتسديدها.

لم يسدد جميع الفواتير ولم يأتي المدقق بهذه الفواتير حيث يقوم المدقق بعدم التصريح بالمبلغ بحيث يقوم بفرض على الشركة عقوبات

- وكذلك بعدم التصريح بالمبلغ وهو 2.000.000.00 دج في وقته المحدد له بتاريخ 2017/02/12، يشكل ذلك خطر على المؤسسة.

تعليق: وجدنا عدة نقائص تشكل أخطار على المؤسسة.

المطلب الثالث: تقديم التوصيات

قام المدقق الجبائي بهمة التدقيق على الرقابة الداخلية في مؤسسة المينائية لسكيكدة لسنة 2017، التي امتدت مدتها 20 يوما تتعلق بإصدار الضريبة، والمعاملات التي تتعامل بها المؤسسة والالتزامات المعترف بها وخاصة المخاطر الكامنة في هذه الأخطاء، والأحكام الجبائية التي تخضع لها المؤسسة لتعبئة مواردها، والمزايا الجبائية في تحقيق الأهداف العامة التي يحال لها.

على الصعيد الجبائي أنها عبارة عن تقييم الرقابة في المؤسسة المينائية والتي تسمح بضمان المصداقية والشفافية الخاصة بالمعلومات المسجلة وكذا نوعية المحاسبة.

وعلى إثر هذا ومن اجل الوصول إلى هذه الأهداف، ان المدققين معنيين ب:

- تجميع القوانين والنصوص المتعلقة بالإجراءات التشريعية والقانونية المعمول بها وخاصة تلك المتعلقة ب:
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم لسنة 2017؛
- قانون الضرائب غير مباشرة 2017؛
- القوانين والقواعد المتعلقة بالمرسوم الجبائي لسنة 2016؛
- تجميع وثائق التسيير التي تحكم الوظيفة الجبائية تختلف الوثائق التي تعتبر أساس الحسابات والمعالجات المالية المنجزة خلال سنة 2016 والحصيلة الجبائية لسنة 2015؛
- تحليل الوسائل الفاعلة وسط المؤسسة قصد التحكم في المعلومة الجبائية وتقييم نمط معالجتها.

بعض النصائح:

- لكي لا يحدث الخطر نقوم بوضع وقاية أي نظام نعمل به لكي لا يقع الخطر؛
- ووضع إجراءات تأخذ بعين الاعتبار دور المكلف بالجباية في جميع العمليات التي تخص الجباية؛
- المكلف بالحماية يقوم بالعمليات بشكل ليس آلي، وإنما يقوم بها بشكل يدويا؛
- تفعيل نظام المعلومات، عندما قمنا بالتدقيق على الرقابة في المؤسسة المينائية وجدنا أنهم لديهم نظام جديد لكن لم يقومون بالعمل به فاقترحنا لهم بالقيام بتفعيله ؛

– المدقق عندما يكون لديه نظام يجب أن تكون لديه علاقة مع المصالح الثلاثة الذي يجب بالقيام بالتعامل معهم؛

– أي زبون يقوم بالتسديد يجب أن يكون لديه التفاصيل لدى الفواتير، تحصيل مبلغ من المال يجب أن يقوم بمعرفة مصدره؛

– أي شخص يعمل في مصلحة الفواتير المحاسبة يجب أن يكون لديه حد أنى.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء دراسة حالة في المؤسسة المينائية سكيكدة قمنا بالمحاولة تقييم نظام الرقابة في المؤسسة من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف لهذه المؤسسة المينائية لسكيكدة بحيث يقوم المدقق الجبائي بهذه على المصالح المستفيدة منه المالية و المحاسبة والمديرية العامة ومجلس الإدارة والمصلحة المعنية بالتدقيق عند قيامه بالتقييم نظام الرقابة في المؤسسة من حيث تصميمه ومدى فعاليته

كما يتم إعداد تقرير لتدقيق الجبائي و الذي يقدم إلى الإدارة العليا ومتضمن التوصيات والنصائح المقدمة لنشاط المؤسسة المينائية وكيفية تحسينه مستقبلا

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خاتمة:

ما يمكن قوله في الختام أن التدقيق الجبائي بمختلف أشكاله يعد أداة فعالة على الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وهو إجراء ضروري وحتمي يهدف لتصحيح المخالفات والنقائص المتعلقة بالوجبات الجبائية للمحافظة على حقوق المؤسسة الاقتصادية وضمان صحة التصريحات والبيانات التي يقدمها المكلف، حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الجبائي على الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، كما ينبغي عند تقييم أي نظام الرقابة في مؤسسة اقتصادية مراعاة الظروف و المحددات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالا للتلاعب.

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

– يعتبر التدقيق الجبائي أهم ركيزة في النظام الجبائي، فهو يأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.

