وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي المقاوم الشيخ آمود بن مختار -
إيليزي (الجزائر)
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التدقيق المحاسبي كالية لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة: المديرية الولائية للضرائب إليزي الفترة من 2017 إلي 2020

شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وجباية معمقة.
إعداد الطالب: عبد الكريم زين

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
الدكتور خالد العمري	أستاذ محاضر -ب-	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
الدكتور الأخضر عياشي	أستاذ محاضر -ب-	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
الدكتور علي مسعودي	أستاذ محاضر -ب-	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2022/2021

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالي " وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت .....صدق الله العظيم.

إلي من قال فيهما عز وجل "وبالوالدين إحسانا " أهديكما هذا الجهد المتواضع. إلي الوالدين الكريمين حفضكما ربي ورعاكما ووفقني لبركما.

إلي من قاسمتني أفراحي وأحزاني, رفيقة الدرب في الحياة .

الزوجة الكريمة .....حفظك الله ورعاك.

إلي الكتكوت إبني وقرة عيني زين المرتضى.....أسأل الله أن ينبتك نباتا حسنا.

إلي كل أفراد العائلة الكريمة من الكبير إلي الصغير.

وكل الأصدقاء والزملاء من قريب أو بعيد .

إلي كل من عرفه قلبي ونسيه لساني أهديكم هذا العمل المتواضع

زين عبد الكريم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله ربي العالمين. صاحب الفضل لا نحصي ثناء عليه.فلك الحمد يا ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى .

أتقدم بخالص الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور:عياشي لخضر ,علي قبوله الإشراف .وعلي توجيهاته القيمة .فنسأل الله العلي القدير أن يبارك في علمه وينفع ب العباد.
كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلي الأساتذة الأفاضل الذين تشرفوا بقراءة هذه المذكرة وأثروها بمناقشاتهم.
كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلي جميع أساتذة المركز الجامعي
كما لا يفوتنا أن نتوجه بجزيل الشكر والعرفان للطاقم الإداري للمركز الجامعي بإيليزي . وخاصة عمال وإساتذة المعهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي وعلي رأسهم الدكتورخالد العمري مديرالمعهد الذي نكن له كل الإحترام والتقدير .

الفهرس

الموضوع:	الصفحة
إهداء	**I**
شكر وعرفان	**II**
فهرس المحتويات	**III**
فهرس الجداول	**IV**
فهرس الأشكال	**V**
قائمة الرموز والمختصرات	**VI**
قائمة الملاحق **ملحق الوثائق**	**VII**
مقدمة	**أ – د**
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة تمهيد **المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والعلاقة بين تلك المتغيرات** المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي. المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري, .المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.. **المبحث الثالث: الدراسات السابقة** المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغتين العربية والفرنسية المطلب الثاني: أوجه الأتفاق والإختلاف وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة . المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة خلاصة الفصل الأول	**72-02** 02 **03** 03 14 35 **67** 67 70 70 71
الفصل الثاني :دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية إليزي من الفترة 2017إلي 2020 تمهيد **المبحث الأول: نظرة عامة عن المديرية والمصالح المشكلة لها** المطلب الأول: توطئة عامة عن بالمديرية الولائية للضرائب **المبحث الثاني :دراسة ملف الشركة خاضع للرقابة الجبائية وفقا لطريقة التدقيق المحاسبي** المطلب الأول: التعريف بالمكلف وطبيعة النشاط **المبحث الثالث: مناقشة وتحليل النتائج عملية الرقابة للشركة محل الدراسة** المطلب الأول: قدرة أدوات التدقيق في المحاسبة في دعم الرقابة الجبائية المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون في دعم الرقابة الجبائية اخلاصة الفصل الثاني	 73 **73** 73 77 77 **78** 87 89

الخاتمة	94
قائمة المراجع	98
الملاحق	
الفهرس	

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
2 - 1	جدول إستخراج الفارق في رقم الأعمال	81
2 - 2	إستخراج الفارق في التحقيق	83
2 - 3	إستخراج الفارق في رقم الأعمال من خلال التصريحات المقدمة	84
2- 4	إستخراج الربح المشكل من دمج المصريف غير المبررة	85
2 - 5	إستخراج الفرق في رقم الأعمال من خلال التصريحات المقدمة	85
2 - 6	يلخص الحصيلة الضريبية لدراسة الحالة	88

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 - 1	أشكال الرقابة في الجزائر	17
1 - 2	الرقابة علي الوثائق	19
1 - 3	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	23
1 - 4	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	24
1 -5	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	26
1 – 6	الهيكل التنظيمي لمديرية لمركز الضرائب	27
1 - 2	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية إيليزي	78

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز باللغة الأجنبية	شرح الرمز باللغة الأجنبية	ترجمة الرمز باللغة العربية
DGI	*Direction Générale des Impots*	المديرية العامة للضرائب
DRI	*Direction Régionale des Impots*	المديرية الجهوية للضرائب
DWI	*Direction de Wilaya des Impots*	المديرية الولائية للضرائب
DRV	*Direction de de Recherches et Vérifications*	مديرية الأبحاث و المراجعات
DGE	*Direction des Grandes Entreprises*	مديرية كبريات المؤسسات
SRV	*Services de Recherches et vérifications*	مصالح الأبحاث و المراجعات
CDI	*Centre des Impots*	مركز الضرائب
CPI	*Centre Proximité des Impots*	المركز الجواري للضرائب
S/DCF	*Sou s Direction du Contrôle Fiscal*	*المديرية الفرعية للرقابة الجبائية*
VC	*Vérification de Comptabilité*	التدقيق في المحاسبة
VASFE	*Vérification Approfondie de situation Fiscale d'Ensemble r*	التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
VCP	*Vérification de comptabilité Ponctuel*	لتدقيق في المحاسبة المصوب
TAP	*Taxe sur L'Activité Professionnelle*	لرسم على النشاط المهني
TVA	*Taxe sur Valeur Ajoutée*	الرسم على القيمة المضافة
IBS	*Impot sur Les Bénéfices des Sociétés*	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	*Impot sur le Revenu Global*	الضريبة على الدخل الإجمالي
SARL	*Société à Responsabilité Limitée*	شركة ذات مسؤولية محدودة

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
ملحق 01	وثيقة إشعار بالتحقيق المحاسبي
ملحق 02	وثيقة بداية أعمال المراقبة
ملحق 03	محضر معاينة في عين المكان
ملحق 04	*التنبيه* الأولي من المصلحة بالتسوية
ملحق 05	التنبيه النهائي من المصلحة
ملحق 06	وثيقة نهاية أعمال المراقبة

مقدمة

تمهيد

تعتبر المداخيل الجبائية إحدى أهم المداخيل التي تعتمد عليها معظم اقتصاديات الدول في العالم, في تغطية نفقاتها العامة .والمورد الرئيس للخزينة العمومية في تجسيد مختلف مشاريع التنمية ,
إلا أن ديمومة هذا المفهوم , واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية تجاه الخزينة العمومية .

حيث تخضع مختلف الضرائب والرسوم المفروضة علي المكلفين بالضريبة إلي نظامين ضريبين وهما نظام حقيقي و نظام جزافي, وهذه الأنظمة ذات طبيعة تصريحية,
أي بمعنى تمنح الإدارة الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الجبائية ,المكتتبة بشكل يوافق حجم نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية . ثم تقوم الإدارة الجبائية , بمراقبة تلك التصريحات , لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة, ولا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة , و ذلك نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعداد مختلف التصريحات والمخرجات المحاسبية ,المقدمة علي أساس أنها القاعدة الأساسية في حساب الوعاء الضريبي لمختلف الضرائب والرسوم ..
. وحفاظا علي إمتيازات الخزينة العمومية, منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف إسترجاع حقوق المال العام من خلال عمليات الرقابة المختلقة , والتاكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة , والتطبيق الفعلي لمختلف القوانين والتشريعات الجبائية , وبالتالي إكتشاف و تصحيح الأخطاء والمخالفات و التجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال نتائج عمليات الرقابة المختلفة .

و استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها كما يلي :

كيف تساهم أليات التدقيق المحاسبي في تفعيل دور الرقابة الجبائية , للحد من التهرب الضريبي ؟

وحتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع , اهتدينا إلي طرح الأسئلة الفرعية التالية

-ما إمكانات الإدارة الجبائية المسخرة للرقابة الجبائية , وهل هي قادرة علي الحد من التهرب الضريبي؟

-ماهي أدوات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية ؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في تفعيل دور الرقابة الجبائية.

-ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ؟ وكيف تساهم هذه العناصر في تفعيل دور الرقابة الجبائية .

-ماهي الحسابات التي يعتمد عليها في عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ؟ وكيف تساهم هذه الاخيرة في تفعيل دور الرقابة الجبائية .

فرضيات البحث :

بعد طرح الإشكالية الرئيسية والتساؤلات السابقة تبادرت إلي أذهاننا بعض الفرضيات والتي ستكون منطلقا للدراسة وهي كما يلي :

1-سخرت الإدارة الجبائية , أجهزة مختصة بالرقابة الجبائية سارية المفعول وأخرى مستحدثة ومجموعة من القوانين والتشريعات, للتصدي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.,

2- يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل الخاص بالمدقق ,والقوانين الجبائية , و المبادئ المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF في تفعيل دور الرقابة الجبائية .

3- الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ,من خلال فحص الدفاتر القانونية ,دفتر اليومية, و دفتر الجرد, والدفاتر المساعدة, كدفتر الأستاذ والوثائق المحاسبية, قي تفعيل دور الرقابة الجبائية .

4- الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون و ذلك بالتدقيق في الحسابات التي ينتج عنها إعادة تقدير وحساب رقم الأعمال, و استبعاد جميع الحسابات التي تمثل جميع المصاريف الوهمية وفقا للتشريع الجبائي ,وتسوية جميع الضرائب المستحقة عن تلك التسويات, في تفعيل دور الرقابة الجبائية ,

أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص ,كما نجد أن بعض المكلفين بالضريبة , يرون أن الضريبة مجرد قيد يحد من حريتـــهم الإقتصادية ونفوذهم المالي , مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل والطرق التي تمكنهم من تفادي الضـــريبة والإلتزام بدفع مستحقاتها ,الأمر الذي يؤثر مباشرة علي مداخيل الخزينة العمومية وهو ما يشكل أبرز العقبات التي تواجهها الدولة , في رسمها وتنفيذها لمختلف سياسات التنموية , مما يستدعي الأمر مجابهة هذه الظاهرة بمختلف الوسائل القانونية المتاحة , وهذا عن طريق مختلف عمليات الرقابة الجبائية و نشر الوعي الضريبي و خلق نوع من الثقة بين أو ساط مختلف للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

أهداف البحث :

نسعى من خلال هذا البحث إلي تحقيق الأهداف التالية :

-التطرق لظاهرة التهرب الضريبي كأبرز المشاكل التي تواجهها معظم الحكومات, وتأثيرها المباشر علي مداخيل الخزينة العمومية, والوقوف علي أسبابها وأثارها و إنعكاساتها وطرق مكافحتها.

-تسليط الضوء علي الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني .

-إبراز أهمية التدقيق المحاسبي كأحد الأليات المهمة في عملية الرقابة من خلال التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة .

-معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في الكشف عن مختلف التجاوزات التي تتضمنها مختلف التصريحات كأحد الآليات الرئيسة. المساهمة في دعم الرقابة الجبائية .

مبررات إختيار الموضوع :

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لوجود مبررات موضوعية وأخرى ذاتية و هي :

المبررات الموضوعية :

الوقوف علي ظاهرة التهرب الضريبي ومعرفة الأسباب المؤدية بالمكلفين للتهرب الضريبي , وعدم الإلتزام بواجباتهم تجاه الخزينة العمومية.

- البحث في أليات الرقابة و دورها في الكشف عن مختلف الأخطاء و التجاوزات التي تتضمنها مختلف التصاريح المقدمة للإدارة الجبائية ,و التي تعتبر كأداة ردع من طرف السلطات المختصة , وذلك للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية

- ابراز أهمية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية كإحدى أهم أليات الرقابة الجبائية و ذلك بالكشف عن جميع الأخطاء و الإغفالات التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد أو بغير قصد , وسبل تقويمها لإعطاء صورة حقيقية عن الأوضاع المالية للمكلفين بالضريبة.

- التطلع لأهمية التكامل بين المجالين المحاسبي و الضريبي ضمن نطاق الرقابة الجبائية , في محاربة التهرب الضريبي

المبررات الذاتية :

لكوني موظف في الادارة الجبائية أسعى جاهدا لرفع المستوى المعرفي و القدرات المهنية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف و ينمي القدرات بهدف التحكم في الأدوات و الاساليب العلمية والعملية على حد سواء .

منهجية البحث و الأدوات المستعملة :

وحتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية و إختبار صحة الفرضيات إعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي و ذلك من خلال إستعراض مختلف المفاهيم الأساسية, سوآءا تلك المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي , والرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية و هذا بما يتوافق مع طبيعة البحث ثم القيام بدراسة تطبقيه للبحث تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل و استخلاص أهم الملاحظات و النتائج .

الأدوات المستخدمة في دراسة البحث تمت بالاعتماد على مختلف القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف التعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية و الدليل المستحدث للعون المدقق في المحاسبة و الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين و الخاضعين للرقابة الجبائية .

حدود الدراسة :

تتحدد دراسة موضوع البحث من خلال المحدد المكاني و المتعلق بالمديرية الولائية' للضرائب لولاية إليزي و بالتحديد مكتب الأبحاث و المرجعات . أما المحدد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تمت فيها دراسة البحث , عن طريق دراسة حالة ملف شركة من سنة 2017 إلي غاية2020 ,

صعوبات الدراسة :

مما لا شك فيه أن إنجاز أي عمل بحثي لابد و أن يرافق صاحبه عدد من الصعوبات منها .

-صعوبة الإلمام بمختلف التعليمات والمناشير والقوانين الجبائية و تطبيقاتها الميدانية و ذلك لكثرة التعديلات التي تطرا عليها من خـــــــلال قوانين المالية و قوانين المالية التكملية التي تحمل في طياتها مجمل هذه التعديلات , مما يستوجب المتابعة المستمرة وتسجيل تلك التغيرات و التعديلات و تحيينها بما يتناسب و سنة صدورها وتاريخ بداية تطبيقها .

-نقص المراجع المتناولة للموضوع والمتعلقة بالتدقيق المحاسبي لأغراض جبائية, ومواضيع الرقابة الجبائية ,الخاصة بالدراسات المتعلقة بالإقتصاد الوطني الجزائري والمواكبة لأخر التعديلات القانونية

,

-بعد المسافة عن مقر المديرية الولائية للضرائب و مكان العمل بالمركز الجواري للضرائب عين امناس مما يصعب من عملية الحظور اليومي على مدار الأسبوع طيلة فترة الدراسة .
-رافقت دراستنا فترة انتشار وباء كوفيد 19 (كورونا) مما صعب من مهمة التنقل الى جامعات أخرى بغية الحصـــــــــــول على معلومات ودراسات أخرى قد تطرقت لنفس الموضوع .

هيكل الدراسة :

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث و كذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة تطـــــــلب منا التعرض لفصلين :

خصص الفصل الاول للإطار النظري و المفاهيمي لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة ضمن مبحثين .

المبحث الأول : التطرق لكل من ظاهرة التهرب الضريـــــــــــــــبي والرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي كإحدى أليات الرقابة الجبائية. بشيء من التفصيل لكل متغير .

بينما خصص المبحث الثاني لعرض الدراسات السابقة التي تطرقت للموضـــــــــــــوع ,أو جزء منه و مناقشتها من حيث أوجه الاختلاف و التشابه فيما بينها و الدراسة الحالية للموضوع .

أما الفصل الثاني فخصص للجانب التطبيقي والمتمثل في دراسة الحالة و التي كانت بمقر المديرية الولائية للضرائب والمتضمن لمبحثين :

أما المبحث الأول : نظرة عامة عن المديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي والمصالح المشكلة لها.

والمبحث الثاني :خصص لعرض النتائج المتوصل لها من عملية الرقابة ومناقشتها .

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

يلجأ المكلف بالضريبة ,في كثير من الأحيان, إلي حيل شتى وتصرفات عدة بهدف التخلص من دفع المستحقات الضريبية وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي , ولهذا السلوك السلبي ,أثار وخيمة علي التحصيل الجبائي, و موارد الخزينة العمومية .وعليه وبالنظر إلي خطورة هذه الظاهرة ,وتعدد أبعادها علي مختلف الأصعدة , زاد من تكاثف جهود الإدارة الجبائية , نحوى تبنى أطر تشريعية وتنظيمية, جادة لمجابهتها والحد منها ,و ذلك في إيطار الرقابة الجبائية لمختلف التصاريح الضريبية , والمخرجات المحاسبية, المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة , والتدقيق المحاسبي يعتبر كأبرز تلك الأليات .لتفعيل الدور الرقابي. والكشف عن مختلف التجاوزات والمناورات التي تتضمنها, تلك التصاريح والمخرجات المحاسبية ,والتي بدورها.لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة .

في هذا الفصل سوف نتطرق إلي المفاهيم النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وهي التهرب الضريبي والمراجعة الجبائية والتدقيق المحاسبي. لأغراض جبائية مع الإشارة إلى العلاقة بين التدقيق المحاسبي والمراجعة من حيث دعم وتفعيل الدور الرقابي، ثم التطرق الى عرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة,

وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار النظري .والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة (التهرب الضريبي .المراجعة الجبائية . التدقيق المحاسبي)
- ✓ المبحث الثاني : الدراسات السابقة. وما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها .

المبحث الاول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والعلاقة بين تلك المتغيرات.

تناولت الدراسة في هذا المبحث, ضمن المطلب الأول :ماهية التهرب الضريبي والمطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية والمطلب الثالث :التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية .

المطلب الأول :ماهية التهرب الضريبي :

عالجت الدراسة في هذا المطلب مسالة تعريف التهرب الضريبي ,تصنيفات التهرب الضريبي, طرق وأساليب التهرب الضريبي, أسباب ضهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي,قياس وتقدير ظاهرة التهرب الضريبي, طرق مكافحة التهرب الضريبي

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف تطرقت لمفهوم التهرب الضريبي أو الغش الضريبي , بحيث أن كل باحث تناول الموضوع من زاوية معينة , وهذا ما أوجد صعوبة لإ عطاء تعريف موحد و شامل ومتفق عليه ,من بين هذه التعاريف مايلي :

- التعريف الأول: "إن المقصود بالتهرب الضريبي تلك المخالفات المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي , كما يقصد بالتهرب الضريبي تلك الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي ,بجميع الطرق والأشكال سواء تعلق الأمر ,بالعمليات المحاسبية أو الحركات المالية" [1]
- تعريف ثاني :كما عرفة الإقتصادي **Camille Rosier** "يضم كل حركة مادية, كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات "[2]
- تعريف ثالث : يقصد بالتهرب الضريبي " ذالك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني ,عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا . وهذا بعد تحقق الحدث المنشئة لها , أو عدم نقل عبئها إلي شخص أخر , ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني, عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة "[3]
- تعريف رابع : "هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية, بوسائل الغش و الإحتيال للتخلص من دفع الضريبة, فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون, وفي أغلب الأحيان, هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة , وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته, أو لجهله بالقانون ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذالك. "[4]

من التعاريف السالفة الذكر يمكننا القول بأنها تتفق علي أن ظاهرة التهرب الضريبي هي:

---

[1] حميد بوزيد,جباية المؤسسات , الطبعة الثالثة ,ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر, 2010,ص, 39

[2] محمد طالبي ,الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995_1999,رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير,كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر,سنة 2001_2002 ,ص54

[3] ناصر مراد, تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر , مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة سطيف العدد 09 ,2009 ,ص 6

[4] أميرة بوباطة, دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها,مجلة المقاولتية والتنمية المستدامة,المجلد 03, العدد01,جامعة فرحات عباس,الجزائر,2021,ص 58.

- كل سلوك وعن نية قصد يحاول من خلالها المكلف بالضريبة التملص من دفع المستحقات الضريبية المترتبة عليه كليا أوجزئيا .
- وهو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.

كما أنه يستعمل في ذالك شتى الوسائل والسبل المشروعة و غير المشروعة لتحقيق مبتغاه

الفرع الثاني: تصنيفات التهرب الضريبي :

يصنف الغش الضريبي إلي عدة أصناف منها ,

أولاً:التهرب البسيط والتهرب المعقد

1 _التهرب البسيط :

يتمثل هذا النوع من التهرب في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل . وهذا من خلال تقديم تصريحات جبائية ناقصة تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو تأخر في تقديمها إذن : "كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة"[1]

2 _ التهرب المعقد:

و هو كل تدليس أو تزييف, يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة .كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير , أو يضخم النفقات , وعليه فإن التهرب المركب هو كل مناورة تهدف إلي طمس ,كل أثار السلوك المتبع, من أجل تظليل أعوان إدارة الضرائب ,

, ويتميز هذا النوع من التهرب بأنه يجمع كل عناصر الجريمة وهي :

- عنصر النية :أي أن المكلف علي دراية بأن الفعل غير مشروع
- عنصر المادي :والمتمثل في تخفيض أو إلغاء أساس الضريبة
- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلي مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة .[2]

ثانياً: التهرب الوطني والتهرب الدولي:

في هذا النطاق يصنف التهرب إلي ما يليي[3]:

1 _ التهرب الوطني أو المحلي :

يمكن تعريفه **بأنه** كل إستعمال ,لطرق وممارسات تهرب ,من قبل المكلف بالضريبة . محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية, الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية .ويمكن تعريفه بأنه كل تهرب يتم داخل حدود الدولة .و بذلك يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

2 _ **التهرب الدولي** :

---

[1] *jean Cloud Martinez , la fraude fiscal ,PUF. Paris .1984.P P:91-92*

[2] رشيد ونادي ,دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ,أطروحة لنيل شهادة الماجستير,تخطيط,العلوم الإقتصادية,كلية العلوم الإقتصاديةوعلوم التسيير,جامعة الجزائر, الجزائر,2001\2002, ص,35

[3] ناشد سوزي عدلي, ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها علي إقتصاديات الدول النامية ,جامعة الإسكندرية, مصر ,1999,ص 21.

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد ,وتحويلها إلي بلد أخر يتميز بالجاذبية الجبائية , وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة ,وهذ النوع من التهرب يرجع إلي التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير لحركة رؤوس الأموال .

الفرع الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي,

إن التهرب الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي .سواء الدخل. أو الربح .أو حجم رقم الأعمال ,ويمكن تصنيف طرق وأساليب التهرب الضريبي كمايلي:

أولاً: التلاعب المحاسبي

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى , و بإعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية , حيث تقوم بمقارنة ماجاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية ومدى مطابقتها .للوضعية المالية للمؤسسة .

كما تعتبر حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت مضبوطة ومحكمة ومنظمة. وفي الوقت نفسه تعتبر دليل ضد المكلف إذا كان يشوبها الغموض والتناقض.[1]

1 تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية:

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة , ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا تتم المبالغة فيها ولقد حدد القانون الجبائي شروط عامة لخصم الأعباء وهي [2]:

- إستغلالها في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها .
- تتعلق بعبء فعلي و أن تكون مدعمة بمبررات كافية.
- هذه الأعباء مترجمة في إنخفاض صافي الأصول.
- أن تكون مدرجة ضمن اعباء السنة المالية التي صرفت خلالها.

إلا أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها مايلي[3]:

- تقييد النفقات الشخصية غير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة . مثل تسجيل مصاريف إصلاح وصيانة السيارة الشخصية بإسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية .
- تسجيل الترميمات المباني الخاصة. بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها

[1] نصر رحال, محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة,رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية, ,كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية,جامعة قاصدي مرباح ورقلة ,الجزائر,2006-2007 ,ص 37

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب,االدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة, جوان 2021 ,الجزائر,ص 10

[3] نصر رحال, مرجع سبق ذكره ,ص 37

- تسجيل مصاريف السفر إلي الخارج علي أساس أنها تتعلق بمهمة عمل في إطار الوضيفة وفي الواقع مصاريف إضافية لا تتعلق بنشاط المؤسسة
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع مقتنيات تخص المسيرين مثل الأثاث المنزلي

2 العمال الوهميين والوضائف الوهمية :

حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين عبارة علي وثائق فقط . ويقوم بتسجيل أجور ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم كتلة الأجور ومن ثم التكاليف , وهذه الأجور المسجلة في المحاسبة تعمل علي تخفيض الربح الخاضع للضريبة وهو ما يؤدي إلي تخفيض الضريبية >[1]

3 تقنية الإهتلاك :

ويقصد به الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحصل في قيمة الإستثمارات بفعل الإستعمال والتقادم. وبعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة لأصول الممتلكة للمؤسسة .

ويحسب الإهتلاك علي أساس ثمن شراء الإستثمارات ويستثنى الرسم علي القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للإسترجاع , ويحسب علي أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم غير قابل للإسترجاع [2]

ويعتبر الإهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة وهو عبء من أعباء الإستغلال.

وتقنية الإهتلاك تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم ويتم ذالك ب:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخيم مخصصات الإهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة , علي سبيل المثال ألة إنتاجية عمرها الإنتاجي 10سنوات أي تهتلك بنسبة 10%
- من قيمة الإستثمار لكل سنة , فيقوم المكلف بتسجيل قسط الإهتلاك في محاسبتة لمدة سنتين فقط أي بنسبة 50% لكل سنة محاسبية , أو لمدة أربع سنوات بنسبة 25 %>[3]
- تطبيق الإهتلاك علي أساس ثمن الشراء بكل الرسوم ,وذالك لتضخيم القيمة الأصلية القابلة للإهتلاك والتي تعتبر الأساس لحساب قسط الإهتلاك السنوي.
- الإخلال بشروط أو أحد شروط الإهتلاك القابلة للخصم وهي :

*أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور الزمن.

* أن لا تتعدى الإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك.

---

[1] -*Margairaz André. La fraude fiscales et ses succédanée Comment on échappe à l'impôt. Edition.blonay.suisse.1988:P.27*

[2] **المادة 141 ,من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021**

[3] فلاح محمد, الغش الضريبي وتأثيره علي دور الجباية في التنمية الإقتصادية , مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر,1997,ص ,57

*أن تكون هذه الأصول محل إستغلال مسجلة في سجلات المؤسسة.[1]

4 _تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة تقليص أو إغفال بعض الإيرادات في التقييد المحاسبي, من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخفيض من قيمة الضريبة ,حيث يصرح بإيرادات أقل بكثير مما هو محقق فعلا وبالتالي أرباح أقل وبالتالي مستحقات ضريبية أقل, مما ينتج عنه حرمان الخزينة من أوعية مالية معتبرة .

وفي هذا الصدد يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- عدم تسجيل المبيعات, وذالك عن طريق البيع نقدا وعدم تحرير فواتير البيع حتى لايكون هناك أي أثر لعملية البيع في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة
- كذالك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع الفضلات والمهملات الناتجة عن إستعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف المصنعة في الصناعات التحويلية
- ولكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلي تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات أو تخفيضات تجارية ممنوحة للزبائن[2]

ثانياً: التلاعب المادي والقانوني

بالإيضافة إلي التلاعب المحاسبي يلجأ المكلف إلي إستعمال طرق وأساليب أخرى للغش الضريبي , والمتمثلة في كلا من: التلاعب المادي والتلاعب القانوني

1 التلاعب المادي:

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية , وهذا النوع , يعد من أخطر أنواع الغش الضريبي و ذالك لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي .

وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط للتقليل من العبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة .[3]

2 التلاعب القانوني:

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الإلتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلي تنظيم أو لإستعانة بأشخاص مختصين, يأتي نوع أخر من التهرب أكثر تنظيما وأرقى تقنية , اين يعمد المتهرب إلي ممارسة عمليات وهمية , لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير ,أو فواتير دون شراء أو بيع وهو الأخطر وذالك عن طريق كتابات متناسقة متكاملة فيما بينها لدرجة ,أن لاتجد فيها مجالا للشك.[4]

---

[1] **المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,لسنة 2021**

[2] **نصر رحال ,مرجع سبق ذكره ,ص 40**

[3] **بشرى عبد الغني,** فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(2009-1999), أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير(نقود مالية وبنوك),كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية, جامعة تلمسان, الجزائر, 2010\2011,ص40

[4] عيسى بولخوخ, الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ,مذكرة لنيل شهادة الماجستير, كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير,جامعة باتنة,الجزائر,2004,ص: 14

2-1 تكييف وتصنيف الحالات القانونية :

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلي وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل, وهذا الشكل من الغش يحتاج إلي إختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها , والمثال علي ذالك الأكثر شيوعا في هذا الصدد , يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف علي

أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لايدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات, فالعقد موجود وليس وهميا إلا أنه هناك غش في تكييفه.

و كذالك عمليات التوزيع التي تقوم بها الشركة علي المساهمين في شكل رواتب وأجور ,وذالك لتخفيض أساس فرض الضريبة, والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائما إلي إيجاد الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.[1]

2-2 العمليات الوهمية :

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية ,يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة, ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش الضريبي وذالك لكونه يعمل علي إرساء مجال إقتصادي غير شرعي ,خفي عن أنظار الإدارة الجبائية وبعيد عن كل مراقبة ومن صوره:

- تعويضات الرسم علي القيمة المضافة , لم تدفع أبدا للخزينة العمومية .
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ ومصاريف وهمية.
- إسترجاع الرسم علي القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.

وهذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني الشكلي وكمثال علي ذالك: تقوم مؤسسة أ بشراء بضاعة بدون فواتير وبثمن أقل من المتداول في السوق ,من مؤسسة أخرى ب . حيث تقوم المؤسسة أ بالتعامل مع مؤسسة وهمية ,تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهضة الثمن مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلا. بعد ذالك تقوم المؤسسة أ بتحرير صك بنكي للمؤسسة الوهمية للتسوية الشكلية أي عبر تحصيل الصك البنكي و أن تعيد المبلغ للمؤسسة أ نقدا مقابل عمولة ,يتلقاها صاحب المؤسسة الوهمية . وهذا التلاعب يسمح للمؤسسة أ بتبرير سعر التكلفة لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .[2]

ثالثاً: طرق أخرى للتهرب الضريبي

وهي جميع الطرق التي يسلكها المكلف للتحايل غير الطرق المحاسبية وتنقسم إلي :[3]

1 **قبل فرض الضريبة :**

يلجأ المكلف إلي التهرب الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا كأن يقوم ب:

---

[1] - *Gaudemet Paul Marie;Précis de finances Publiques. Edition Montchrestien,Tome2.Paris,1970..P:313*

[2]- Lopez Christian.Nicole Stolowy. La facturation de Complaisance des les entreprises.l'hormatton.Paris.2001.P:07

[3] **نصررحال , مرجع سبق ذكره ,ص45**

- كأن يقوم بإخفاء هويته الحقيقة والتصريح بنشاط أسماء أشخاص متوفين, عجزة ,ذوو إحتياجات خاصة
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة أو عناوين وهمية لا وجود لها.
- التصريح بنشاط معين و مزاولة نشاط أخر

2 **بعد فرض الضريبة :**

أي بعد إنكشاف أمره للإدارة , و بعد إصدار الضريبة والشروع في تحصيلها, يعمد المكلف إلي دفع جزء بسيط منها أو عدم دفعها أصلا, أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد الكلي للضريبة والقيام بتحرير رزنامة التحرير الجزئي مع قابض الضرائب لتوقيف عملية المتابعة , ثم بعد ذالك يتراجع عنها.[1]

رابعاً: أسباب ضهور وتناهي ظاهرة التهرب الضريبي:

إن ظاهرة التهرب الضريبي يختلف نطاقها من بلد إلي أخر, ويبقى السبب الرئيسي في ذالك هو رغبة المكلف بالإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عليها للدولة ,إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول لتحقيق رغبته تتوقف علي عدة أسباب أهمها مايلي[2]:

- ضعف الوعي عند المكلفين يرجع إلي إعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وبأنه يستطيع الإستمرار في الإنتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة .

- عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الضريبية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني, مما ينتج ذالك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسيا مع الوعي الضريبي.
- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند إرتفاع معدلات الضريبة أو تعددها علي الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلي الاعتقاد بظلمها ويدفعه للتهرب منها.
- سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قل ميل المكلف نحو التهرب الضريبي أما عكس ذالك يجعل المكلف يشعر بالظلم مما يدفعه للتهرب الضريبي كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.
- تؤدي الصياغة القانونية للتشريع الضريبي دورا في تشجيع المكلف علي التهرب, فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا مما يؤدي بالمكلف عدم القناعة بالضريبة ويحاول التهرب منها, ولما تكون الصياغة ضعيفة تكثر الثغرات ,مما يدفع بالمكلف للبحث عنها للتجنب الضريبي
- مقارنة المكلف بين ما يحصل عليه من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب التهرب الضريبي.

[1] **مرجع سابق ,ص,45**

[2] خالد الخطيب. ,مقال عن التهرب الضريبي, مجلة جامعة دمشق, المجلد 16, العدد الثاني, جامعة دمشق كلية الإقتصاد 2000 ص,165

- كلما زادت درجة رخاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رخاؤه إلي إستثمار الضريبة غير المدفوعة لتعود عليه بأرباح تفوق الغرامة المالية المسلطة عليه في حالة عدم الدفع.
- يختلف نطاق التهرب الضريبي, بإختلاف الظروف الإقتصادية ,فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الإنتعاش, مع مراعات موقف الدولة تجاه التهرب الضريبي, حسب الظروف الإقتصادية للبلاد.

- **ظاهرة الرشوة والفساد الإداري**:

والتي لها تأثير كبير علي التهرب الضريبي والمتمثلة في أنتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة . الجبائية حيث أن البعض لا يتورعون في إستلام الهدايا والهبات من المكلفين بالضريبة والمؤسسات والتي هي في الحقيقة رشاوى الغرض منها غض الطرف عن التجاوزات والأخطاء التي تحملها ملفاتهم الجبائية .ولعل إنتشار هذه الظاهرة المرضية بين بعض الموظفين مرده نقص الرقابة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين الذين تثبت إدانتهم , وكذا قلة المرتبات والأجور التي يتقاضونها والتي في الغالب تكون سببا رئيسيا أمام تفشي هذه الظاهرة بين أعوان الإدارة الجبائية .[1]

خامساً: قياس وتقدير ظاهرة التهرب الضريبي

لقد أسلفنا سابقا, إن ظاهرة التهرب الضريبي, تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلي تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الإقتصادية ,ولقياس وتقدير هذه الظاهرة يعمد الخبراء لعدة مناهج وطرق ومعادلات رياضية وإحصائية أهمها مايلي[2]:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يقوم هذا المنهج علي التسليم بصحة الناتج الوطني الرسمي وبهذا يمكن أخذه, كأساس لحساب الضريبة التي يفترض تحصيلها وبمقارنة هذا الأخير ,مع حجم الضريبة المحصلة فعلا ,حيث تمثل الضريبة المتهرب منها الفرق بين الضريبة القانونية المحتملة والضريبة المحققة فعلا, والتي يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية :

$$LNP=PFL-PFR$$

حيث أن:

LNP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة .

---

[1] *Athman Kandil, Théorie Fiscale et développement. Expérience. Algérienne. SNED; Alger.1970 ,P. 133*

[2] بشرى عبد الغني, مرجع سبق ذكره,ص69

PFR: تمثل الضريبة المحققة .

وتتمثل الإنتقادات التي وجهت لهذا المنهج فيما يلي:

- ✓ أن هذا المنهج يفترض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني ويهمل الإقتصاد السري أو الدخل المتهرب من الضريبة , والذي يتم إغفاله في التقدير الحقيقي, للناتج الوطني الخام.
- ✓ يفترض هذا المنهج ,توفر الوعي الضريبي بدرجة عالية لدى المكلفين بالضريبة, وهو أمر يصعب تحقيقه.
- ✓ يقيس هذا المنهج حجم الإلتزام الضريبي, أكثر مما يقيس حجم التهرب الضريبي.[1]

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج علي حجم التهرب الضريبي والذي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة ,ويعتمد علي كل من معيار الدخل المحلي الخام والضريبة التقديرية ,وتحسب هذه الأخيرة, بتحديد سنة تمثيلية, يكون فيها التهرب الضريبي, عند الحد الأدنى وفقا للعلاقة التالية

الإقتطاعات الضريبية التقديرية=الناتج المحلي الخام للسنة المدروسةXنسبة الضريبةالموافقةللسنة التمثيلية

و بذالك يتم الحصول , علي مقدار التهرب الضريبي كما يلي :

V FF=POSES-POR

حيث:

POSE: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

يعاب علي هذا المنهج , أنه يقدر حجم التهرب الضريبي الإضافي, وليس التهرب الضريبي الكلي, وبذالك فهو يبرز تغير الأداء الضريبي, كما أنه مبني علي إفتراض النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام,[2]

3- منهج الإعفاءات الجبائية:

تستعمل هذه الطريقة عادة في الدول التي تستخدم العفو الجبائي بصفة متكررة, حيث يقدر حجم التهرب الضريبي, علي أساس المعلومات الواردة, في تصريحات المكلفين بالضريبة ,أثناء فترة الإعفاء الضريبي , والتي ينخفض فيها الميل للتهرب ويقوم المكلفون بالتصريح , بالمداخيل الحقيقية, ثم تتم مقارنتها بالمعلومات المأخوذة قبل فترة الإعفاء الضريبي, وقيمة الفرق بينهما, تمثل مبلغ التهرب الضريبي, إلا أن هذا المنهج لا يقيس إلا جزء من المداخيل المصرح بها, إضافة إلي أنه ورغم الإعفاءات الضريبية الممنوحة فإن بعض المكلفين لا يثق في السياسة الضريبية ولا يصرح بمداخيله الحقيقية مهما كان الأمر, وحتى في حالات الإعفاء الضريبي.[3]

[1] مرجع سبق ذكره 69
[2] مرجع سابق, ص70
[3] مرجع سابق ص70

4- منهج التحقيق الجبائي[1]:

يعتمد هذا المنهج علي التحقيق الجبائي لمجموعة المكلفين الذين لديهم ملفات لدى الإدارة الجبائية, أي المكلفين الذين يصرحون بأرقام أعمالهم وأرباحهم, حيث يتم تقدير التهرب الضريبي, من خلال قياس الدخل غير المصرح به والخاضع للضريبة, ويتم الكشف عنه من خلال أنواع الرقابة الجبائية, حيث تقوم الإدارة الجبائية بالمراقبة والفحص قصد التحقق من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة, ويتم تقدير التهرب الضريبي بإجراء الفرق بين الأسس الجديدة المشكلة من طرف الإدارة الجبائية, والأسس المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة , وهي الطريقة التي تعتمدعليها الإدارة الجبائية في الجزائر لمحاولة تقدير حجم التهرب الضريبي, وسيتم توضيح تطبيق هذا المنهج وكيفية إستخراج مبالغ التهرب الضريبي, من خلال إجراءات الرقابة الجبائية, ضمن دراسة الحالة .

سادساً: طرق مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

ولمواجهة ظاهرة التهرب والغش الضريبي والحد من تأثيراتها السلبية ,وخاصة علي الخزينة العمومية إتخذت الإدارة الجبائية منهجين وهما : الأسلوب الوقائي و الأسلوب العقابي. كمايلي:[2]

1- الأسلوب الوقائي:

ويتحقق ذالك بالدرجة الأولى إن أمكن إزالة أو على الأقل التخفيف من الأسباب الرئيسية المؤدية لوقوعه وتستخدم الدولة في ذالك الوسائل التالية :

- تبسيط النظام الضريبي يؤدي إلي إقناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحمله علي عدم التهرب منها.
- زيادة كفاءة الإدارة الضريبية تنظيما وأداء , كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فعالية كإنشاء قاعدة بيانات وشبكة معلومات واسعة ودقيقة, مع وضع برامج تدخلات ميدانية .
- تشديد الرقابة الجبائية علي المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي
- تكريس حق الإطلاع علي كل الدفاتر والمستندات والوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.
- إشراك وتحميل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين علي مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية .
- إنماء الوعي والحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة والمكلفين.
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الاوعية الضريبية وزيادة عدد المكلفين بالضريبة .
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان, ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات المتعددة الجنسيات.

2- الأسلوب العقابي:

---

[1] مرجع سابق, **ص71**

[2] إلياس قلاب ذبيح, مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ,أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير .محاسبة, علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر,2009\2010.ص 39.

إن كل الإجراءات الوقائية السابقة التي تهدف إلي منع حدوث التهرب الضريبي تبقى غير كافية , مما تضطر الدول إلي فرض عقوبات صارمة علي المتهربين من الضريبة . تؤدي إلي إمتناع البعض عن التهرب أو علي الأقل يترددون في الإقدام عليه. في حين العقوبات هي طريقة ردعية بشرط أن تطبق بصرامة , وقد تكون هذه العقوبات
مالية وجزائية , ولكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا والمتمثلة في الزيادات والغرمات, في حالة إكتشاف تجاوزات و إغفالات, يقصد من ورائها التهرب من الضريبة ,وقد تلجأ بعض التشريعات إلي تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة والتي تصاحبها أعمال إحتيالية كإخفاء بعض الأنشطة , أو تقديم وثائق مزورة تاييدا لقيوده أو العمد إلي القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة علي التهرب الضريبي من نوع الجرم المقترف.[1]

وعليه نرى أن الرقابة الجبائية تعتبر أحد أهم الإجراءات الوقائية والعقابية التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلي الحفاظ علي إمتيازات الخزينة العمومية , وهذا ما سنتطرق إليه بشيئ من التفصيل في ما يلي

المطلب الثاني : ماهية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري.

الفرع الأول: تعريف الرقابة

عرف الإقتصادي : فايول الرقابة علي أنها: "تقوم علي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير فقا للخطة مرسومة, والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة ,أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها, ومنع تكرارها".[2]

كما يمكن تعريفها علي أنها "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل تأكد من أن الأهداف قد تحققت , وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة ,كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث ,فتعمل علي التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا للمقاييس المقررة ."[3]

كما يمكن تعريفها : "هي العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات, عن مدى صحة العمليات والأحداث الإقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة, و كذلك توصيل النتائج إلي الأطراف المعنية"[4]

وعليه ومما سبق نستنتج أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة تحقق من مدى مطابقة, و الامتثال للخطة أو الطريقة المرسومة والتعليمات والقواعد المقررة , وتبيان نقاط الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها ,كما تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل علي التنبيه من الانحرافات المستقبلية.

---

[1] **إلياس قلاب ذبيح ,مرجع سابق ص,39**

[2] -محمد قاسم القزويني, مهدي حسين زويف: المفاهيم الحديثة للرقابة ,دار النهضة العربية, القاهرة,1993, ص25

[3] أحمد عبد المولى الصباغ, كامل السيد أحمد العشماوي ,عادل عبد الرحمان أحمد ,أساسيات المراجعة ومعاييرها, دار النهضة العربية , القاهرة,2008,ص7

[4] د,احمد حجاج, د كمال الدين سعيد ,المراجعة بين النظرية والتحقيق, دار المريخ للنشر الرياض ,المملكة العربية السعودية ,1989,ص23.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر أهمها:

التعريف الأول: هي عملية منهجية, يسعى من خلالها المدقق' للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية, المودعة من طرف المكلفين بالضريبة بهدف الكشف عن الوعاء الحقيقي للضريبة ,وتتطلب عملية التدقيق الجبائي جملة من الضوابط والمعايير المهنية ,"[1]

التعريف الثاني:أنها"فحص للتصريحات, و كل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها, سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية, و ذالك بقصد التأكد من معلومات ,التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ."[2]

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية" هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية, للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة, في إطار قوانين محددة, تهدف إلي التقليل من التهرب الضريبي, وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني"[3].