– إن الكثير من المكلفين بالضريبة يحاولون قدر المستطاع التملص من دفع مستحقاتهم الجبائية، وذلك بواسطة عدة أساليب وطرق ولعل أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات الجبائية والتي تعبير عن وضعية المؤسسة.

– الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية نقطة انطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

– تتم عملية التدقيق الجبائي من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات جبائية.

نتائج اختبار الفرضيات:

لقد وقفنا على نتائج الفرضيات المطروحة وتوصلنا إلى:

بالنسبة للفرضية الأولى والثانية: دور التدقيق الجبائي هو فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتصحيح الأخطاء والانحرافات.

بالنسبة للفرضية الثالثة: لا يعتبر فعال في المؤسسة المينائية لسكيكدة، وذلك لنقص الإمكانيات المادية.

من خلال النتائج السابقة المتوصل اليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات، وهي تتمثل فيما يلي:

- توسع عملية التدقيق الجبائي قدر الإمكان

- زيادة عدد المدققين الجبائيين في المؤسسة باعتبار أنها ذات نشاط واسع وكبيرة الحجم

- القيام بدورة تكوينية للمدققين الجبائيين والقيام بتأهيلهم

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- العمل على إدخال واستعمال الإعلام الآلي في كل مصالح الإدارة الجبائية.

لاشك بان القيام بتحديد وعصرنه عملية التدقيق الجبائي يتطلب سياسة ورؤية واضحة لما توخاه من نتائج ولعلى الخطوة الأولى هي دراسة المهام والواجبات المسندة للقائمين عليها أو الجهة الرقابية ككل وتحديد صلاحيات والمسؤوليات المترتبة عليه ومن ثم إيجاد آليات مناسبة للاتصال وتبادل المعلومات مع كافة الأجهزة المعنية.

أفاق الدراسة:

من خلال القيام بهذه الدراسة المتمثلة في اثر التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، حيث تطرقنا لأهم الجوانب الموضوع النظرية والتطبيقية إلا أن هذه الدراسة قد تكون منطلق اشكاليات ودراسات جديدة ومستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق الى المواضيع التالية:

- دراسة دور التدقيق الجبائي وكيفية تاثيره في اتخاد القرارات في المؤسسات الاقتصادية.

- دور التدقيق الجبائي في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

أولا: الكتب

الكتب باللغة العربية

1. احمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2009.

2. بن اعمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011

3. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر.

4. حازم هاشم الالوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2006.

5. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية" البنك المركزي الأردني"**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان- الأردن، 1998.

6. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000.

7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

8. خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي (بين النظري والتطبيق)**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

9. **دليل المحاسب المهني**، من إصدارات جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية، طبعة، 2001، الوحدة 34.

10. زاهر سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

11. زين يونس، عوادي مصطفى، **المراجعة الداخلية والتكنولوجيا المعلومات**، مطبعة صخري، الجزائر، 2009، ص 17.

12. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1990.

13. صالح خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة والمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 1997، ص 143.

14. صديقي مسعود احمد النقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010، ص 30.

15. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، عين الشمس، القاهرة، 2004.

16. عبد الرزاق بن حبيب، **اقتصاد وتسيير المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2001.

17. عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، 2010.

18. عبد الوهاب نصر علي شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"الواقع والأفاق"**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

19. عبد الوهاب نصر علي شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال"الواقع والأفاق"**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

20. العربي دخموش، **محاضرات في اقتصاد المؤسسة**، جامعة منتوري، قسنطينة، 2001.

21. عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2009.

22. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية** ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

23. فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002.

24. فضالة احمد، **المراجعة العامة**، دار الكتاب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة، 2009.

25. فوزي عطوى، **المالية العامة**، منشورات الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003.

26. محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2003.

27. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد مراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري والتطبيق العملي**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

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

29. محمد سمير الصيان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

30. محمد طواهر محمد الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات، عمان، 2004.

31. محمد فركوس، **الموازنات التقديرية، " أداة فعالة للرقابة"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر.

32. محمد فركوس، **الموازنات التقديرية، " أداة فعالة للرقابة"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر

33. **ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010.

34. ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

35. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق "من الناحية النظرية والعلمية"**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2004.

36. وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة " أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006.

37. ويليام توماس امرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتدقيق**، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض،السعودية، 1989.

الكتب باللغة الأجنبية:

1. Bernard Lagarde, **Fiscalité et redressement d'entreprise**, édition Tech et la voise, paris, 1990.
2. cozian Michel, les grand principes de la fiscalité de l'entreprises DUNOD paris 1986.
3. jaque Renard avec le concours de jean- Michel Chaplin, **théorie et pratique d'audit interne**, édition les éditions d'organisations, 2000.
4. M.COLIN, **la vérification fiscal**, éd. Economico, paris.1985.
5. Ministère des finances D G I, **Guide de vérificateur de comptabilité**, édition 2001.
6. Mokhtar, Belaiboud," **pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2005.
7. p. bougna et J.M vallée, **audit et gestion fiscal**, éd clef, Paris, 1986.
8. Robert Oberth, **pratique internationale et de l'audit**, éd dunod, paris, p94.