وعليه يمكن القول من خلال التعاريف سالفة الذكر أن:

- أن الرقابة الجبائية تعني مراقبة السير الحسن لتطبيق النظام الجبائي التصريحي من قبل المكلفين بهدف التقليل من التهرب الضريبي وتحقيق مبدأ العدالة في تحمل العبء الضريبي والمحافظة علي موارد الخزينة العمومية.
- الرقابة الجبائية حق قانوني ممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع في إيطار تنظيمي وتشريعي معين.
- تعد الرقابة الجبائية عملية ,منظمة تقام وفقا لإجراءات وتحقيقات ,لمختلف التصريحات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة

الفرع الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية.

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[4]

أولاً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

ثانياً: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلي التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والاساليب الشرعية وغير الشرعية, لذالك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر

---

[1] عبد الرحيم لواج,فيصل بوزيان,وليد حيماني,دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ,مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية,مجلد05,العدد01, الجزائر, 2021,ص73

[2] عيسى بولخوخ, مرجع سابق , ص, 53

[3] سهام كردودي, المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ,مذكرة ماجستير في علوم التسيير,جامعة بسكرة, الجزائر,2009,ص ,90

[4] عوادي مصطفى, الرقابة الجبائية علي المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري, مطبعة مزوار,الجزائر,2009,ص11

من أولويات الإدارة الجبائية, والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها, وذالك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة, علي مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية ,والتي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي و الضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.[1]

الفرع الرابع: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية, ,إدارية ,إقتصادية ,إجتماعية , والتي يمكن إيجازها فيما يلي,[2]:

أولاً: الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة, وحرصا علي ذالك ترتكز الرقابة الجبائية علي مبدأ المسؤولية والمحاسبة ولمعاقبة المكلفين علي ارتكابهم أية مخالفات أو إنحرفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

ثانياً: الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية, وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات, والتي تساعدها, في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الأثار الناجمة عن ذالك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية .

- "إمكانية كشف الثغرات القانونيةالتي تساعد علي التملص من الضريبة.
- تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين بالضريبة".[3].

ثاثاً: الهدف الإقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية للمحافظة علي الأموال العمومية, من التهرب الضريبي ,وحمايتها لضمان أكبر حصيلة ضريبية والتي تنعكس علي الإنفاق العام , وإنعاش الإقتصاد الوطني, وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الإقتصادي و المجال الضريبي.

رابعاً: الهدف الإجتماعي

علي الصعيد الإجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها , مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته وهذا سعيا منه لتكريس لمبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة.

الفرع الخامس: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر [4]

تعتبر الرقابة الجبائية بمختلف انواعها إحدى الوسائل المهمة, التي تستخدمها الإدارة في مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي ومختلف أشكال المناورات والتدليس التي يلجأ إليها المكلف بغية التهرب من جميع إلتزماته تجاه الخزينة العمومية .فنجد فعاليتها تتأسس علي مقارنة المعلومات التي إحتوتها الملفات

---

[1] **مرجع سابق ص,11**

[2] محمد طالبي,الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ,رسالة ماجستيرفي العلوم الإقتصادية. جامعة الجزائر,2002,ص,54

[3] خلاصي رضا, المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها, رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية, فرع التسيير, جامعة الجزائر, ,.الجزائر 2001 , ص44

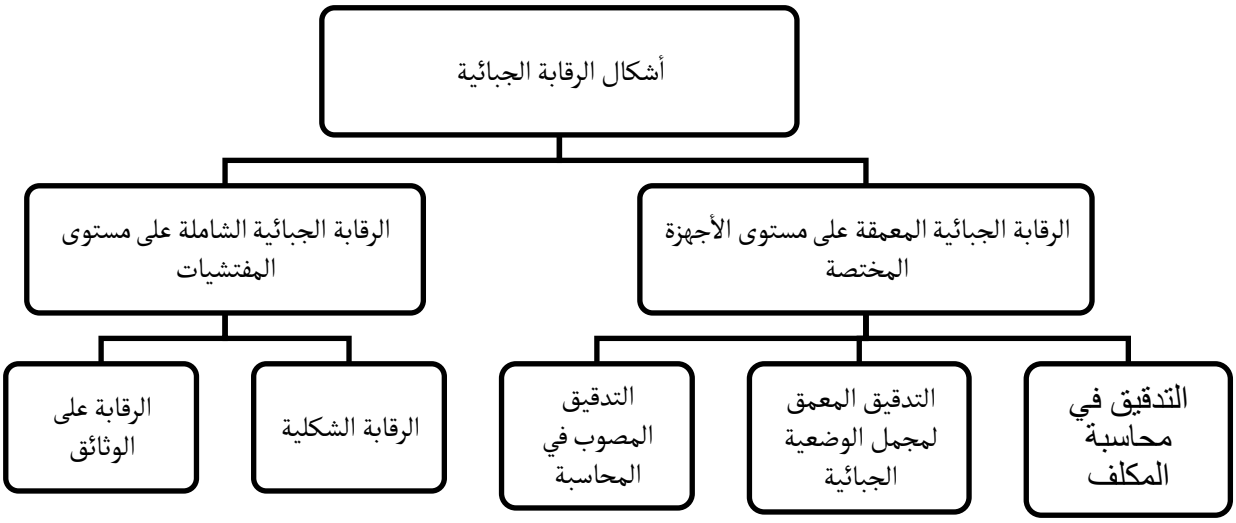
[4] نصر رحال ,مرجع سبق ذكره ص.71,

الجبائية والمصرح بها من قبل المكلفين والمعطيات الخارجية الواردة لها ,فيمكن تقسيمها من حيث مكان معالجة الملف الجبائي للمكلف ,بالضريبة.[1]

أولاً: الرقابة الداخلية: وهي التي تتم علي مستوى المصالح القاعدية ,مفتشيات الضرائب ,بشكل سليم وشامل.

ثانياً: الرقابة الخارجية: وهي التي تتم علي مستوى المديريات أي علي مستوي مصالح مختصة, وفي العادة يكون عملها خارجي. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-1):أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر



المصدر :من إعداد الطالب بناء علي معلومات مأخوذة من المديرية الولائية للضرائب

أولاً: الرقابة الداخلية:

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكاتب علي مستوى مفتشيات الضرائب, للملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة ,بناء علي ما تحتويه تلك الملفات ,من تصاريح ووثائق مختلفة, ومفتشية الضرائب هي المخولة والمكلفة قانونا بإجراء هذا النوع من الرقابة وبشكل دوري ولأهداف مسطرة مسبقا, وتنقسم إلي نوعين من الرقابة وهي كالتالي:[2]

1:الرقابة الشكلية :

تبدا الرقابة الشكلية منذ إستلام المصلحة لمختلف التصاريح المرسلة والمودعة من قبل المكلفين بالضريبة, وهي تغطي جميع العمليات التي تهدف إلي الفحص الشكلي, لتلك التصاريح بطريقة منتظمة وغير إنتقائية , من حيث تصحيح الأخطاء الحسابية الملاحظة, والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء

[1] **نصر رحال مرجع سبق ذكره ص71,**
[2] **,مرجع سبق ذكره ص71**

الضريبي."[1] وكذا التحقق من هوية المكلفين, إمضاء وختم المكلف, في تلك التصاريح, حتى تكتسب الصبغة القانونية وتتم عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من تلك التصريح الشهرية والتصريح السنوية مع كشوفات المطابقة وقوائم العملاء, وبطاقات الربط التي هي بحوزة الإدارة ,وعليه فإن هذا النوع من الرقابة الجبائية, يعتبر أساسي, حيث يهدف إلي ضمان صحة وصدق تلك التصاريح المقدمة دون التعمق في محتويتها,

أما في حالة نقص في المعلومات المقدمة في تلك التصريحات, والتي من شأنها أن تثير الشك في مصداقيتها, يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات, و التوضيحات ,فإن تعذر عليه الحصول علي المعلومات الكافية فإنه يقوم ببرمجة ملف المعني للرقابة علي الوثائق.

2: الرقابة علي الوثائق:

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة علي الوثائق ,تتم بصورة إنتقائية لبعض الملفات ,وذالك بإجراء فحص نقدي وشامل, للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين, وذالك من أجل العمل علي مراقبة الأرقام ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة من أطراف خارجية مثل الكشف عن تحويلات أموال لتسوية فواتير الأشغال ,أو خدمات مقدمة ,أو تسليم بضاعة , من قبل المحاسب العمومي للخزينة , وكشوفات المطابقة التي تصل المصلحة , قوائم العملاء التي يتم التصريح بها من قبل مؤسسات إنتاجية أخرى تعاملت معها مؤسسة المكلف ,,,,إلخ ومنه نجد ,أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل تلك النقاط سالفة الذكر ومقانتها وترابطها مع السنوات السابقة في حال العقود المبرمة من طرف المكلف مع مؤسسات تفوق السنة المالية الواحدة ,بغية إكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة.[2]

فالمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية [3]تنص علي تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية ,يجوز لها أن تطلب من المكلفين كتابيا كل المعلومات والتبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة كما تحدد طلبات المعلومات والتبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة ب30يوما وهي المدة القانونية بدءا من تاريخ إستلام الطلب أما بعد إنقضاء المدة القانونية وعدم ورود الرد للمصلحة من قبل المكلفين فإن المصلحة مخولة ببدئ إجراء الوجاهي لتصحيح تلك التصريحات

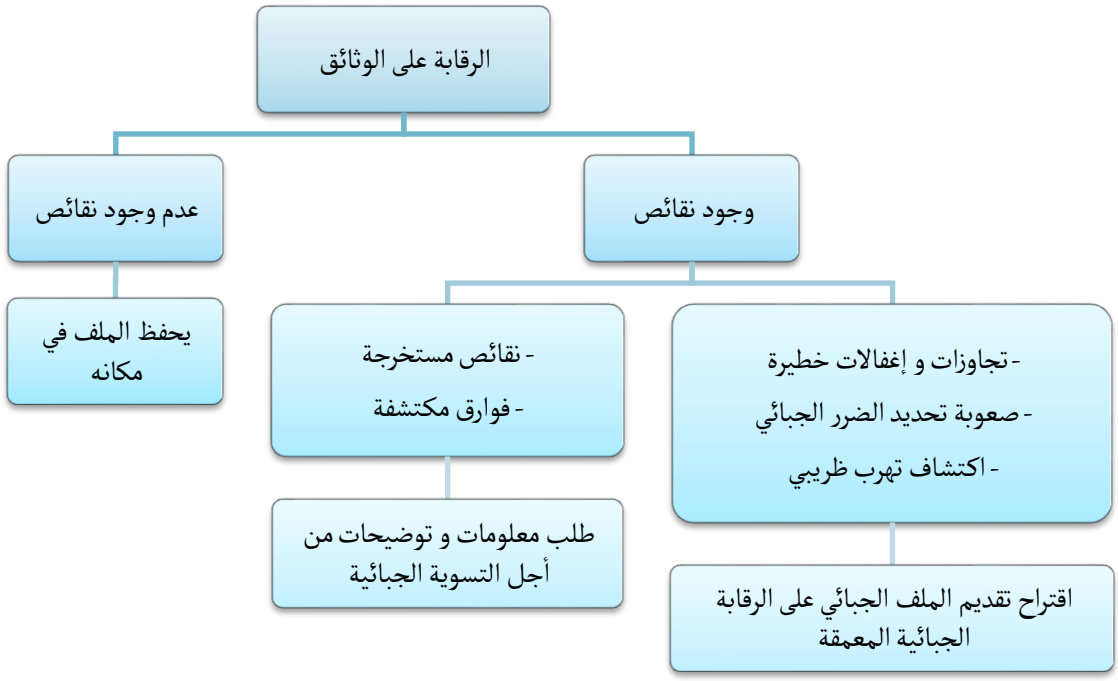
الشكل التالي يوضح كيفية سير عمل تلك الرقابة من طرف مفتش الضرائب,

شكل (1-2): الرقابة علي الوثائق

[1] J. P Casimir: le singes extérieures de revenu libraire l'université Paris: 1979 P 145

[2] نصر رحال .مرجع سبق ذكره ص **71**

[3] وزارة المالية قانون الإجراءات الجبائية, المادة 19 ,الجزائر 2021



المصدر: من إعداد الطالب بالإستعانة بالدليل الرقابة علي الوثائق نسخة 2004 .المديرية الولائية للضرائب إيليزي

ونظرا لكثافة الملفات الجبائية يصعب علي مفتش التدقيق بشكل معمق لكافة التصريحات المقدمة , فتلجأ الإدارة الجبائية إلي الرقابة المعمقة في عين المكان. خارج عن نطاق المفتشية ليحول الملف إلي الهيئة المختصة, وعليه نجد أن الهدف من الرقابة علي الوثائق هو إكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة, كما تساعد في إختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقةمن أجل تطهيرها .[1]

ثانياً الرقابة الخارجية:

بخلاف الرقابة الشاملة , تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد النشاطات المكلفين, إذ تهدف هذه التدخلات إلي التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة في محاولة لكشف عن إحتمال التهرب وهذا بمقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة بأرض الواقع"[2]

لأربع سنوات لم يمسها التقادم كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء علي مستوى نيابة المديرية الولائية للرقابة الجبائية أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الإختصاص ,أما التمييز بين أنواع الرقابة الجبائية يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة والأهداف المسطرة. في حين المعايير المعتمدة في إحالة ملف جبائي للرقابة المعمقة عديدة أهمها :

[1] إلياس قلاب ذبيح ,مرجع سبق ذكره ص 46

[2] Michel Bovier. Marie Christine l'administration fiscale en France PUF.Paris .1988. P.47.

- ✓ التصريح بالعجز المتكرر
- ✓ النقص المستمر في الربح المحقق
- ✓ إشارة واضحة بوجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها.

أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة يجب أن لا تقل رتبهم عن مفتش للضرائب , كما يتم الإنتقال إلي مكان مزاولة نشاط المكلف لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة , وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في :[1]

- ✓ التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة. **Vc**
- ✓ التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE
- ✓ التدقيق المصوب في المحاسبة (تم إستحداثه بموجب قانون المالية 2010) VCP

1 _التدقيق في محاسبة المكلف :

يعد التدقيق في محاسبة المكلف أحد وسائل الرقابة الجبائية , وذالك بالفحص الدقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة , كما عرفتها المديرية العامة للضرائب <هي مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته , وتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها >[2].

2 _التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية :

حيث عرفته المديرية العامة للضرائب علي أنه < مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به , أي بصفة عامة التأكد من التصريحات علي الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر, فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية).

أما **الإقتصادي** [3] **Thierrry lambert**فقد عرفه علي أنه << مجموعة العمليات التي تهدف إلي مراقبة صحة التصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة علي الدخل وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة حياة المكلف بالضريبة ,>>. كما يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بعد القيام بالتدقيق المحاسبي, سواء بإسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة , أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح علي مجمل دخله حتى ولو لم يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري وهذا نظرا للثراء الملفت كإمتلاك عقارات منقولات باهضة الثمن أما الضريبة التي يتم التدقيق فيها فهي الضريبة علي الدخل الإجمالي IRG فقط.

3 التدقيق المصوب في المحاسبة : تم إستحداثه مؤخرا كأحد أنواع الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة ,[4] VCP,

---

[1] **إلياس قلاب ذبيح ,مرجع سبق ذكره,ص 47**

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .وزارة المالية ميثاق المكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة الجبائية .2017

[3] *Thierry Lambert. Vérification fiscale personnelle. Economique. Paris.1984.P: 08*

[4] *Note 14/MF/DGI/DRV/2010 du 07/02/2010.*

والمنصوص عليه في المادة 20مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز عن سابقيه بعدة خصائص من بينها

- ✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين , وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته لمدة تقل عن سنة مالية واحدة ,
- ✓ لايمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش علي الأقل.
- ✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام بإستثناء بعض النصوص.
- ✓ لايمكن تحت طائلة بطلان الإجراء, أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
- ✓ يمنح للمكلف أجل 30يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.
- ✓ إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلي الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق , ولاكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقويم المتمم عند التقويم المصوب .[1]

الفرع السادس : الإيطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان إمتيازات الخزينة العمومية , وذالك بالكشف عن مختلف عمليات التهرب الضريبي .ولضمان نشاطها علي أكمل وجه . فقد حدد القانون الجبائي إيطارها التشريعي والتنظيمي , وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام بمهامها في شروط قانونية محددة ,وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة إلتزمات , فقد منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة , والتجاوزات المحتملة ,

أولا: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر :

1 :الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية في الجزائر:

1_1 : مديرية الأبحاث والمراجعات:

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم :98\228 الصادر في :1998\07\13,[2] والمتضمن التنظيم الإداري والمركزي لوزارة المالية , وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية علي المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها ,كما أن إختصاصها يمتد عبر التراب الوطني, وتنحصر مهامها في تحديد إختيار المكلفين بالضريبة الذين سوف يقع عليهم التدقيق, من خلال برنامج مسبق لإنتقاء الملفات الجبائية ,وهذا بإقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بتلك الملفات , ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق علي البرنامج المقترح أو تعديله, كما تسند لمديرية الابحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال لأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق علي أن يتجاوز رقم الأعمال: 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات, و رقم أعمال10.000.000دج سنويا بالنسبة للنشطات الأخرى, أما

[1] المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010, الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ31\12\2009,ص 9.

[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. المرسوم التنفيذي .رقم 228 العدد 98 الصادر بتاريخ 13 \07\ 1998**

الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي وإسترجاع حقوق الخزينة العمومية و ذالك بوضع إستراتيجية وخطة عمل تهدف إلي:[1]

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

في حين يحتوى الهيكل التنظيمى لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب علي اربع مديريات فرعية علي المستوى المركزي, وثلاث مصالح خارجية علي المستوى الجهوي والمحلي:[2]
أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام أهمها:

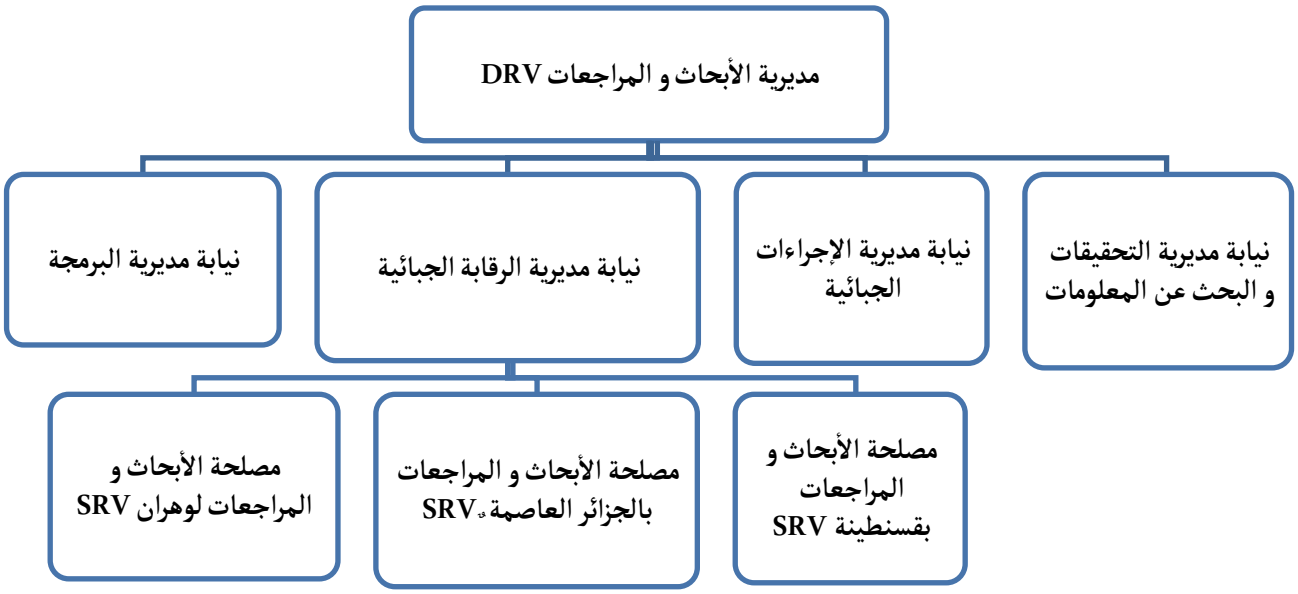
- ✓ تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية, للأنشطة التي تضبطها المديرية المركزية .
- ✓ تنفذ كل عملية تدقيق بأمر من وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو السلطات المختصة بالإتصال مع مختلف الهيئات, كما تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لإختصاصها [3].

الشكل (1-3) يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات

[1] *Bulletin des services . fiscaux. DGI; N°19; Alger .Print. 2000. P.P 74 _78*

[2] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327المؤرخ في 18\09\2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية العدد59 الصادرة بتاريخ24\09\2006. ص.9

[3] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ:18\09\2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها, الجريدة الرسمية العدد 59الصادر بتاريخ24\09\2006ص9



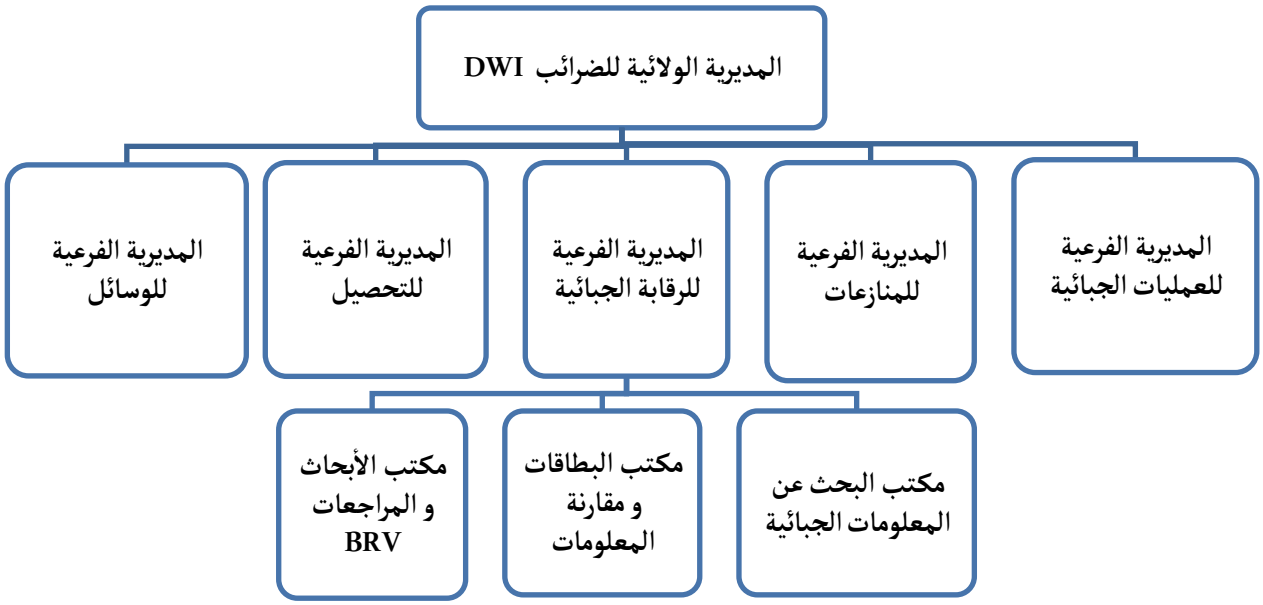
المصدر: من إعداد الطالب بناء علي معلومات من الجريدة الرسمية العدد 59 بتاريخ: 24\09\2006ص 09.

2_1: المديرية الولائية لفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلي المصالح المركزية والجهوية , فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعمليات الرقابة الجبائية تحت رعاية المديرية الفرعية الرقابة الجبائية ,إذ تعد هذه المديرية الهيئة المختصة بالرقابة علي مستوى إقليم وحدود الولاية,[1] بشرط أن يكون المكلفون الخاضعون للتحقيق لم يتعد و رقم الأعمال السنوى المشروط لدي مصالح الرقابة الجبائية علي المستوى المركزي.أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز .

الشكل (1_4) :الهيكل التنظيمي للمديرية للضرائب

[1] المواد 52-55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وصلاحيتها لوزارة المالية المؤرخ في 12\07\1998 الجريدة الرسمية العدد 79الصادر بتاريخ 25\10\1998, ص23



المصدر من إعداد الطالب بناء علي معلومات من الجريدة الرسمية عدد رقم43 بتاريخ 20.ص.2005|6|22

يضم ثلاث مكاتب وهي[1]:

- ✓ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .
- ✓ مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- ✓ مكتب الأبحاث والمراجعات.

ومن أبرز المهام المسندة لهذا الجهاز مايلي:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة. قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة. وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات الواردة لدى المصلحة عن المكلفين بالضريبة.
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم إقترحات من شأنها تحسين مستوى البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- إستقبال المعلومات المحصل عليها وتصنيفها وتوزيعها علي المفتشيات الضرائب المعنية لإستغلالها.
- تقديم كل الإقترحات والأراء الرامية إلي تحسين حفظ المعلومات, و إستغلالها مع مراقبة طريقة إستغلالها.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الأجال المحددة

[1] *Bulletin des services. Fiscaux.Op.Cit Page.72*

- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر علي تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها.[1]

2 الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية :

ومواكبتا للتطورات . تسعى الدولة الجزائرية إلي عصرنة الإدارة الجبائية عن طريق إستحداث هياكل جديدة والمتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات , DGEو مركز الضرائب CDI و المركز الجواري للضرائب CPI, بغية التحكم بشكل فعال في تسيير ملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الذين هم في تزايد مستمر من عام لأخر, حيث سطرت لإدارة الجبائية قواعد سير متجانسة وحديثة علي المستوى التشريعي والتنظيمي "[2]إبتداء من سنة 2002 ,بهدف تخفيف الضغط علي الأجهزة الرقابية السابقة ومحاربة لكل أشكال التهرب الضريبي.

1_2 : مديرية كبريات المؤسسات DGE:

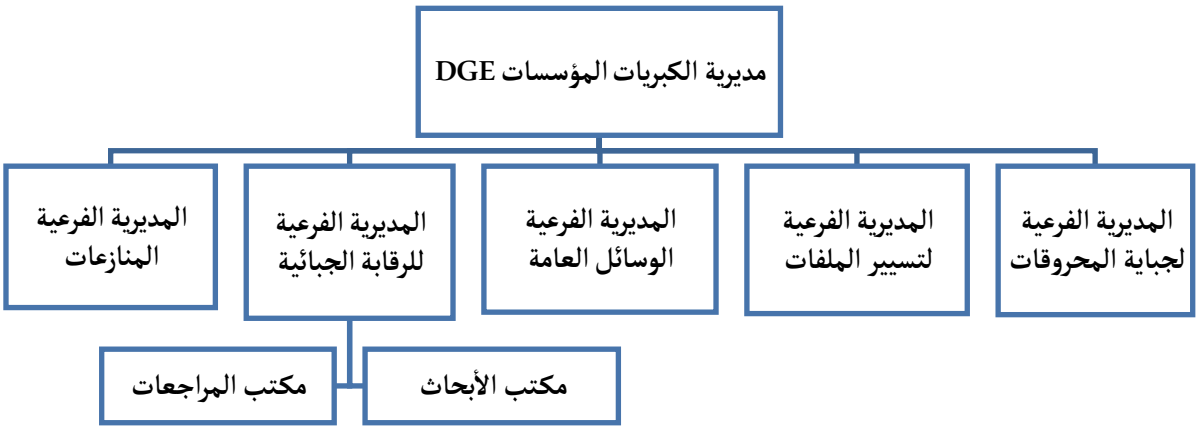
أستحدثت هذه المؤسسة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02\303 المؤرخ في 28\09\2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي[3] 02\494 المؤرخ في 26\12\2005 والتي أو كلت لها صلاحيات علي المستوى الوطني, لكونها مكلفة بتسيير كبرى المؤسسات الإقتصادية العامة والخاصة التي يفوق رقم أعمالها 100.000.000دج ,بدأ بتحديد الوعاء الضريبي إلي التحصيل ثم الرقابة الجبائية والمنازعات ,وهي مكونة من عدة أقسام ومصالح كما هو موضح في الهيكل التنظيمي التالي,

الشكل (5-1) :يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات DGE

[1] *Bulletin des services. Fiscaux.Op.Cit Page.72*

[2] **مصطفى عوادي .مرجع سبق ذكره ص 43**

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المرسوم التنفيذي رقم 02 العدد494 المؤرخ في 26 \12\2005**



المصدر :من إعداد الطالب بناء علي معلومات من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 بتاريخ 18\9\2006 ص 10.

2_2 : مراكز الضرائب CDI:

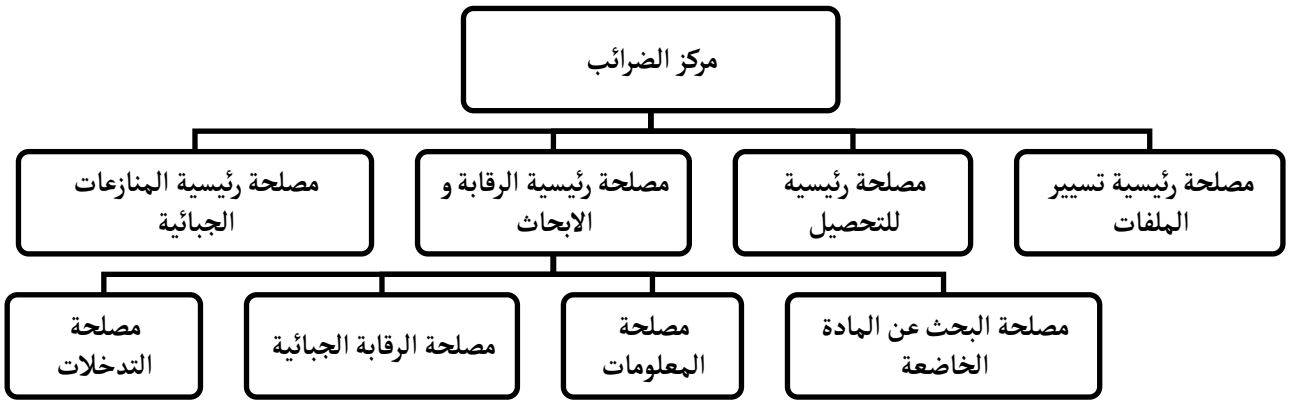
وهي مصالح تنفيذية تنشط علي المستوى المحلي وهذا لقربه من المكلفين بالضريبة وهي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب, تم إستحداثها [1]وفقا للمادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في :18\09\2006, أسندت لها مهام , تسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للنظام الحقيقي . ويحققون أرقام أعمال سنوية لا تتجاوز. 100.000.000 دج ,إذ يقوم المركز بكل مراحل تسيير الملفات الجبائية :من تحديد الوعاء إلي التحصيل ثم الرقابة الجبائية والبت في مختلف المنازعات التي يمكن أن تحصل .في حدود صلاحياته وله عدة صلاحيات أبرزها مايلي:

- ✓ التسيير والتكفل الحسن بملفات المكلفين ومراقبتها المستمرة و ذلك بالتصدي لكل مظاهر الغش والتهرب الضريبي.
- ✓ وفي حالة إثبات وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلي عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير.
- ✓ القيام بكل عمليات البحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة بهدف جمعها وتصنيفها وإستغلالها.
- ✓ إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة.
- ✓ تسوية النزاعات والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين هم تحت سلطته.

أما الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI والمصالح المشكلة له فهي كمايلي:

الشكل(1_6) :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المرسوم التنفيذي رقم 06 العدد 327 المؤرخ في 18\09\2006 ,ص22



المصدر :من إعداد الطالب بناء علي معلومات من المرسوم التنفيذي رقم: 06\327 بتاريخ: 18\09\2006 .ص22.

الفرع السابع : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية :

سنتطرق في هذا الفرع إلي المورد البشري المكلف بالرقابة ضمن الإطار القانوني والصلاحيات المخولة في إطار عملية الرقابة

أولا: الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية :

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها والتي تمارسها عن طريق موظفيها ,من خلال إجراءات التدقيق المحاسبي للمكلفين بالضريبة ومختلف المراجعات الأخرى الضرورية لتقدير الوعاء الضريبي ومراقبة الضريبة,[1] كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة إنتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته, وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية والرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليه, كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة, في حالة التوقف عن العمل وتعاد له عند استئناف العمل.[2]

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة , كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي, ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل للإدارة, كما يحرص علي ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية, ويسهر علي مدى تطبيق الضمانات

1المادة 190 الفقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,2009 ,ص 91

[2] المادة05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334المؤرخ في 27\10\1990 المتظمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.

الممنوحة للمكلفين في إطار عمليات التدقيق المحاسبي والجبائي. كما يقوم بصفة دورية بترأس إجتماع يضم رأساء فرق التحقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة لتقديم الملاحظات والإقترحات للازمة , بهدف تحسين شروط العمل ,كما يعمل علي نقل تقارير المراجعات إلي المديرية الجهوية للضرائب التابعة لها.[1]

2- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن يكون لرئيس مكتب الابحاث والمراجعات علي الأقل رتبة مفتش, وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمدقق جبائي كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق ,لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق كما يسهر علي حظور و مواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم, مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر علي تنفيذها, كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية, وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.[2]

3- الأعوان المدققين:

حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب أن يكونو ا حاملي رتبة مفتش ضرائب وهذا إلتزاما بالتشريع الجبائي الذي ينص علي : لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش علي الأقل.>[3] كما يسند إلي للأعوان المدققين مهام التدخل الميداني وأعمال المراجعة, بكل مراحلها مع الإيشارة إلي أن تنجز مهامهم علي مستوى مقرات المكلفين بالضريبة , بإستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المدير الولائي وبطلب من المكلف بالضريبة مع ذكر سبب مقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره أين تتم علي مستوى مكاتب المدققين علي مستوى المديرية الولائية للضرائب.

ثانيا: مسؤوليات الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية , يتعين عليهم إحترام قواعد أخلاقيات المهنة, وذالك بهدف التوازن بين حقوق و واجبات الأعوان أثناء القيام بواجباتهم , وحمايتهم من كل النزاعات التي يمكن أن تعترضهم .كما وضع المشرع عدة إلتزمات مترابطة بصفته كممثل للدولة , نذكر أهمها :

- ✓ تأدية الخدمة في إطار إحترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.
- ✓ تأدية اليمين أمام المحكمة و واجب الإلتزام بخدمة الدولة.
- ✓ ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة .
- ✓ تأدية الخدمة بكل إستقلالية وحياد تجاه المكلفين بالضريبة .[4]
- ✓ الإلتزام بالنزاهة و السر المهني و إحترام النظام الداخلي للإدارة .

كما يترتب علي عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات نوجزها في 3 نقاط رئيسية وهي [1]:

---

[1] **نوي نجاة مرجع سابق ص44**

[2] **مرجع سابق ص 44**

[3] المادة 20 الفقرة 2من قانون إجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 , لسنة2021

[4] دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب, المديرية العامة للضرائب طبعة سنة ,2007 ص ,ص 3, 13

1- المسؤولية المدنية :

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية , عند إلحاق الضرر بالغير و كنتيجة لخطأ أو عدم الإنتباه أو إهمال قام به العون شخصيا أو أعوان تحت مسؤوليته ,وهذا وفقا لمقتضى [2]أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري, ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسؤولا شخصيا عن عمله الذي أضر به الغير, إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري,

2- المسؤولية الجنائية:

يمكن إعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية, عندما يقوم بإرتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات, ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون أليا الإجراء التأديبي, ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة مايلي التعسف في إستعمال المنصب , إستغلال النفوذ, الرشوة , الإختلاس تزوير الوثائق والمستندات [3].....إلخ.

3- المسؤولية التاديبية :

يعتبر الموظف الذي يقوم بإرتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية, ويتعرض للعقوبات المقررة

حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة إلي 4 درجات مختلفة وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون وهي: التنبيه, الإنذار الكتابي, التوبيخ, التوقف المؤقت عن العمل, التنزيل من الدرجة النقل الجبري إلي غاية التسريح.

الفرع الثامن : الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله لأعوان الإدارة الجبائية الحياد عنه , حتى لاتتهم بممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون, فألزمهم بإتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية قبل وأثناء وبعد مباشرة عملية الرقابة .[4]

أولا: الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية :

إن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين سواء أكانو أشخاص طبيعيين أو معنويين. تكون محل فحص ومتابعة دقيقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية , وهذا للتأكد من مدى صحتها وصداقتها وعليه تتمتع الإدارة الجبائية , بحقوق قانونية تسمح لها بمباشرة مهامها علي أكمل وجه وتتمثل في :

1- حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية ,للتاكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين بالضريبة , وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة تلك التصريحات, بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها, كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة, ومنظمة ومعروفة من قبل الأعوان مدققين, وكذا

---

[1] **إلياس قلاب ذبيح ,مرجع سبق ذكره ص 56**
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 124 من القانون المدني.**
[3] **دليل أخلاقيات المهنة ,مرجع سابق ص 35**
[4] **إلياس قلاب ذبيح ص56**

المكلفين بالضريبة لانها تشكل ضمانات بالنسبة لهم ومن الشروط الواجب توافرها في المحقق حصوله علي بطاقة إنتداب تبين صفته[1], وعدم إحترام هذه القواعد يؤدي إلي إلغاء عملية التدقيق والتقويمات الضريبية الناتجة عنها, وأهم ماجاء في قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص حق الرقابة مايلي: [2]

- ✓ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم.
- ✓ تمارس حق الرقابة علي المؤسسات الإدارية, والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعابا.
- ✓ يراقب المفتش التصريحات' ويطلب التوضيحات والتبريرات, كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية .

وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية , توجيه مراسلات إلي المكلفين بالضريبة يكون فحواها مايلي:_طلب معلومات وإيضاحات حول البيانات غير الواضحة المدونة في التصريحات المقدمة . وعدم الرد ,يلزم بتقديم إثباتات

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

2- حق الإطلاع:

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية, فبواسطتها يمكنهم الإطلاع علي مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف, الذي هو بصدد عملية التدقيق, بغية الحصول علي أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة علي أكمل وجه , كما أن هذه الوسيلة تدخل في كل إجراء رقابي إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة , أو للتأكد من صحة المعلومات المستخلصة والواردة للمصلحة ومدى مطابقتها, وهذا ما أجازه المشرع في النص التالي: يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية , قصد تأسيس وعاء الضريبة, ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا, لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية [3]".

وحسب القانون ذاته إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية, وبالتالي عليها أن تنفذ وتساعد كل الجهات المعنية بالإطلاع ومن بين الجهات المعنية بالإطلاع نجد:[4]

- ✓ الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية.
- ✓ مصالح الضمان الإجتماعي و المحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين
- ✓ مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي ,كالبنوك, مصالح البريد, الصناديق الخاصة ,
- ✓ الإطلاع علي المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أوغير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

3- حق إستدراك الأخطاء:

وهو وسيلة ممنوحة لإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب, عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة, وهذا عن طريق إيعاده النظر في الاقتطاع الضريبي, سواء

1, وزارة المالية ,المرسوم التنفيذي,رقم 90\330 المؤرخ في 27\10\1990 المتضمن القانون الأساسي المتعلق بعمال **المالية**

[2] المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية, المديرية العامة للضرائب ,2021 .

[3] المادة رقم 45 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع ,2021 .

[4] مصطفى العثماني, نظام المعلومات ودوره في تفعيل دور الرقابة الجبائية , مذكرة ماجستير في علوم التسيير, المركز الجامعي لمدية, الجزائر 2008, ص 173.

بتعديله أو إنشاء إقتطاع جديد, وفقا لما جاء في النص المادة[1] 327التالي :يجوز إستدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم, المؤسسة عن طريق الجداول وذلك غلي غاية السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولي" .كما حدد المشرع الجبائي الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات, إلا في حالة وجود مناورات تدليسيه, وكل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم إكتشافه إثر عمليات التدقيق فيتم تمديد الآجال بعامين إضافيين .

4- حق المعاينة:

من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي, ووجود قرائن تدل علي ممارسات تدليسية, يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات, قصد البحث والحصول علي كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر , التصرفات الهادفة إلي التملص من تحديد الوعاء الضريبي .وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة علي وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته, ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركون في العملية>>[2].

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراءات المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير, كما يطلب مقدم السلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل لذالك, ويحتوى الطلب علي البيانات التي بحوزة الإدارة الجبائية لتبرر بها عملية المعاينة وأهم تلك البيانات مايلي:

- التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعنى بعملية المعاينة, وعناوين الأماكن التي سيتم معاينتها
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية والتي يتم البحث عنها.
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم كما يجب أن يكونوا حاملي بطاقات إنتداب.

الفرع الثامن :إلتزمات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم :

يخضع المكلف بالضريبة والخاضع لعملية الرقابة الجبائية , لإلتزمات عديدة يجب أن يكون علي دراية تامة بها, ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري المكلف بالضريبة , ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية , عند إستخدامها للحقوق التي في صالحها, وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.

أولا : إلتزمات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية :

علي المكلفين بالضريبة إحترام الإلتزمات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي, وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية , وتتمثل هذه الإلتزمات فيما يلي :

1- إلتزمات ذات الطابع المحاسبي :

[1] **المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,لسنة 2021.**

[2] المادة35 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008 ص, 25

لقد حدد القانون التجاري الجزائري[1] في مواده من المادة 09 إلي المادة 12 ما مدى إلتزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية, بشكل إجباري, ويشترط الإحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية , كالفواتير وغيرها من الملراسلات الرسمية, التي يمارس عليها حق الرقابة والإطلاع ,لمدة 10سنوات.[2] أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة وهي:

- ✓ دفتر اليومية.
- ✓ دفتر الجرد.
- ✓ إلتزمات ذات طابع جبائي
- ✓ وهي الإلتزمات التي فرضها المشرع الجبائي ,قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة, وتنحصر هذه الإلتزمات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:
- ✓ التصريح بالوجود.
- ✓ التصريح السنوي.
- ✓ التصريح والتسديد الشهري للضرائب والرسوم المستحقة .
- ✓ التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة :

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية , وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية , لممارسة مهامهم, بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلفين من جهة وأعوان الرقابة الجبائية من جهة أخرى ,وهذا حفاظا علي حقوقهم من التعسف

الإداري, وتنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق والتوصيات منها ما هو مرتبط بسيـــــــــــــر عملية التدقيق ومنها ماهو متعلق بإجراءات التقويم .