Guide d'audit et commissariat aux compte, .s n c, drh, 1989.

ثانيا: المذكرات

المذكرات باللغة العربية

1. احمد رجراج، **النظام الضريبي الجزائري، تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة**، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2011.

ثالثا: الملتقيات

2. حمار عبد الغني، **ضمانات الكلف بالضريبة الجبائية**، مذكرة نهاية التكوين، تخصص قانون الأعمال، مديرية التكوين، وزارة العدل، الدفعة 9، 2009

سليم مجلخ ووليد بشيشي، **الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في مؤسسة اقتصادية**، دراسة قياسية باستخدام شعاع الانحدار الذاتي، مجلة المالية والأسواق، الفترة من2009 إلى 2015.

3. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

4. عبد الرزاق حسين، **مدى التزام الفاحصي الضريبي بمعايير المراجعة الدولية**، واثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

5. عبد القادر حضاوي، **"تسيير المخطر الجبائي في المؤسسة: حالة شركات الأموال في إطار التشريع الجبائي الجزائري"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2004.

6. عبيدات إبراهيم، عصمانية عبد الرحيم، سوير نجيب، **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية**، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، وزارة العدل، المدرسة العليا للقضاء الدفعة رقم15 دب 2010/2007،

7. محمد محمود ذيب حوسو، **التدقيق لأغراض ضريبية**، مذكرة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين، 2005.

8. ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أزمة**، مداخلة في ملتقى دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، جزائر، 2009/10/20.

9. يحي خضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة لمسيلة، 2007/2006.

10. يحي لخضر، **دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2007/2006.

المذكرات باللغة الأجنبية

1. IIham khelif, **les spécifies de l'audit fiscal par rapport a l'audit comptable**, mémoire de fin d'étude, iedf, 1994

رابعا: المجلات

1. سليمان الدالي، رواد داود، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بالمحافظة اللاذقية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد37، العدد1، 2015.

خامسا: القوانين والمراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون الإجراءات الجبائية**، المادة 20 من قانون رقم 21-08 المؤرخ 2008/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2011/2010.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون الإجراءات الجبائية**، نفس المرجع، ص19.
3. المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.
4. المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للجمهورية الجزائرية، سنة 2011.
5. المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.
6. المادة 219 من القانون الضرائب والرسوم المماثلة، الجزائر، 2011.
7. الوثيقة الدولية رقم "120"، إطار المعايير الدولية للتدقيق، الفقرة 1.
8. المادة20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن القانون التكميلي لسنة 2008.
9. المادة 336 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
10. القانون التجاري، المادة 12.
11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، قانون تكميلي لسنة 2008، المادة 04.
12. المواد 6/21، 65و 81، المكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
13. المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/07/28، الجريدة الرسمية، عدد 64، 2002.
14. المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2002
15. القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، 1993، المادة9-10

الملخص:

تتمثل أهمية الدراسة في معرفة اثر التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، ويكمن الدور الأساسي للتدقيق الجبائي في تقييم وفحص نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية

حيث يقوم المدقق الجبائي من خلال هذا بعدة وسائل وأدوات تمكنه من تقييم نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، وفي ضوء هذا التقويم يتم اكتشاف نقاط القوة والضعف الموجودة في الإجراءات الرقابية والعمل على تصحيح الأخطاء والانحرافات، وللحصول على نظام رقابة داخلية في المؤسسة بشكل فعال وسليم

ومن هذا المنطلق تأتي دراستنا للموضوع كمحاولة لدراسة اثر التدقيق الجبائي على الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، عند قيام المدقق الجبائي بمهمته في المؤسسة المينائية لسكيكدة حيث أعطى نصائح واقتراحات وعلى المؤسسة المينائية بمتابعة هذه الاقتراحات التي قدمها من خلال أداءه لمهمته

ABSTRACT:

The importance of the study is to know the impact of the fiscal audit on the control in the economic institution the main role of the fiscal audit is to evaluate and examine the control system in the economic institution

Where the tax auditor through this tool several tools and tools to assess the economic institution and in light of this calendar is to discover the strengths and weaknesses and work to correct errors and deviations and to obtain an internal control system in the institution effectively and properly

From this point of veiw our study of the subject comes as an attempt to study the impact of the fiscal audit on the control of the economic institution

when the tax inspector performed his mission at. the port city of skikda he gave several tips and suggestions the port establishment followed up on these suggestion.