3- الضمانات المتعلقة بسير عملية الرقابة:

يتمتع المكلف الخاضع لعملية الرقابة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق بحيث يجب علي الاعوان التدقيق إحترامها والإخلال بها يؤدي إلي بطلانها. ويمكن تلخيصها في 4 نقاط وهي:

- ✓ **الإعلام المسبق أو الإشعار بالرقابة:**

لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذالك مسبقا, وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول, مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية << كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ,إبتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار[3], أما بالنسبـــــــــة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه 15 عشرة يوما إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق,[4]

---

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,قانون التجاري المواد9'10 ,11,,12 لسنة 2021**

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية, لسنة 2021.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

4 وزارة المالية ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ص 4

وعليه فإن المدقق الجبائي لا يمكنه الخوض في عملية الدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق و إستنفاذ أجال التحضير المنصوص عليها قانونا.

- ✓ **الاستعانة بمستشار أو وكيل:**

تحت طائلة بطلان الإجراءات, يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق, ومناقشة الإقترحات التي تطرحها إدارة الضرائب, وهذا بدء من عمليات التحقيق إلي غاية إرسال الإشعار بالتقويم.[1]

- ✓ **عدم تجديد عمليات الرقابة:**

إذا إنتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم, ماعدا الحالات التي إستعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو قدم معلومات, غير صحيحة أو غير كاملة, أثناء التدقيق, فإن الإدارة الجبائية لا تستطيع القيام بعملية جديدة من التدقيق لنفس الفترة و علي نفس الوثائق والمستندات بخصوص نفس الضرائب والرسوم المحقق فيها من قبل .

- ✓ **تحديد مدة الرقابة:**

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أجال محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة.

- ✓ مؤسسة تأدية الخدمات حددت مدة التدقيق في عين المكان ب4أشهر لرقم اعمال سنوي لايتعدى 1000.000دج و6أشهر لرقم أعمال سنوي يفوق 1000.000دج وأقل 5000.000دج
- ✓ المؤسسات الأخرى حددت المدة ب4 أشهر لرقم أعمال سنوي لايتعدى 2000.000دج 6 أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2000.000دج وأقل من 10.000.000دج.
- ✓ أما في الحلات الاخرى فإن مدة التدقيق لا تتعدى مدة السنة الواحدة. بإستثناء لما سبق ذكره في حالات إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا. أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو إستجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة . كما يتم تحديد مدة التدقيق, إبتداء من تاريخ الأول للمدققين [2].

4- الضمانات المتعلقة بإجراءات الرقابة:[3]

و تتلخص في 3 نقاط أساسية حددها القانون وهي :

- ✓ الإشعار بالتقويم: يجب علي الإدارة الجبائية بعد إنتهائها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم ,حتى في حالة إنعدام وجود تقويمات , لتنتهي عملية التدقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته , وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها , أو يسلم له مع إشعار بالاستلام كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف , بإيعاده تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته حولها أو قبوله التسوية المقترحة من طرف الإدارة
- ✓ حق الرد: منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجال 40 يوما ليرسل ملاحظاته, أو قبوله التسوية المقترحة من طرف الإدارة , ويعد عدم الرد في هذه الآجال بمثابة القبول الضمني للتسوية ,كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الإستماع للمكلف وإعطائه تفسيرات توضيحية حول التسوية المقترحة .

---

[1] مرجع سابق ص 14,

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .المادة 20 الفقرتين 5و6 من قانون إجراءات الجبائية. 2021,

[3] إلياس قلاب ذبيح .مرجع سبق ذكره ص 62.

- ✓ حق الطعن : لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة التي يراها أنها من حقه, في وعاء الضريبة أو طريقة حسابها أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي,[1]

و ذلك بتقديم شكاوي أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي :

- ✓ الطعن أمام إدارة الضرائب
- ✓ الطعن أمام اللجان الإدارية
- ✓ ا لطعن أمام الجهات القضائية.

بعدما تطرقنا إلي الرقابة الجبائية , والإمكانات المسخرة من طرف الإدارة الجبائية الحالية والمستحدثة , بهدف تعزيز عمليات الرقابة علي الصريحات المقدمة من طرف المكلفين, بهدف الحد من عمليات الغش والتهرب الضريبي وحماية مصالح الخزينة العمومية ,[2]

مطلب الثالث: للتدقيق المحاسبي لأغراض جبائية :

سوف نتطرق في هذا المطلب بشيء من التفصيل لعمليات التدقيق المحاسبي وأهم القواعد والتقنيات المعتمدة في تطبيقها ودوره في تعزيز عمليات الرقابة الجبائية والذي يعتبر كأحد الدعائم الرئيسية التي يعتمد عليها في مختلف عمليات التدقيق الجبائي, والوقوف علي الوضعية الحقيقية للمكلفين بالضريبة .

الفرع الأول: تعريف التدقيق المحاسبي:

تعددت تعاريف التدقيق المحاسبي, وهذا حسب وجهات نظر المفكرين والهيئات المختصة كما يلي:

1- **لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين:** هو عملية منتظمة للحصول علي القرائن, المرتبطة بالعناصر الدالة عن الأحداث الإقتصادية, وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية, ثم توصيل ناتج ذالك إلي الأطراف المعنية,[3]

2- **أما أحمد حلمي جمعة**: يرى أن التدقيق <<هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة, فحصا انتقاديا محايدا , للتحقيق من صحة العمليات, وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذالك علي قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية >>[4]

3- **كما نجد الحسين القاضي** يرى كذالك أن التدقيق<< هو البحث المنهجي الذي يقوم علي جمع أدلـــــــــــة الإثبات وتقويمها , من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الإقتصادية, في الوحدة الإقتصادية, و توصيل ذالك إلي مستخدمي تلك المعلومات المختلفين >>[5]

الفرع الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي:

من التعاريف السالفة الذكر نجد أن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص منها مايلي:

- التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد علي التخطيط المسبق وبشكل متتابع ومنطقي.

---

[1] العيد صالحي, الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية, دار هومة, الجزائر,طبعة ثانية, 2006, ص ,85

[2] **العيد صالحي مرجع سبق ذكره ص85**

[3] غسان فلاح المطارنة, تدقيق الحسبات المعاصرة ,الناحية النظرية, دار المسيرة عمان الأردن, الطبعة الثانية 2009, ص 13

[4] أحمد حلمي جمعة , مدخل إلي للتدقيق الحديث, الطبعة الثانية, دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, 2005, ص7

[5] حسين القاضي, مراجعة الحسابات, الطبعة الثانية منشورات الجامعة ,دمشق 1994,ص ,14

- أهمية حصول مدقق حسابات علي الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بطريقة موضوعية .
- مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الموضوعة, كأساس للتقييم والتقيد بها لأنها بمثابة مرشد ودليل لدى المدقق.
- تنتهي عملية التدقيق بإيصال نتائج التحقيق, للأطراف المعنية, أي أن التدقيق هو وسيلة إتصال.
- المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

الفرع الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي:

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي, تنحصر في تشريح القوائم المالية, والحسابات المكونة لها, من حسابات الميزانية ,وحسابات التسيير وحسابات النتائج, كما نذكر أن فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي ان يكون المدقق ملما تماما بالجانب النظري والجانب المحاسبي والقانوني المعمول به, ويتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف علي معلومات ذات درجة من المصداقية, لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة, وعليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الأتي:[1]

- ✓ الكمال, ويعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
- ✓ الوجود, يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية,
- ✓ الملكية, يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة للخصوم,
- ✓ التقييم, أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم,

الفرع الرابع: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية المحاسبية :

تهدف الميزانية المحاسبية أو يسمى بقائمة المركز المالي إلي إظهار أين يقف المشروع, ماليا في لحضه محددة من الزمن, ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة إلتقاطها.[2] وتتكون من جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم.

- ✓ إلا أنه قبل مباشرة عمليات التحقيق في حسابات الميزانية, علي المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد , ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية في دفتر الأستاذ, وعموما, تتم عن طريق العينات Sondage و التأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة قانونية أخرى.

1 :تدقيق حسابات الأصول:

1_1 :تدقيق حسابات الأصول الملموسة :

- ✓ القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة, سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذالك, كما يزود المدقق بكشوف تفصيلية عن هذه الأصول وما طرأ عليها من إضافات أو تخفيضات.
- ✓ التاكد من ملكية الأصل وصحته بما يتضمن من ثمن الإقتناء مضافا إليه جميع النفقات المتعلقة به حتى يصبح جاهزا للإستعمال , مع مراعات عدم الخلط بين النفقات الإستثمارية ونظيرتها الإستغلالية.[3]

[1] محمد بوتين, المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, 2003,ص,95
[2] طلال محمد الحجاوي وأخرون أساسيات المعرفة المحاسبية .دار اليازوري.عمان الأردن. الطبعة العربية .2009..ص134
[3] خالد أمين عبد الله مرجع سابق ص 219

- ✓ التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي المعمول به مع جميع الإثباتات فواتير الشراء مصاريف الشح والتفريغ مصاريف التركيب مصاريف تأهيل وتدريب العمال علي تشغيل الألات الجديدة من قبل المصنع
- ✓ التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة العقارات وهذا بطلب شهادة السلبية من الجهات المختصة ,
- ✓ في حال وجود إستثمارات قيد التنفيذ يجب التأكد من الإسناد المحاسبي السليم لها عند كل مرحلة مع إدراجه في حسابه الأصلي القابل الإهتلاك عندما يصبح جاهز للإستعمال.[1]

1_2: تدقيق حسابات الأصول غير الملموسة:

- ✓ التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.
- ✓ في حال إنضمام أو إنسحاب شريك أو في حال إندماج أو إنفصال شركة بأخرى علي المدقق الإطلاع علي الإتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.
- ✓ الإطلاع علي الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية حقوق المؤسسة مع إمكانية, تجديد حمايتها, مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية .

1_3: تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

- **تدقيق حسابات المخزونات:**

- ✓ التأكد من الوجود والملكية, لسلع المخزون وكذا القيمة والكمية مطابقا لما هو وارد في الميزانية, مما يتطلب إجراء جرد فعلي لحصر المخزون السلعي في نهاية الفترة لأن الدليل الوحيد لإثبات الوجود الفعلي هو الجرد المادي.
- ✓ فحص النظام المتبع في جرد المخزون والألية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون[2].
- ✓ التأكد من صحة تقييم المخزون مع إستمرارية ذالك , وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ✓ التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني يوافق طبيعة السلعة وظروف تخزينها مع المتابعة المستمرة لتلك المؤونات[3].

1_4 : التدقيق في حسابات الحقوق المدينة :

- ✓ الحصول علي مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات للزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية
- ✓ التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحقيتها في مؤونات موضعية[4],
- ✓ المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول علي مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم الخصم ,
- ✓ التأكد من المحفظة المالية للأسهم أو السندات عائدة لملكية المؤسسة بطريقة رسمية مدعمة بشهادات.
- ✓ في حال إنخفاظ القيمة السوقية للسندات يتطلب تكوين للإضهارها بالقيمة الحقيقية في الميزانية
- ✓ التأكد من القروض الممنوحة للغير , يجب أن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الإطلاع علي الضمانات,
- ✓ فحص الحسابات الجارية للشركاء والشركات الحليفة ثم تسوية مساهمات الشركاء في الأجال القانونية,

---

[1] مرجع سابق ص 219
[2] طلال محمد الججاوي وأخرون, مرجع سابق ,ص, 166
[3] محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي ,مرجع سابق, ص 79
[4] محمد بوتين, مرجع سابق ذكره ,ص 105

- ✓ متابعة الرسم علي القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات أكبر من نظيرتها المبيعات, مع فحص الضرائب المدفوعة مسبقا بحلول أجالها لتسويتها مع حسابها الأصلي,[1],

1_5:التدقيق في حسابات النقدية :

- ✓ القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة للنقص والإختلاس والسرقة وهذا بتجهيز محضر الجرد يتضمن فئات النقد و كمياتها من أجل المقاربة النقدية لإستخراج الفروق.
- ✓ في حالة عجز الصندوق الصندوق يتم التأكد من كل العمليات سجلت, وإذا لم يكتشف السبب يتم معالجته,
- ✓ تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتن الشكلية والموضوعية,
- ✓ الحصول علي كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية وإجراء التسوية اللازمة
- ✓ القيام بمراجعة قياسية للوقوف علي تطور الأرصدة خلال الفترة الخاصة, خاصة منها العمليات مع الخارج والتي تتم بالعملة الصعبة, كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذالك من أجل التسوية, [2]

2: تدقيق حسابات الخصوم:

إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعيها الأموال المملوكة والديون نجد النوع الأول, يمثل حقوق المالكين للمشروع, وبالتالي فإن إعادة التقييم أو إعادة صياغة الأصول والإلتزمات يؤدي إلي زيادة أو نقص في حقوق الملكية ,[3]

في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة علي عاتق المؤسسة والتي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد فترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين,[4]

2_1 : تدقيق حسابات الأموال المملوكة:

تختلف إجراءات تدقيق حساب راس المال بإختلاف الطبيعة القانونية للمؤسسة ومن أهمها:

- ✓ فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ علي رأس المال خلال الفترة والتأكد من وجود إثباتات.
- ✓ وفي حالة الشركات يتم الإطلاع علي العقد التأسيس وتعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في رأس المال
- ✓ الإطلاع علي محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف علي ما يطرأ من تغير اتفي رأس المال.[5]
- ✓ التأكد من صحة تسجيل مختلف حسابات الإحتياطي وفقا لقانون الشركات والعقد التأسيي للشركة .
- ✓ فحص كل الأمور القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفترة بقائها دون توزيع.
- ✓ التفرقة بين مؤونة الخسائر المحتملة ومؤونة الأعباء الموزعة علي عدة دورات مالية ,مع معرفة سبب إنشاء ومتابعة كل منهما ثم التأكد من صحة التقديرات المبرمجة والمعالجة المحاسبية لكلاهما[6].

2_2: تدقيق حسابات الإلتزمات:

---

[1] خالد أمين عبد الله ,مرجع سابق ,ص 202

[2] مرجع سبق ذكره ص 203

[3] حسين القاضي , مأمون حمدان, المحاسبة الدولية ومعاييرها, دار الثقافة عمان, الأردن 2008ص 204

4 طلال محمد الحجاوي وأخرون ,مرجع سبق ذكره ص,315

5 محمد بوتين ,مرجع سبق ذكره ص, 104

[6],مرجع سبق ذكره ,ص, 104

تتكون الإلتزمات أو الديون من صنفين: الإلتزمات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ إستحقاقها دورة مالية والممثلة عموما في السندات والقروض , أما الصنف الثاني هو الإلتزمات قصيرة الأجل التي لا يتعدى تاريخ إستحقاقها دورة ماليـــــــــــــــة واحدة نجد منها حسابات الدائنين, أوراق الدفع, إيرادات محصلة مسبقا وعليه فإن إجراءات التدقيق تختلف من صنف إلي أخر حسب تاريخ الإستحقاق

2_3 : تدقيق حسابات الإلتزمات طويلة الأجل:

- ✓ الإطلاع علي النظام الداخلي للشركة وحاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات وإستهلاكهـــــــــــــــا,
- ✓ التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار,
- ✓ التاكد من إظهار حساب القروض السندية كعنصر مستقل ضمن الإلتزمات وليس في راس المـــــــــــــــال
- ✓ التأكد من صحة لإجراءات المتعلقة بعقد القروض ومكونات شروطه وإعتماده من الجهة المسؤولة.[1]

2_4: تدقيق الحسابات القصيرة الأجل:

- ✓ القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات,
- ✓ الحصول علي المصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.
- ✓ الإطلاع علي الكشف التفصيلي لأوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية
- ✓ طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتاكد من صحتة تقييمها
- ✓ متابعة الرسم علي القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الإسترجاع ودفع المستحقات,
- ✓ دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة والفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأم هي محل التدقيق.[2]

3:تدقيق حسابات التسيير:

بعد الإنتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق في فحص جدول حسابات النتائج الممثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات, علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة

وتفتح عند بداية كل دورة محاسبية وتقفل في نهايتها , ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد إلتزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالي:

3_1: تدقيق حسابات المصاريف:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف علي أنها<< التدفقات الخارجة من الوحدة الإقتصادية أو اي نقص في أصولها أو زيادة في إلتزاماتها أو كليهما معا والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أي أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة , في الوحدة الإقتصادية >>[3]

أما أهم الإجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي كما يلي:

- ✓ التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون ومقارنتها مع الجرد المادي.

---

1 خالد أمين عبد الله ,مرجع سابق ص,246

[2] مرجع سبق ذكره ص 248

[3] رضوان حلوة حنان, مدخل النظرية المحاسبية, دار وائل, عمان الأردن, الطبعة الثانية, 2009,ص , 88

- ✓ التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة , بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ علي مبدأ إستقلالية الدورات.
- ✓ التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الإستغلالية ونظيرتها الرأسمالية التي تحمل علي الأصول:
- ✓ التأكد من جدية الإنفاق و صحته بوجود مستند إثبات موجه للمؤسسة و يخص الدورة المالية المعنية ,و يكون أصلا غير نسخة أو صورة , فعليا غير وهميا (صوريا) و لم يستعمل لأكثر من مرة .
- ✓ الإطلاع على كشف الرواتب و الأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة .
- ✓ التاكد من التصريح و التسديد لمختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة لكل دورة مالية مدقق فيها .
- ✓ الاطلاع على الفواتير الشراء الواردة من الغير مع الاطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين .1
- ✓ على المدقق التأكد من أقساط الإهتلاكات السنوية و طريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها , كما يتم التأكد من المؤونات و كفايتها للأصل المكون لها .

3_2: تدقيق حسابات الإيرادات :

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الايرادات على أنها "التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أوصلها أو تخفيض التزاماتها (أو كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية"[2] في حين إجراءات تدقيق حسابات الايرادات تتمثل أهمها في :

- ✓ فحص عمليات البيع للتحقق من عدم وجود أي إغفالات أو تجاوزات عن طريق تسجيل مبيعات صورية مع المردودات بهدف تضخيم رقم الأعمال و كذلك الأرباح الناجمة عنه.
- ✓ التحقيق من العقود و المراسلات التي تمت بين الشركة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المردودات .
- ✓ القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها .
- ✓ يتم من التأكد من الانتاج المخزن عن طريق جرد المادي لعناصر مخزون المنتجات في نهاية الدورة .
- ✓ التأكد من إرسال الفواتير للزبائن و خروج السلع الباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد .
- ✓ التأكد من صحة تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديها بكل صيغ التسديد المتوفرة .
- ✓ التأكد من تحصيل الفوائد المالية و معرفة شروطها مثل معدلات الفائدة و تسديدها في مواعيد إستحقاقها .
- ✓ الاطلاع على عقد الايجار و شروطه مع فحص وصلات قبض المبالغ المستلمة من المستأجر .
- ✓ التأكد من صحة تحقق الايراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة [3].

4:إجراءات تدقيق حسابات النتائج:

إن حسابات النتائج الوسيطية منها و النهائية يرى البعض أن صحتها المرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف و الايرادات ،لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي علي نزعة الشك المهني الموجودة لدى المدقق ، أما أهم إجراءات التدقيق لحسابات النتائج تتمثل في :

- ✓ التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري .

---

[1] الأرقم عبد الحفيظ, بن فليس أحمد, مراقبة ومراجعة الحسابات, منشورات جامعة منتوري,قسنطينة .الجزائر2001,ص ,48

2 رضوان حلوة حنان ,مرجع سبق ذكره ص88,

[3] خالد أمين عبد الله ,مرجع سبق ذكره ,ص 317

- ✓ التأكد من صحة حساب القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الإستغلال، كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية و له دور فعال خاصة في النشاط الصناعي .
- ✓ التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنه بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة .
- ✓ التأكد من نتيجة خارج الإستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله لنتيجة الاجمالية .
- ✓ التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية و ليست صورية ، ويعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها .
- ✓ التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية ، مع فحص المعدلات المخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الاعفاء و استغلالها .[1]

الفرع الخامس : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية :

يعد التدقيق المحاسبي لإغراض جبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد مدى صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تهتم بمختلف الضرائب و الرسوم و بكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيق و التي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تنقيح و تطهير الملفات الجبائية من الإغفالات و التجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد .[2]

وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و محاسبته مهما كانت طريقة حفضها حتى لو كانت طريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة القانونا و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها " 3،

وعليه فالتدقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات الضريبة المقدمة و صدق المحاسبة المطبقة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و الوثائق الإثباتية .

أما الإجراءات و الخطوات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق بإحترامها و إتباعها وفق للنصوص التشريعية المعمول بها ،لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى .

أولا: المراحل التحضيرية لعملية التدقيق:

إن عملية إنتقاء الملفات الجبائية الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق فيى محاسبة المكلفين تتم استنادا إلى بعض الأسس و المعايير التي تنتهجها الإدارة الجبائية و الأجهزة المختصة في ذلك ، ومن أهمها [4]:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخير تين .
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضئيل مقارنة مع رقم الأعمال المحقق و طبيعة النشاط المزاول .

---

[1] مرجع سبق ذكره ص319

[2] **محمد محمود ذيب حوسو.التدقيق لأغراض الضريبة. رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية .جامعة النجاح فلسطين, 2005 ,ص 23.**

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ميثاق المكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة الجبائية ,مرجع سابق ,ص 13.

[4] *Circulaire N° 135, MF/DGI, du 15-02-2000.*

- الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تنطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير و ملفت للانتباه . كنشاط الإستيراد ونشاط المقاولات.
- استغلال المعلومات الواردة من المكتب مقارنة بالمعلومات و حتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة .
- استعمال طرق تدليسية و كشف إغفالات و تجاوزات في تصريحات المكلفين من طرف الرقابة الشاملة .
- الزيادة السريعة و المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف مهما كان نشاطه دون تطابقها مع تصريحاته .

و بعد إنتقاء الملفات المراد مراجعتها تستند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخول لها قانونا بذلك لتسلم المهام لأعوان المدققين بواسطة أشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث و الراجعات للقيام ببعض الاجراءات ،ليتسنى لهم ممارسة مهامهم و تكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالدقيق .

ثانيا :توفر ادوات التدقيق المحاسبي :

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملما بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له و حق لدى الادارة الجبائية و المكلف بالضريبة على حد سواء ،و هذا من أجل المهمة المسندة إليه ،و تنحصر أهم هذه الأدوات ما يلي:

1- دليل المدقق في المحاسبة :

قد أصدرت المدرية العامة للضرائب DGI في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية و هذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث و المراجعات DRVالتابعة لها ، و يعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد و الموجه و المرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية للممارسة مهامه ، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل و الاجراءات و التقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية و خاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف ، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام و بالرقابة الجبائية بشكل خاص فكان أخر إصدار سنة 2001. [1]

كما إن دليل المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يستجيب لضرورة توحيد و تنسيق الاجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في المحاسبة ،مع كيفية إعادة تقدير القاعدة المنشئة للضريبة التي يراها العون المدقق مناسبة في كل حالة شريطة أن تكون سارية المفعول من جهة ولا تنتهك امتيازات الخزينة العمومية من جهة أخرى ، كما يهدف هذا الدليل للمساهمة في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية و يجيب على كل التساؤلات التي تخطر ببال العون المدقق فيما يتعلق بكل الخطوات و الاجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المحاسبة .

و علية يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عمله و الاهتمام بكل القواعد التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالدقيق الجبائي و أن يكون أكثر اطلاع على امتيازات حقوق و واجبات المكلفين ، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها : [2]

- الاطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية .

[1] *Guide du Vérificateur de Comptabilité, Ministère des Finances ,Direction Générale des impôts, Directions des Recherches et Vérifications, édition Alger Print, 2001.*

[2] *Guide du Vérificateur de Comptabilité* pp 27: 115

- الاجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة .
- التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للمخطط الجبائي .
- طرق الرقابة الجبائية و إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة .
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة

2- القوانين الجبائية و تحيينها :

إن التشريع الجبائي الجزائري يعتمد على في مواده القانونية لغة بسيطة و متناسقة ،يحاول من خلالها التقرب من المكلفين بالضريبة و تسهيل اجراءات إ لتزاماتهم تجاه الادارة الجبائية ،كما يعتمد في ذلك على تصريحات المكلفين لأن بنية النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي ، دون إغفال المعطيات الواقعية للحياة

الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية عن فحوى التشريعات الجبائية ،الخاضعة باستمرار إلى تحديث و تحيين حسب قوانين المالية الأولية منها و التكملية التي تصدرها الدولة لمسايرة التغيرات و المستجدات المحيطة بالاقتصاد الوطني .[1]

كما أن التشريع الجبائي الجيد و المنسجم عليه ان يتجنب الثغرات التي تترك مجالا واسعا للتهرب الضريبي ، و بالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض و الابتعاد على التأويلات و التفسيرات الخاطئة ، حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يستخدمها في صالحه ، وهذا بهدف سد منافذ التهرب الضريبي ، أو حتى التفكير فيه ن ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القواعد القانونية حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي .[2]

في حين نجد النظام الضريبي الجزائري يعتمد في بنيته التشريعية على خمسة (5)قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له و يتم تحيينها بشكل دوري و مستمر عن طريق مستجدات القوانين المالية ، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الاجراءات الجبائية المستوحي من القانون رقم 1-21 [3]،

والذي يمثل كل الإجراءات الجبائية المستخلصة , من القوانين الضريبية, وقد ساهم هذا القانون بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل والإجراءات المتعلقة بالمجالات الضريبية العديدة من البحث عن الأوعية الضريبية إلي كيفية حسابها وتحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عنها مع التطرق إلي إجراءات المنازعات والرقابة الجبائية وغيرها من التقنيات الضريبية الأخرى,

كما تحظى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة بإعتبارها وسيلة معلوماتية, موجهة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية علي حد سواء, لأن النصوص التشريعية تعتبر الاطار القانوني لكل تصرف تقوم به إدارة الضرائب و يجب أن تعتمد تلك التصرفات على الإرساء القانوني الواضح مع

[1] **العيد صالحي ,مرجع سبق ذكره ,ص 15**
[2] **ناصر مراد , مرجع سبق ذكره ,ص 31.**
[3] القانون رقم01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002, الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 23\12\2001,ص, 3

تفادي التأويلات المفرطة [1]، و عليه نرى أن القوانين الجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها أعوانها و بالمقابل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة .

3- المبادئ و الفروض المحاسبية المتعارف عليها:

تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA1953 على أنها "فن تسجيل و تصنيف و تلخيص بصورة مميزة وبشكل نقدي للعمليات و الأحداث ذات الطبيعة المالية و تفسير النتائج المرتبة عنها " ،كما تعرف حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA1966 على أنها "عملية تحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام و اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات " . اما كلمة فن تعني اسلوب أو طريقة عمل باعتبار أن المحاسبة في البداية نشوؤها كانت حرفة و الحرفة بشكل عام يغلب عليها الطابع
الفني أكثر من الطابع النظري ، ثم تحولت المحاسبة إلى مهنة ثم إلى علم وحاليا المحاسبة لها جانبين عملي (تطبيقي) و علمي (نظري) . [2]

و بما أن المحاسبة تعتبر علم ، فلكل علم مفاهيم أساسية ، ومبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات ،أما المفاهيم تتعلق بالمفردات و المصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة ، و يعني بالمفهوم هو تعبير بين ذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة و يستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة ، و زيادة على ما سبق نجد أما المبادئ و الفروض المحاسبية تعتبر من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة و التي نتطرق إليها بإيجاز [3] :

3. 1: المبادئ المحاسبية:

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد و الأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته و المأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة و مفاهيمها ، التي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية و الإبلاغ عنها ،و قد تمت المبادئ المحاسبية طبقا للمعايير الدولية للمحاسبة و الملخصة فيما يلي :

- ✓ **مبدأ الكلفة التاريخية :**

و يقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية ،و تمثل الكلفة تلك القيمة التي تمت مبادلتها في تاريخ حدوثها ، أما سبب استخدام هذا المبدأ هو أن هذا مقياس (الكلفة)قياس موثوق به و موضوعي لكونه مدعم بسند قانوني يؤيد العملية المالية المسجلة ، كما يفترض بالاستمرارية في ذلك لتسمح باستبعاد تطبيع أسس أخرى كالقيمة العادلة التي أخذت طريقها في المحاسبة المعاصرة .

- ✓ **مبدأ تحقيق الإيراد :**

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .المديرية العامة للضرائب ,ميثاق المكلفين بالضريبة 2007 ,ص 12,**
[2] **طلال محمدالحجاوي وأخرون , مرجع سبق ذكره ,ص 31.**
[3] **مرجع سابق , ص54,**

و يقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط و يعترف به أي يسجل بالدفاتر المحاسبية في الفترة التي يتم التحقيق فيها ، و غالبا ما يعترف بالإيراد عند نقطة البيع لكون سعر البيع يمثل مقياس موضوعي لمبلغ الإيراد المحقق .

- ✓ **مبدأ المقابلة:**

و يعني به أن كل المصاريف التي تتعلق و ترتبط بالإيراد معين تتم مقابلتها و استقطاعها منه لمدة التي تحقق فيها بهدف تحديد صافي الدخل ، أي أن هذا المبدأ يشتق من فرض الدورية و هذا تطبيقا للسببية (السبب و النتيجة) و ذلك بربط الإيراد بنفقاته والأحداث التي تخضع للسببية تعالج في قائمة الدخل .

- ✓ **مبدأ الإفصاح :**

و هو أنه يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم ، اي أن كل الأحداث و الحالات التي تؤدي إلى اختلافات عند مستخدمي القوائم المالية يجب أن يفصح عنها لجعلها ذات شفافية و غير مظللة للغير مع عدم حذف أو كتمان معلومات ذات منفعة .

2_الفروض المحاسبية

تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ و يتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف و الأحداث المحيطة أو تثبيتها و بناء أفكار أو مفاهيم في ضوئها لتساعد على تحقيق الأهداف أو التوصل إليها ، أما الفروض المحاسبية نذكرها بإيجاز فيما يلي :

3. 2:فرض الوحدة المحاسبية المستقلة [1]:

التي بموجبها نفترض بأن الوحدة الاقتصادية (محاسبيا) مستقلة عن الملاك و عليه يتم تحديد النشاطات الاقتصادية الخاصة بهذه الوحدة لتتم معالجتها المحاسبية بشكل مستقل ،و هذا لكونها تعتبر شخصية معنوية كوحدة تنظيمية تقوم بقياس النتائج عملياتها دون إدراج نشاطات أصحاب المشروع .

- ✓ **فرض الاستمرارية :**

نفترض بأن الشركة مستمرة في ممارسة نشاطاتها إلى مدة غير محددة ، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة بالمشروع من جهة و ينعكس على تنظيم العمل المحاسبي و إعداد القوائم المالية من جهة آخرى ، لان الاستمرارية ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع و ليس بحياة ملاكه .

- ✓ **فرض الدورة المحاسبية :**

بهذا الفرض يتم تقسيم العمر الكلي للشركة إلى فترات دورية متساوية (مثلا سنة) بهدف إعداد القوائم المالية و منه يطلب الحاجة إلى بيانات دورية عن المشروع لغرض اتخاذ القرارات بشكل سليم ، كما يستلزم تطبيق محاسبة الإيرادات و المصاريف من جهة و محاسبة الأصول و الخصوم من جهة آخرى .

[1] مرجع سبق ذكره ,ص57.

✓ **فرض ثبات وحدة القياس النقدي:**

يبين هذا الفرض العمليات التي تسجل بالدفاتر المحاسبية هي التي تعبر عنها بواسطة النقد ، و أن وحدة النقد تعتبر كوحدة قياس ثابتة في المحاسبة مع ربط مختلف العمليات و الأنشطة بتعبير نقدي موحد كي يسمح لنا بإجراء مقارنات و التنبؤ للمستقبل بهدف اتخاذ قرارات سليمة .[1]

ثالثاً: الاجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي:

بعدما يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالاجراءات الأولية و المتمثلة في :

1:سحب الملف الجبائي من المفتشية :

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي والملف الشخصي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف ، و هذا لإحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات و المراسلات الموجهة إليه و حتى التسويات الجبائية المنجزة سابقا مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي ، بعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .[2]

2:إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة:

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب و الرسوم وحتى السنوات المدقق فيها ، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل تحضير المكلف في غضون عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ،مع إمكانية المكلف الاستعانة بمستشار أو وكيل يتم إختياره بنفسه .

كما لا يمكن البدء في عملية فحص الوثائق المحاسبية إلا بعد انتهاء المدة القانونية للتحضير .[3]

لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية ، و الهدف منها هو السماح للرقابة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت و المتمثلة في[4] :

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

[1] **مرجع سبق ذكره 58**

[2] *Guide du Vérificateur de Comptabilité* P,29

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية 2021**

[4] *Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 ; page 23.*

و هذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا و مقارنته بما هو مصرح به ، و بعد ذلك يقوم بتحرير محضر المعاينة و إن رفض هذا الأخير التوقيع ،يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع .

3:ملئ استثمارات التدقيق المحاسبي :

بناءا على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية و خاصة منها الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق و التي لم يمسها التقادم ، ليقوم العون المدقق بملأ الاستمارتين الأساسيتين و هما : الحالة المقارنة, وكشف المحاسبة لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف وإستخراج الفروق والتطورات التي تحدث علي مستوى كل الحسابات , خاصة منها رأس المال, رقم الأعمال, نتيجة الدورة الممتلكات المادية والمعنوية النفقات المسجلة, نسب الربح المحققة, وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفين.[1]

1_3 :الحالة المقارنة الميزانية :

وتحتوي هذه الوثيقة علي أسطر وأعمدة, تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق, وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة , خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات والتجاوزات. كالإهتلاكات , المؤونات ,حركة العقارات ,وفوائض القيمة المحققة .[2]

2_3 :كشف المحاسبة :

تملأ هذه الوثيقة وفقا لجداول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم, من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل تحقيق والتي لم يمسها التقادم, بحيث تسمح هذه الإستمارة بتقدير وتطور, رقم الأعمال والأعباء وكذالك الربح الصافي النسب المحققة لكل دورة مالية,[3]

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية عن محتوى الملف الجبائي ولتسهل مهمة العون المدقق والإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف وهذا بإستغلال حق الإطلاع الممنوح له وهذا من كل لمؤسسات و الهيئات العمومية والخاصة بهدف جلب أكبر قدر من المعلومات من الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلف مثل المورد ,الزبائن البنوك مصالح التجارة الجمارك المحافظة العقارية مصالح الأمن وغيرهم ليتم ملئها علي إستمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى ببطاقة المعلمات.

رابعًا: مرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي:

بعد إنقضاء الأجل المحدد قانونا للتحضير وبوصول أول موعد للتدخل المباشر بعين المكان, يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق, لانه قانونيا لايسمح للمدققين باخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلي مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذالك من المدير الولائي

[1] *Guide de vérificateur de comptabilité. Page 31.*

[2] **مرجع سابق ,ص 31**

[3] **مرجع سابق,ص 33**

للضرائب, وهذا نظرا لعدم توفر الإمكانات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة.[1] أو أي سبب أخر مقنع وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول , وحينها يستطيع العون المدقق أخذ مايلزمه بالتوقيع علي التعهد الذي يحتوي علي كل التفاصيل بإستلامه للدفاتر والوثائق المحاسبية, وإرجاعها بعد إتمام عمله, في حين يتم فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون, وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة والتي علي أساسها يتم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف النهائية.

1. التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل:

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية. الموضوعة تحت تصرف العون المدقق, والخاصة بالسنوات محل التدقيق, للتاكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا والتي حددها القانون التجاري الجزائري في المواد 9إلي12.[2]

1.1. **طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية** .

1.1.1. الدفاتر المحاسبية القانونية:

وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة علي كل مكلف بالضريبة والخاضع للنظام الجبائي الحقيقي ويمسك محاسبة قانونية منتظمة وهذا إحتراما للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها, أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسين وهما دفتر اليومية ودفتر الجرد اللذين لهما الصبغة القانونية الملزمة أما الدفاتر الأخرى المساعدة بإمكان المكلف إستخدامها كما تعتبر إختيارية كاليومية المساعدة للمبيعات واليومية المساعدة للمشتريات .[3]

2.1.1. دفتر اليومية:

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم علي كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وقد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 09 على أنه :"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يوميا " [4]

3.1.1. دفتر الجرد :

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة و تنص المادة 10 بأنه : " يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مؤسسته, وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذالك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد "[5]

4.1.1. الوثائق الختامية :

يقصد بالوثائق الختامية, تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والممثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج, لكون الوثيقتين تجبر علي كل

[1] **المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية .لسنة 2021**

[2] *Bulletin des services fiscaux, n° 19, page 44- 45*

[3] *Guide de vérificateur de comptabilité. Page 51*

[4] **مرجع سبق ذكره ,ص,51**

[5] **مرجع سابق ,ص 51**

تاجر بمسك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال السنة المالية وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري,[1]

5.1.1. الميزانية المحاسبية الختامية :

الميزانية المحاسبية أو ما يسمى حديثا بقائمة المركز المالي وهي عبارة عن" قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات(الأصول) والمطلوبات (الخصوم) وحقوق الملكية التي تظهر أرصدتها في ميزان المراجعة, وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ معين لكونها تظهر ذمة المؤسسة الممثلة في عناصر الأصول وعناصر الخصوم.[2]

6.1.1. جدول حسابات النتائج:

جدول حسابات النتائج أو يسمى بقائمة الدخل وهو عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة المالية ويضم حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدتها من ميزان المراجعة والفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة" , أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه بأنه"بيان ملخص للأعباء والنتائج المنجزة من طرف الكيان خلال الستة المالية, ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للدورة الربح أو خسارة"[3]

7.1.1. الوثائق الإثباتية:

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة ، والتي تعتبر من الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك ،ومن بين تلك الوثائق الاثباتية نجد الفاتورة أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري أو مالي ،و توفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل : الوصولات ، العقود ،المراسلات ، التراخيص و غيرها من المستندات .[4]

الفواتير : تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية علي كل المتعاملين الإقتصاديين ,وخاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها السند القانوني لأي تقييد محاسبي, والمرسوم التنفيذي[5] رقم 05-468 المؤرخ في :10\12\2005 يحدد الشروط القانونية الملزمة لمحتوى الفاتورة المحررة والمتمثل في ثلاث أقسام مهمة وهي:

- ✓ **القسم العلوي**, يحتوي علي رقم وتاريخ تحرير الفاتورة المحررة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد والزبون.
- ✓ **القسم العرضي:** الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة كذكر المواصفات والكمية المباعة مع مقابلتها بسعر الوحدة خارج الرسم ثم المجموع النهائي مع كل الرسوم المستحقة للدفع.
- ✓ **القسم السفلي:** يضم كل من مجموع مبلغ الفاتورة بالحروف ثم ختم وإمضاء المورد.

كما يلزم المرسوم التنفيذي كل المتعاملين بأن تكون الفاتورة مقروءة وبدون وسخ أو شطب ولا تكون محصل عليها عن طريق النسخ أو التصوير أو بأي وسيلة نسخ لأنها غير قانونية, أما في حالة إلغاء الفاتورة يجب أن تكتب وباللون الأحمر في عرض الفاتورة عبارة " **فاتورة ملغاة**".

---

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,المادة 10 من القانون التجاري الجزائري.**
[2] **طلال محمد الحجاوي وأخرون, مرجع سبق ذكره, ص129**
[3] **الجريدة الرسمية , النظام المحاسبي المالي, العدد19 الصادر بتاريخ 25\03\2009 ,ص24**
[4] إلياس قلاب ذبيح, مرجع سبق ذكره ص 90
[5] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .الجريدة الرسمية العدد 80 المرسوم التنفيذي رقم05- 468المؤرخ10\12\2005**

إثباتات أخرى:

بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية وهي الفاتورة ,قد نجد كذالك وثائق إثباتية أخرى لاتقل أهمية عن الفاتورة والتي تعتبر كذالك سند إثبات بالنسبة للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات المسجلة والتي نجد منها:

- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية, الإيجار, القروض التراخيص, الصفقات
- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات و المصاريف كالضرائب ،الهاتف، الكهرباء ،الغاز ،أتعاب ....
- وصولات الدخول و الخروج المتعلقة بحركة المخزون ،وصل الطلب ، وصل الاستلام .
- المراسلات الصادرة ة الواردة من و إلى المؤسسة المعبرة انشغال ما تم التطرق إليه كالمراسلة الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون ، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض وغيرها ...
- التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة . [1]

فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية

بعد عرض كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي يجب على العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا و يتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها ، و هذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية ،و بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية : [2]

✓ **محاسبة منتظمة :**

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الاجراءات المنصوص عليها قانونيا ،أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده من 9 إلى 12 و هي دفتر اليومية و دفتر الجرد مع الوثائق والاثباتات اللازمة مع احترامها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و تبعا لنظام المحاسبي المطبق في البلاد ، أما انتظام المحاسبة يتمثل في :

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة .
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة و ممضي عليها من طرف السؤول عن العملية .
- يجب مسك الدفاتر المحاسبية بعناية دون تحريف أو شطب أو ترك بياض ....
- احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية و هذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها
- يجب أن تقيم وتسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "الدنيار الجزائري "

✓ **محاسبة صادقة :**

و يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة ،فعلى العون المدقق عليه أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل سليمة ، وكذا التأكد من صحة المعلومات الملخصة و المكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان

[1] إلياس قلاب ذبيح, مرجع سبق ذكره ص90

[2] *Bulletin des services fiscaux, n° 19, DGI, Alger, 2000, page 44 - 45.*

المراجعة المسجلة في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له كيومية المشتريات ، المبيعات ، و الصندوق .....

✓ **محاسبة مثبتة أو مقنعة :**

إن السند القانوني المرفق بكل عملية مسجلة و المتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير ،مراسلات ، عقود ، رخص وغيرها من السندات يدل على صحة وصدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية التي تعكس صورتها على إصدار القوائم المالية التي تعبر عن مدى صحة و صدق النشاط الحقيقي للمؤسسة وانتظام المحاسبة المطبقة من طرف المكلف .

1. تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون:

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المدقق إلى دراسة معمقة و مفصلة للحسابات الرئيسة و الفرعية الخاصة بالميزانية الختامية حسابات التسيير و النتائج ، كما تعطى الأولية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف و المعبر عنه برقم الأعمال و الأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي[1] الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب و الرسوم ، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات ،و المخزونات ، و المبيعات و غيرها من الحسابات الأخرى [2]..

أ: تدقيق حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول و حسابات للخصوم ، مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلى الطرفين و هذا حسب التسلسل في الميزانية :

1:تدقيق حسابات الأصول

2:تدقيق حسابات الاستثمارات

- الاطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى وإن تمت في فترة متقادمة .
- الفحص المادي للاستثمارات و معالجتها المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الاستثمار والاهتلاكات .
- التأكد من الاستثمارات المتنازل عنها ، و التي كانت محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات و التي تعطي الحق في إعادة الرسم الموافق للمدة غير المستغلة باستخدام النسبة الحصية .
- فحص الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الايجاري لكون المكلف لا يحق له الاهتلاكات على هاذا النوع و إن وجد على العون المدقق تدارك ذلك في حدود الفترات الغير المتقادمة .
- في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهتلاك إلا إستثنائيا عند معاينة إنخفاض قيمتها.
- الأراضي عموما غير قابلة للتدني والإهتلاك نظرا للعامل الزمني وعلي العون المدقق التأكد من ذالك..
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها إستثمار وهمي ويتم إطفاؤه في أقصى مدة قانونية المقدرة 5سنوات, وعلي العون المدقق أيضا التحقق من عدم وجود تكاليف غير قابلة للخصم .أو عناصر أصول غير قابلة للإهتلاك في هذا الحساب.

[1] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 54*
[2] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 54*

- يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحتويه من منقولات وهذا من أجل تسجيل أقساط إهتلاكات صحيحة, أما الصيانة والإصلاحات تسجل كنفقات ليتم تحويلها, لقيمة الأصل بعد تقديم أدلة تدعم ذالك.
- الأغلفة المتداولة والمودعة كأمانات يجب أن توضح في الفواتير وعلي العون المدقق فحصها بغرض الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها و غير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع و الضريبة المستحقة .

3: تدقيق حسابات الإهتلاكات:

القاعدة العامة توحي أن التدقيق حسابات الإهتلاكات مرتبط حتميا بتدقيق حسابات الإستثمارات الخاضعة لها وعلي العون المدقق أن تكون بحوزته تفاصيل الإستثمارات القابلة للإهتلاك والتأكد من:

- نسب الإهتلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء والتقليل من الأرباح.
- الإستثمارات التي منح لها الرسوم المسترجعة والتي لم تكمل المدة القانونية تسترجع الرسوم مع معالجة الاهتلاكات الخاص بها بواسطة قاعدة النسبة الحصية التي تطبق على الاهتلاكات الخطي .
- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب و الرسوم المتعلقة بالاهتلاكات ، وأن السيارات السياحية يتم إهتلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به قانونا 1.000.000 دج . [1]
- التأكد من أن الاهتلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الاستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية .

4: تدقيق حسابات المخزون :

إن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر و الكمية المتمثلة في الجرد المادي للسلع المخزنة مع و بشكل ملازم ، لأنه يمكن تخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية و السعر ، و قد ينجم على هذا التخفيض التقليل من التحصيلات مما يعكس ذلك على نتائج الدورة و ظهور نسبة من الربح الخام العادي ، و في حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها و هذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الاظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل الأكثر قدما ، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتمثل في [2]:

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة .
- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الاسناد المباشر للسلع المستهلكة .
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة و دون الرسم على القيمة المضافة المسترجع و هامش الربح .
- في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على العون المدقق التأكد من صحة ذلك .
- على المكلفة بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع للمشتريات في حالة مردودات المواد و اللوازم المستهلكة ،المنتجات ، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى منها الضائعة .
- إعادة دفع الرسم المسترجع لمخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط .

5: تدقيق حسابات المدينون:

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .المادة 141 الفقرة 3, الجزائر, 2021 .ص 40.**

[2] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 59*

على العون المدقق التأكد من التصريحات الخاصة بحقوق المؤسسة لدى الغير ، وعلى المكلف بالضريبة المطالبة بتسوية مستحقاته حتى من المسير أو الشركاء، أما أهم إجراءات التدقيق تنحصر في :

- فحص اللإستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التاكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص أو فائض قيمة.
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية, أما المبالغ المقدمة للشركاء, تعتبر أغلبها مداخيل موزعة تخضع للضريبة علي الدخل الإجمالي
- التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة لإسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.
- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسبيقات الإستغلال حفاظا علي مبدأ إستقلالية الدورات, أما المصاريف رهن التخصيص يجب أن يتم تسويتها عند نهاية كل دورة مالية,[1]

6_تدقيق حسابات ديون الزبائن:

التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الضاهر في ميزان المراجعة, ثم التأكد من صحة ذالك في يومية المبيعات, أما أهم إجراءات التدقيق فهي:[2]

- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن بإعتبارها الاساس الخاضع للرسم علي النشاط المهني والرسم علي القيمة المضافة التي تؤثر علي الحصيلة الضريبية.
- كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونيين في قائمة المتهربين من الضريبة وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات علي تعاملاتهم وأرصدتهم.
- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.
- الإطلاع علي قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية كاملة في التصريح السنوي .
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها إذ لابد من دراسة تطورها وأحقيتها في تكوين مؤونات موضوعية, أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناء علي وثائق تدعمها.

7_تدقيق حسابات النقدية :

تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة و غالبا ما تنحصر في حساب البنك ، الحساب الجاري البريدي و خزينة الصندوق ، أما اجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في :

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفتر المؤسسة و الكشوف المرسلة من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء و تسوية الفروقات المستخرجة .
- الفحص الجيد لحساب البنك و الحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء و الموردين ، مما يسمح بمتابعة المبيعات و المشتريات المصرح بها من طرف المكلف و الموجودة في الملف الجبائي .
- حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات و إغفالات يمكن إختصارها في تخفيض الايرادات أو تضخيم المصاريف ، و عليه من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.
- لما يكون حساب الصندوق رصيده دائن يتم التاكد من كل التسجيلات دون إهمال أو عدم الترحيل.[3]

[1] إلياس قلاب ذبيح .ص ,94

[2] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 74*

[3] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 78*

8: تدقيق حسابات الخصوم:

9:تدقيق حسابات الاموال الخاصة :

تتلخص أهم الإجراءات لحسابات الأموال الخاصة في:[1]

- فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة علي الدخل الإجمالي لكل شريك أما في حالة التنازل علي الأسهم أو الحصص علي العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليه الضريبة المستحقة ,وفي حال رأس المال الشخصي يجب التاكد من كل المسحوبات و الإيضافات التي يقوم بها المستغل.
- فحص حساب الإحتياطات والتعديلات التي أجريت عليه بالإعتماد علي محاضر الجمعية العامة للمساهمين والعقد التأسيسي للشركة.
- تدقيق في حساب الأرباح الخاضعة للربح المخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقته شكلا ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهمها:
- المعدات المعاد إستثمارها تكون ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق الإستثمارات المنقولة وغير المنقولة التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد الإستثمارها.
ممتلكات المقتناة لتطوير المؤسسة أو لتجديد الاستثمارات تعتبر ملغاة و غير مقبولة .
قيمة الممتلكات لا تتجاوز الأرباح المحاسبية للدورة و هذا قبل تخفيض الضريبة على الأرباح .
الممتلكات غير المقتناة تعوض بفائض القيمة المعاد استثماره تطبيقا للمادة 173 من القانون الضرائب المباشر لكن الفائض عن القيمة تتعهد بإعادة الاستثماره و الخاضعة لمعدل منخفض .
- تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره ،على المؤسسة أن تتعهد بإعادة استثمارها في أجال لا تتعدى ثلاثة (3)سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها ، و على العون المدقق التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات .
- تدقيق الاعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية ، ولا تدرج ضمن نتيجة الدورة الجارية في تاريخ دفعها ، و على العون المدقق التأكد من أن الاعانات ترحل بشكل دفعات لنتيجة الدورة عن طريق حساب الايرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهتلاك .
- تدقيق فرق إعادة التقدير و ما ينجم عنه من فائض قيمة لإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل دفعات تعادل الاهتلاكات الاضافية ، و بعد فحص انتظام و دقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الاجمالي .
- التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد و قد اقتطعت منها الضرائب المستحقة ، أما في حالة شركة الأموال لا توزع الأرباح إلا بعد ثلاثة (3) سنوات إبتداء من تاريخ إقفال الدورة .
- فحص مؤونة الأعباء و الخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية و الموضوعية ،لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة . [2]

10_:تدقيق حسابات الديون :

---

[1] مرجع سابق .ص **81**

2 مرجع سابق ص 81,

- تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل ، التي تضم القروض البنكية و ديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة ، اما القروض الأخرى يجب تفحصها بشكل معمق و على العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقادمة ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تختفي مساهمات تمت من قبل المستغل أو الشركاء و قد يطلب مصادقات من أصحاب القروض ، مع فحص الفوائد على القروض و أنها اقتطعت منها الضريبة المستحقة .
- تدقيق حسابات الديون القصيرة الأجل ، والتي تمثل عدة حسابات أهمها تتمثل في :

- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالنقديات و المشتريات ، اما على العون المدقق أن يستغل كشوف الربط و بطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار الفواتير .
- التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفتها وسيط لأطراف أخرى ، مثل الضرائب على الأجور و الرسوم المسترجعة ، الاشتراكات الاجاعية .
- الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء و صحة مبالغ الحسابات الجارية مستندا بالوثائق الاثباتية ، و الاطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح و الخسائر .
- التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة و هذا بمعاينة الوثائق اللازمة و قد يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية . [1]

11:تدقيق حسابات التسيير :

بعد قيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفيها المصاريف و الايرادات ، و هذا بهدف كشف التجاوزات و الاغفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخم المصاريف أو تخفيض الايرادات .

12تدقيق حسابات المصاريف :

- **تدقيق حسابات المشتريات المستهلكة** :

إن المخالفات و النقائض التي يمكن أن يظهرها تدقيق حساب المشتريات تصنف إلى صنفين :

✓ الزيادة في المشتريات بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة و غالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا مقاولين الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية) ، أما العون المدقق بإمكانه كشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات ، وصولات الطلب ،الكشوف البنكية و خصوصا مذكرات الربط و المعلومات المحصلة من الموردين ، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة .

أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها :

✓ تسجيل مزدوج للفاتورة بتواريخ مختلفة أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل.
✓ تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة , أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.
✓ تسجيل فاتورة إستثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات.

1 إلياس قلاب ذبيح .مرجع سابق ص.96,

التخفيض في المشتريات قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه لاكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات , علما أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي وله عدة أشكال:

- ✓ إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة.
- ✓ مشتريات مقنعة أو مخفية سجلت علي شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف.
- ✓ يتعمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها النقل الخاطئ للمجاميع والأرصدة,[1]

- **تدقيق حسابات إستهلاك السلع :**

لتدقيق هذا الحساب يجب علي العون المدقق ان يقارن مابين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها ,كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف والرسوم غير المسترجعة وتخفيض الخصومات الممنوحة من طرف الموردين.[2]

- **تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم:**

علي العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها , وفقا للشروط القانونية[3] المذكورة في المواد168 إلي 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للإستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة , وأن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافات الموجهة للمسيرين أو الشركاء.[4]

- **تدقيق حسابات المصاريف الأخرى:**

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بنشاط المؤسسة ومراقبة خصمها في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلي حدوثها فعلا, فنجد مثلا فحص حساب المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائيا ، مع التأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدميين حقيقيين ليس وهميين, أما تدقيق الأعباء الإستثنائية كالغرمات والزيادات الجبائية وخسائر سعر الصرف لتي يجب التاكد منها لعدم إزدواجية التسجيل ,[5]

- **تدقيق حسابات الإيرادات:**
- **تدقيق حساب المبيعات:**

---

[1] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 56*

[2] إلياس قلاب ذبيح .ص.97

3 وزارة المالية .قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,المواد168_171 الجزائر ,2021 ص 49

4 مرجع سابق ,ص49

5 تطبيقا لمواد 146 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,

يتم تدقيق حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع و وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة , أما من أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها علي مستوى حساب المبيعات وهي [1]:

- ✓ إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما المبيعات لأجل.
- ✓ التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذالك بإستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة .
- ✓ إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية, أشغال البناء, الفضلات والمهملات.
- ✓ عدم تسجيل الإقتطاعات لمختلف السلع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سد الحاجات الخاصة.
- ✓ بيع المواد الأولية علي حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة لذالك.

- **تدقيق حسابات لإيرادات الأخرى:**

يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال و غالبا ما تكون إستثنائية مثل : تأجير ممتلكاتها من شاحنات ، معدات و أدوات ، المحل التجاري أو بيع الفضلات و المهملات ، أو التنازل عن الأغلفة الموضوعة على شكل أمانات ....فعلى العون المدقق التأكد من ذلك و التحقق من فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل لأنها تعتبر إيرادات استثنائية أو الايرادات الناتجة عن تخفيضات في الضرائب ، الاستفادة من التلطف الضريبي الذي تم دفعه ، استقبال تعويضات التأمين ...[2]

- **دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح:**

هذا النوع من التحليل لايمكن إجرائه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية لذالك والممثلة في الميزانية المحاسبية, وجدول حسابات النتائج, حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية أما النسب التالية تمثل للعون المدقق مؤشرات تدل علي التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المحقق فيها وهي:

- ✓ نسبة القيمةالمضافة إلي رقم الأعمال= القيمة المضافة\رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات=الربح الخام\سعر تكلفة البضاعة المباعة.
- ✓ نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الاعمال=الربح الخام\ رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة نتيجة الإستغلال بالنسبة لرقم الأعمال=نتيجة الإستغلال\رقم الأعمال السنوي.
- ✓ نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال=نتيجة الدورة\ رقم الأعمال السنوي.[3]

ثالثا :إعادة تاسيس القاعدة المنشئة للضريبة:

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون لكل الحسابات, قد يجد العون المدقق تجاوزات و تلاعبات تسمح له أن يلجأ إلي إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة, وهذا بعد طلب توضيحات وتبريرات, من طرف المكلف,

---

[1] *Guide de vérification de comptabilité, Op.Cit, p 63*

[2] إلياس قلاب ذبيح,ص 98,

[3] Ibid .pp 93. 94

أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم علي أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس, وتحقيق الارباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

إن رقم الأعمال يمثل الإيرادات المحصلة من طرف المؤسسة من جراء النشاط العادي لها والذي أنشئت من أجله , والذي يعرف علي أنه" إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلي زيادة في إجمالي الأصول الوحدة المحاسبية أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معا[1]", أما رقم الأعمال يختلف من مؤسسة إلي أخري, حسب طبيعة النشاط الممارس وهذا مالم تهمله المعالجة المحاسبية فنجد:

أ:رقم الأعمال التجاري: يمثل مبيعات السلع التي تتاجر فيها المؤسسة والتي لم يطرأ عليها أي تغيير كالتجارة بالجملة , التسليم الفوري,

ب:رقم الأعمال الصناعي: يمثل مبيعات السلع المنتجة من طرف المؤسسة أو ساهمت في إنتاجها كالمؤسسات الصناعية المنتجة للسلع الإستهلاكية الأجهزة والعتاد التحويلات المعدنية,

ج :رقم الأعمال الخدمي: يمثل الإيرادات المحصلة نتيجة الخدمات المقدمة للغير كالفندقة ,نقل المسافرين والبضائع , اعيادات الخاصة.

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة علي أسس محاسبية وجبائية ,لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلا ومضمونا , لاجدوى منها, ويعتمد العون المدقق علي مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي, والذي جاء به دليل الموجه للعون المدقق في محاسبة المكلف بالضريبة وهي:[2]

_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس فواتير البيع.
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس فواتير الشراء.
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس الإيرادات المحققة.
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس عناصر كمية المواد المستعملة.
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس التكاليف.
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي اساس النسب
_إعادة تقدير رقم الأعمال علي أساس مؤشرات أخرى . التقدير التلقائي.

رابعا: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي:

إن التدخل في عين المكان و معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه ، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر و الوثائق المحاسبية شكلا و مضمونا ،تمنك العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة ، وفي كلتا الحالتين فإنة ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبة المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ثم إنهاء عملية التدقيق المتمثلة في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المدقق كخلاصة للعمل المنجز والمتضمن ما يلي: .[3]

أ:تقييم محاسبة المكلف بالضريبة :

---

[1] وليد ناجي الحيالي,نظرية المحاسبة من منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك النسخة الإكترونية 2007 ص 181,
[2] مرجع سبق ذكره .ص .98
[3] **مرجع سبق ذكره ,ص, ص103,102**

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا و مضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها و حسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية .

1:قبول المحاسبة :

يتم قبول المحاسبة إلى عدة شروط يجب أن تتحلى بها محاسبة المكلف و هي :

- ✓ المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل ، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية و تكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- ✓ المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية و حتى السجلات المساعدة .
- ✓ المحاسبة صادقة ، كون الاغفالات و الاهمالات و التجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة .

و عليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات :

2:قبول التصريح :

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ، مثبتة و صادقة ،و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق ،و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم .

3:قبول نسبي :

أي أن هناك ارتياب ، و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف ، و في هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى التقويم الثنائي و المقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة ، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الاعمال الخاضع و يجب عليه ابلاغ المكلف بهذا التقويم ، وذلك عن طريق الاشعار التقويم الاولي ، مع منح مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم [1]

4:رفض المحاسبة :

قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة فيها ، أو حتى عدم إحترامها لأدنى الشروط القانونية ، وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف و تمادي العون المدقق في اللجو إلى التقرير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون في الحالات الآتية :[2]

- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري و شروط النظام المحاسبي المتبع مثل : غياب دفاتر المحاسبة ، أو إنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليميا أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات و غيرها من الآخطاء الشائعة .....
- ✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الآثباتية مثل : غياب كلي أو جزئي للفواتير ، أو أن الفواتير غير مطابقة [3]للمرسوم التنفيذي رقم 05 _468 المؤرخ في 2005/12/10 و المتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة و المعلومات المطلوبة .

[1] **المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021**

[2] Note 134: MF /DGI/DRV :2000 du / 15:02:2000

[3] **الجريدة الرسمية ,المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفية تحرير الفاتورة رقم.05*468 المؤرخ في10\12\2005 ص 3,**

- ✓ عندما تتضمن الحاسبة تجاوزات و إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في العمليات المحاسبية مثل : عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء أو البيع ،رصيد دائن متكرر للصندوق ، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية ...

ملاحظة : هناك بعض الحالات الآخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة نجد أهمها :

- ✓ لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المدقق لأداء مهمته .
- ✓ عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة للطلبات الواردة من العون المدقق بخصوص التوضيحات و الآثباتات الواجبة تقديمها خلال عملية التدقيق .

ب: تبليغ النتائج المتوصل إليها:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل العون المدقق بحيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق في محاسبته و هذا عن طريق التبليغ الأولي لتسوية الوضعية الجبائية و إذا كان رد المكلف مجدي و يفيد عملية التدقيق فعليه يتم تصحيح تسوية الوظعية الجبائية بالتبليغ النهائي ، و الذي على أساسه تصدر جداول الضرائب الواجبة الدفع ، كما يتم ذلك بإبلاغ ذلك بإشعار رسمي للمكلف شخصيا حتى و إن لم يكن هناك تقويم وهذا كما يلي:[1].

1:التبليغ الأولي :

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحضاته ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل إستلام, إضافة إلي ذالك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ علي الطرق التي إستعملت في التقييم والتي أدت إلي تعديل الأسس الضريبية.

كما حدد المشرع الجبائي مدة أربعين يوما كأجال قانونية تسمح للمكلف بالرد علي التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر عدم رضاه علي إعادة التقدير ويدافع علي حقوقه إن لاحظ أن هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية, وعلي العون المدقق الإلتزام بالرد علي التوضحيات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

2:التبليغ النهائي:

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة, ينتظر العون المدقق إنتهاء الأجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية , ويكون بذالك أمام حالتين يمكن حدوثهما وهما كالتالي:

- ✓ المكلف لايرد علي التبليغ الأولي أو يرد بعد الأجال المحددة قانونا: في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى علي حالها والعون المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف , لأنه يعتبر قبولا ضمنيا.[2]
- ✓ وإما المكلف يرد علي التبليغ في المدة المحددة قانونيا, ويسجل ملاحظاته الخاصة, علي نتائج هذا التدقيق أو إعترضاته علي الأسس المعدلة مدعما ذالك بإثباتات ووثائق ترفق مع الرد.

وبعد قراءة ودراسة الرد والإطلاع علي الملاحظات والإعتراضات مع فحص البيانات والوثائق المرفقة, يقرر العون المدقق قبولها أورفضها , وفي حالة القبول يجب تصحيح بعض النقاط المثارة والتي يراها واجبة التعديل , بهدف إجراء تقييم ثاني ونهائي يتم إعلام المكلف به عن طريق التبليغ النهائي والذي

[1] **إلياس قلاب ذبيح مرجع سبق ذكره ص ص 103 104,**

[2] المادة 60 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية ص 21

يجب أن يكون كذالك مفصلا ومصاغ بشكل جيد, وعلي المكلف بالضريبة قبول التقييم النهائي المعدل والأسس الجديدة للضريبة لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى.

ج .تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة:

عند نهاية عملية التدقيق في محاسبة المكلف يقوم العون المدقق بإعداد بطاقة مراقبة. لكل الأوعية الضريبية المدقق فيها , وهذا بهدف إنهاء عملية التدقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التدقيق, وبعد ذالك علي العون المدقق أن يقوم بتلخيص كل ماجرى من احداث وإجراءات من عملية التدقيق في إستمارة خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف .[1]

1:البطاقة التلخيصية:

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية ,إستمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة صفحات والتي تحتوي علي كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل حصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة والتي علي أساسها يتم إصدار الوارد الفردي, من طرف مكتب إصدار الجداول الضريبية والذي تسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري[2]

2:التقرير النهائي لعملية التدقيق:

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف أخر إستمارة يملئها العون المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا – الملاحق المرفقة –علي شكل عدة نسخ لترسل منها إلي المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات, ويتم الإحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات, أما التقرير في حد ذاته يمثل إستمارة صادرة من الإدارة الجبائية كوثيقة رسمية , تتضمن وجه التقرير و4 صفحات تعالج كل منها مجال معين:

- ✓ وجه التقرير ، و يضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة ، الهوية الجبائية الكاملة للمكلف الخاضع للتدقيق في المحاسبة مع ذكر فرقة التدقيق ، الإسم و اللقب ، الرتبة الخاصة بالعون المدقق ...
- ✓ عموميات عن المكلف ، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية ، تعيين الاسم و العنوان الشخصي لصاحب المؤسسة أو مسير الشركة ، مع ذكر أسماء و حصص الشركاء المساهمين و عناوينهم .
- ✓ إجراءات التدقيق ، التي تكون مرفقة بلإثباتات اللازمة (تاريخ و رقم البريد الموصى مع الاشعار بالاستلام لكل المراسلات و التبليغات مع إظهار تاريخ رد المكلف عن التبليغات المرسلة).
- ✓ إقفال عملية التدقيق ، مع ذكر و توضيح حجم التجاوزات و المناورات التدليسية ، وكل المعلومات و المرفقات المتعلقة بتسيير الملف الجبائي من طرف المفتيشية ، كما نجد مكان مخصص للملاحظات رئيس المكتب الأبحاث و المراجعات و نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية .
- ✓ مراقبة التدقيق في المحاسبة ،هذا المجال مخصص للمديرية الجهوية و الادارة المركزية لإبداء رأيهم حول عملية التدقيق ثم نجد رد المدير الولائي و القرار النهائي للمديرية الجهوية أو المركزية في ذلك .

[1] مرجع سبق ذكره .ص 104
[2] مرجع سبق ذكره ص 105

بعد عرض كل المراحل و الخطوات المتعلقة بعملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و التي تدوم حتى ستة (6) أشهر فأكثر ،بإمكاننا أن نتطرق في المبحث الموالي إلى مدى قدرة التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية و ما يحتويه من مفردات على دعم الرقابة الجبائية [1].

خامسا :قدرة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية لكشف التهرب الضريبي في الجزائر [2]

من خلال التدقيق ودراسة محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية نرى أن الادارة الجبائية سخرت كل الامكانيات اللازمة لنجاح عملية الرقابة الجبائية و هذا من أجل مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته من جهة و التأكد من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة من جهة أخرى لكون النظام الضريبي الجزائري مبني على التصريحات التي يتم مراقبتها بوسائل تقنية معنية ، وهذا ما هو متداول في الاقتصاديات المعاصرة .

كما إن عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تعتبر من أهم أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر و التي تعتمد عليها المديرية العامة للضرائب في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و جني الحصيلة الضريبية المعتبرة من هذه العملية التي تعود بالنفع على خزينة الدولة ، و عليه هناك عدة أدوات يستخدمها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلفين بالضريبة و التي تعتبر الذخيرة الأساسية التي يمتلكها عند القيام بأداء مهامه الملقاة على عاتقه .

و من أجل دعم الرقابة الجبائية يستوجب على الإدارة الجبائية ضرورة تجنيد أعوان يمتازون بالخبرات و الكفاءات المهنية العالية في المجال الضريبي و المحاسبي على حد سواء ، و أن تكون هذه النخبة من الموارد البشرية تتمتع بعدة صلاحيات منها لها القانون و في نفس الوقت ملزمة بعدة التزامات حفاظا على حقوق المكلف بالضريبة من جهة وعلى امتيازات الخزينة العمومية من جهة أخرى . لكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة تلزم الأعوان المدققين بالتحكم في كل الطرق و الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية لكي لا تحبط و تكون ناجحة بكل مراحلها من التحضير لها غلى غاية تبليغ النتائج و نهايتها .

و بما أننا نسعى للإجابة على الإشكالية المتمثلة في : كيف يساهم التدقيق المحاسبي كالية في تفعيل الرقابة الجبائية لكشف التهرب الضريبي؟ نرى أن هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته والتي تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية عن طريق إتمام المهمة المسندة إليه على أكمل وجه ولا تكون باطلة أو قابلة للبطلان , بعدم إحترام العون المدقق للمراحل والإجراءات القانونية اللازمة ، كما يجب التوصل إلى نتائج إيجابية تكشف التجاوزات أو الإغفالات التي ارتكبها المكلف عن قصد أو دون قصد ، مع القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف التي تعتبر حق للخزينة العمومية.

و عليه نرى العناصر الجزئية التي يستند عليها العون المدقق و التي قد تساهم بدورها في تفعيل الرقابة الجبائية ، تتمثل في:

أ_أدوات التدقيق في محاسبة المكلف:

[1] **مرجع سبق ذكره ص 105,**
[2] **مرجع سبق ذكره ص 107,**

1-دليل المدقق في المحاسبة .
2_تحيين القوانين الجبائية .
3-المبادئ المحاسبية المعمول بها.

ب:فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل :

1- الدفاتر المحاسبية .
2- الوثائق المحاسبية.
3- وثائق الإثبات.

ج:فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون :

1 – رقم الأعمال المصرح به
2 _ تدقيق في فواتير الشراء (مصاريف)
3 الربح المصرح به.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة والبحوث ذات الصلة بالموضوع، تم اختيار أهم الدراسات التي لها علاقة بالبحث الحالي، إلا أننا اختلفنا في زاوية تناول الموضوع قيد الدراسة وفقا للمعطيات التي تحصلنا عليها إذ كان لا بد من مراجعتها للتعرف على الأمور التي تم التركيز عليها من إجراءات وأدوات وأهم النتائج. في ذالك.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة .

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية :

1. ولهي بوعلام أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر, مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ,كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر 2003-2004 قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية :ما أثر مردودية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات في مكافحة التهرب الضريبي؟, وقد توصل الباحث إلي جملة من النتائج أهمها:
   - إن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يرتكز علي أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف الإقتصادية والمالية و الإجتماعية , ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية
   - تعتبر المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي أستحدثت مع الإصلاح الجبائي لغرض مكافحة الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة ,

- إن مردودية المراجعة الجبائية ترتكز علي مجموعة من العوامل ' التنظيم والإنضباط والإحساس بالمسؤولية قصد الرفع من قدرة الأداء للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

2. قتال عبد العزيز. أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين , حالة الجزائر من 2003-2008 ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير, تخصص مالية ومحاسبة .جامعة يحي فارس, المدية 2008-2009 قام الباحث بدراسة الإشكالية التالية : ما هي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟ وتمثلت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في:
   - يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية , والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية و الإقتصادية للدولة
   - تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تعمل علي تطبيقها مجموعة من الأجهزة , وتحمي المكلفين بالضريبة وعدم الإلتزام بها يؤدي إلي عقوبات,
   - إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفاعلية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
3. بوشرى عبد الغاني, فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009), مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية , تخصص نقود ومالية وبنوك جامعة تلمسان 2010-2011 , حيث قامت الباحثة بمعالجة الأشكالية التالية : ما مدى فاعلية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ؟ و ما هي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي ؟ ، و كانت أهم النتائج التي توصلت إليها كالتالي :
   - ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الأجراءات تنظم تدخل الادارة الجبائية و تضمن حقوق المكلفين بالضريبة . تؤدي مخالفتها و عدم الألتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة الجبائية و النتائج المرتبة عنها .
   - تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة عدم نقص الأمكانيات البشرية و عدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها .
   - صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج و طرق تقديره .
4. رحال نصر, محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة , جامعة قاصدي مرباح, ورقلة 2006-2007 حيث قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية : إلي أي مدى يمكننا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي.

وكانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث مايلي :

- درجة معرفة أصحاب المؤسسات, للقوانيين والتشريعات الضريبية نسبيا ضعيفة وإن وجدت تكون سطحية.
- مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة , يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفادي دفع الضريبة ,

- هناك مشكلة اخرى وهي عدم الإقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى أغلبية المسيرين , هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة أساليب التهرب الضريبي.

5. دراسة إلياس قلاب ذبيح(2011) بعنوان: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير – جامعة بسكرة (2010-2011)- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ,وقد عالجت الدراسة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وذلك بالاعتماد على واقع النظام الجبائي في الجزائر والصعوبات التي تواجهه وكذا معوقات الأداء مثل ظاهرة التهرب الضريبي وما ينتج عنها من مخاطر على المستوى الاقتصادي والسياسي والاجتماعي , ولكون الضريبة مورد من موارد الخزينة العمومية , فإن الدولة تسعى إلى تحقيق استقرار على مستوى الخزينة ومحاربة الفساد وقد حاولت الدراسة إلى تجسيد آلية الرقابة لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد من أجل مكافحة التهرب الضريبي, وقد اعتمدت الدراسة على الرقابة الجبائية بهدف كشف الأخطاء والتجاوزات .

6. بلواضح الجيلاني ، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و استراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 -2011 ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة محمد بوضياف, المسيلة , الجزائر 2014-2015 حيث كانت الإشكالية كالتـــالي :
ماهي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي فيظل التطورات الإقتصادية والمالية ؟

و من خلال الدراسة توصل إلى جملة من النتائج نذكر منها :

- تميز النظام الضريبي خلال الفترة 2001 2011 بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب و الرسوم ،بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة .
- رغم وجود هياكل إدارية وأليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب الضريبي, إلا أنها لاتزال قاصرة , للحد من التهرب الضريبي لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لايمكن الكشف عنه.

7. دراسة سميرة بوعكاز(2015): بعنوان مساهمة فعالية التدقيق في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة - مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة (2014-2015) كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة محمد خيضر بسكرة, حاولت الباحثة من خلال دراستها, اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي, وقد اعتمدت في دراستها علي الطريقة الإستبيانية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة وتوصلت إلى إيجابية الدور الهام للتدقيق الجبائي في تحقيق الفعالية الجبائية , وكذا دور المدقق الجبائي والذي لديه مؤهلات علمية وعملية ومعلومات دقيقة تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الفرع الثاني : دراسات باللغة الأجنبية :

1. *Théme "Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude" présenté par Mr:Kherroubi Kamel. Mémoire magister en science commerciales université d'Oran Es-seina: 2010.2011*

تمحورت إشكالية الدراسة في :ما مدى نجاعة الأليات التي يفرضها النظام النظام الجبائي الجزائري , في مكافحة التهرب الضريبي.

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها تحد من موارد خزينة الدولة وتحول دون تحقيق مسار التنمية بالإضافة إلى تبيان معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على حدها بغية تحسينها. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي،حيث أستخدم المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة والتهرب الضريبي والرقابة الجبائية ،أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر،للمعالجة واستخلاص بعض النتائج والتوصيات. من أهم النتائج التي توصل إليه الباحث أن المشكل التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري ويعود سبب ذلك إلى وجود خلل في النظام ،لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب مع تأكيد أهمية الدور المالي للضريبة .

2. *Thème « le Renforcement de lutte contre la fraude fiscal » présenté par Mr TAIBI Nabil,IMESSAOUDENE Hedjila, mémoire D.E.S.F , Ecole National des impôts,Koléa 2005*.

تمحورت إشكالية الدراسة في :ما مدى فعالية الرقابة الجبائية للتحكم في ظاهرة التهرب الضريبي .

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي ، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفعاليتها في المكافحة. لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي،حيث استعرض الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة ، بالإضافة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابية في محاربتها ، بغية الوقوف على المعوقات لتصحيحها . من أهم النتائج التي توصل إليه الباحث أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم لظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

مطلب الثاني :أوجه الأتفاق والإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

إن نقاط التشابه في الدراسات السابقة والدراسة الحالية كثيرة إلان طبيعة إشكالية البحث تجعل من صورة التعمق في بعض النقاط أو العناصر هي الفارق.

الفرع الأول: أوجه التشابه الذي يميز الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

- وهذا من خلال التطرق كل الدراسات السابقة إلي ماهية التهرب الضريبي من خلال التعريف وأنواعه وطرق التهرب الضريبي

- التطرق إلي دور الرقابة الجبائية من خلال التعريف بها و أنواعها. والأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم عملها.

والتطرق إلي فعاليتها من خلال أليات التدقيق المحاسبي في الكشف عن مخالفات ينتهجها المكلف من أجل التنصل من دفعها لصالح الخزينة العمومية .

الفرع الثاني :أوجه الإختلاف الذي يميز الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- التطرق بشكل معمق ومستفيض بعض الدراسات لطرق قياس ظاهر التهرب الضريبي علي المستوى المحلي والوطني والدولي .

_ بعض الدراسات تطرقت بشكل مفصل إلي التفرقة بين التهرب والغش الضريبي .عن الطريق التطرق إلي طرح وجهات النظر المختلفة بين القانونيين والجبائيين و الإقتصاديين

_ من خلال التطرق إلي إثبات التكامل بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي بحيث هناك من إنتهج في ذلك أسلوب دراسة الحالة وهناك من أثبت ذلك عن طريق الإستبيان عن طريق معالجة مخرجات الرقابة الجبائية من نتائج التحقيق وأخذ تلك المبالغ. علي عدد من السنوات . ثم إخضاعها إلي المعالجة الإحصائية .و إستنتاج وتفسير النتائج. فهناك من أثبت النجاعة لدى الإدارة والأعوان المحققين .وهناك من أثبت العكس .

_ وذلك بمقارنة عدد الملفات المعالجة مع ما هو لدى الإدارة من ملفات تخضع للنظام الحقيقي ولم تعالج. ولم يكتشف بعد مقدار التملص الذي تحوية بين دفاتها.

مطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

_ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تطرقت إلي معالجة متغيرات الدراسة الثلاثة بشئ من التفصيل وهوما لم تتطرق له جل الدراسات السابقة. بل تطرقت إلي متغيرين فقط من الدراسة . ماعدا دراسة إلياس قلاب ذبيح والتي تتوافق و دراستنا في كثير من النقاط .

أي تحاول هذه الدراسة ربط "أليات التدقيق المحاسبي" بمتغير آخر وهو "الرقابة الجبائية "، من حيث الفعالية "لكشف التهرب الضريبي" وهذا ما يميزها عن الدارسات السابقة التي ربطت نظام المعلومات بمتغيرات أخرى.

- ✓ استهدفت الدراسة مؤسسة من القطاع الخاص الذي ينشط في مجال المقاولات والذي تنشط فيه عمليات التهرب الضريبي بصورة كبيرة فضاء خصب للتعرف عن قرب لعمليلت الرقابة في كشف حالات التهرب الضريبي..
- ✓ تميزت بأنها ليست دراسة نظرية فحسب، بل هي دراسة تطبيقية على مساهمة أليات التدقيق المحاسبي لتفعيل الرقابة الجبائية لكشف التهرب الضريبي .ودرها في حماية الأموال العمومية

خلاصة:

تم من خلال هذا الفصل تسليط الضوء علي الجوانب المفاهمية .لكل من التهرب الضريبي. والرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي كالية لتفعيل الدور الرقابي بمختلف أشكاله للحد من التهرب الضريبي. وما يمكن إسخلاصه من دراسة الفصل الأول . هو أن المكلف بالضريبة يسعى وبكل الوسائل لتفادي دفع المستحقاته الضريبية. وهو ما يمس بمصالح الخزينة العمومية .مستعملا في ذالك كافة الطرق المشروعة وغير المشروعة .ولحماية مصالح الخزينة العمومية سخرت الإدارة الجبائية .كافة الوسائل الممكنة والمتاحة لتفعيل الدور الرقابي .

كما أن العمل الرقابي مهيكل ومنظم ضمن أطر.قانونية وتشريعية . تحدد مجال وصلاحيات أعوان الرقابة الجبائية, كما يعتبر التدقيق المحاسبي ألية فعالة في تفعيل الدور الرقابي وذالك من خلال تحكم المدقق الجبائي في أدوات التدقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون .وإيعادة تشكيل أسس الضريبية ,ودمج الفارق المخفي من رقم الأعمال .أو إيعادة تشكيل الربح المصرح به عن طريق طرح المصاريف غير المبررة والمثقلة للنتيجة عن طريق إيعادة الدمج ضمن الربح المصرح به. و من هنا تبرز كفاءة الإدارة الجبائية في الحصيلة الضريبية الناتجة عن عمليات التحقيق المحاسبي المختلفة لصالح الخزينة العمومية .

الفصل الثاني
دراسة حالة

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تم التطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي, ، وذلك في إطار النظام الجبائي الجزائري والتشريع والنصوص و القوانين و الإجراءات المنظمة لعمليات الرقابة والتي ينبغي إتباعها. حيث تم تخصيص هذا الفصل لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع. من خلال دراسة الحالة والمتمثلة في ملف شركة خاضع لعملية الرقابة المحاسبية علي مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .بالمديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي .

حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول :نظرة عامة عن المديرية الولائية للضرائب لولاية إليزي والمصالح المشكلة لها
- ✓ المبحث الثاني: مناقشة وتحليل نتائج عملية الرقابة للشركة محل الدراسة.

.

المبحث الأول: نظرة عامة عن للمديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي والمصالح المشكلة لها.

تعد المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي، أكبر و أعلى هيئة في إختصاص الجباية متواجدة على مستوى إقليم الولاية، وفي مايلي سنحاول تقديم عام لهذه الإدارة الجبائية حيث سنتطرق إلى

التعريف بها و بدورها الجبائي وهيكلها التنظيمي، كما سنقدم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية محل دراسة البحث.

- المطلب الأول: توطئة عامة عن المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي(DIWI)

وردت العديد من المراسيم و القرارات التي تناولت تعريف المديرية الولائية للضرائب و إبراز دورها الجبائي ضمن النظام الجبائي العام للدولة الجزائرية وفي ما يلي سنتطرق إلى التعريف بالمديرية الولائية للضرائب و دورها, والهيكل التنظيمي , وما يتبعها من مصالح قاعدية إيضافة إلي مهام المديريات الفرعية المنطوية تحتها[1].

الفرع الأول: تعريف بالمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة:

تلعب المديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي, دورا محوريا في النظام الجبائي على مستوى الولاية حيث تعد الهيئة العليا في ذالك, والتي أنشأة بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91_60 المؤرخ في 08 شعبان عام 1411, الموافق ل23|02|1991, و التي تشرف علي تنظيم المصالح الداخلية والخارجية علي مستوى تراب الولاية , وذالك بموجب القرار الوزاري المشترك المحرر في25صفر1430 الموافق ل21\02\2009 ، و التي تتبع بدورها سلميا إلى المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، كما أنها تتبع للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات الواقعة بالجزائر، وبالنسبة للمركز الجهوي للإعلام والوثائق فهي تتبع للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق بورقلة، كما تقوم بنفس الأعمال المخولة للمديريات الولائية للضرائب على مستوى الوطني في ذالك.

الفرع الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب محل الدراسة:

إذ تعد مديرية الضرائب الولائية من الهيئات العمومية, التي لها طابع المرفق العام, وبذالك تكتسب الصفة الشخصية المعنوية و ذات مهام ووظائف سيادية, والمتمثلة في العمل الجبائي. بدءا بتحديد الوعاء الجبائي, وحساب الضريبة وتحصيلها, والرقابة علي مختلف التصريحات, وفقا للقوانين سارية المفعول, كما تضمن ممارسة السلطة السلمية في مختلف هياكلها بما يضمن السير الحسن لها, وأداء واجبها القانوني المنوط بها.

كما تسهر المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.

وتلعب المديرية الولائية للضرائب بولاية إيليزي على وجه الخصوص في مجال الجباية عدة أدوار نذكر منها[2] :

1: في مجال الوعاء:

تهتم في هذا المجال بالنقاط التالية:

- ✓ تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية ,
- ✓ إصدار مختلف الجداول , وقوائم المنتوجات وشهادات التخفيض وشهادات الإلغاء وتعاينها وتصادق عليها, وتقييم النتائج المتوصل لها وتعد الحصيلة الدورية ,

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية,الجريدة الرسمية ,القرار الوزاري المشترك المؤرخ في:21|02|2009,العدد20,الجزائر,29|03|2009,ص,ص,17_20

[2]- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 60-327، المتضمن مهام المديرية الولائية للضرائب المؤوخ بتا ريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية، العدد 59، ص 10.

- ✓ تحلل وتقيم دوريا عمل المصالح القاعدية الخاضعة لها, وتعد تلخيصا للمشاكل والعوارض التي تحد من الفعالية وإيجاد مقترحات كحلول لها,

2 : في مجال التحصيل:

تتولى المديرية في هذا الإطار ما يلي:

- ✓ **تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوات.**
- ✓ **تراقب عمليات التكفل والتسوية لتلك الجداول والسندات.**
- ✓ **تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.**
- ✓ **تظمن الرقابة القبلية لعمل القباضات وتصفي حسابات قابضي الضرائب.**

3 : في مجال الرقابة:

تهتم في هذا المجال بالنقاط التالية.

- ✓ تنظم جمع المعلومات الجبائية وإستغلالها.
- ✓ تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتعابع تنفيذها وتقييم نتائجها.
- ✓ تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار للمعاملات كبيع وإيجار العقارات,

4: في مجال المنازعات:

ضمن هذا المجال تتولى بالمهام التالية .

- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- ✓ تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة[1].

5: في مجال الوسائل:

فيما يتعلق, بالوسائل فإنها تتولى بالمهام التالية:

- ✓ تقدر إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذالك.
- ✓ تضمن تسيير المستخدمين و الإعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- ✓ توظف وتعين المستخدمين الجدد,في المناصب الشاغرة علي مختلف المصالح
- ✓ تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية لإستدراك النقص لدى الموظفين,
- ✓ تقوم بجمع وتوزيع الوثائق وتعميها علي مختلف المصالح علي حسب الحاجة ونوع كل وثيقة .
- ✓ تسهر علي مسك ملفات الجرد أملاك العقارية و الأملاك المنقولةكما تسهر علي صيانة هذه الأملاك

6 في مجال الإستقبال:

في إطار مجال الإسقبال والإعلام. تكلف المديرية الولائية للضرائب بما يلي:

- ✓ تنظم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم ,
- ✓ تنشر المعلومات وكل ماهو جديد فيما يخص قوانين المالية ,

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ,الجريدة الرسمية,المرسوم التنفيذيرقم06_327, المادة1 تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية, بتاريخ:18|09|2006,ص11.

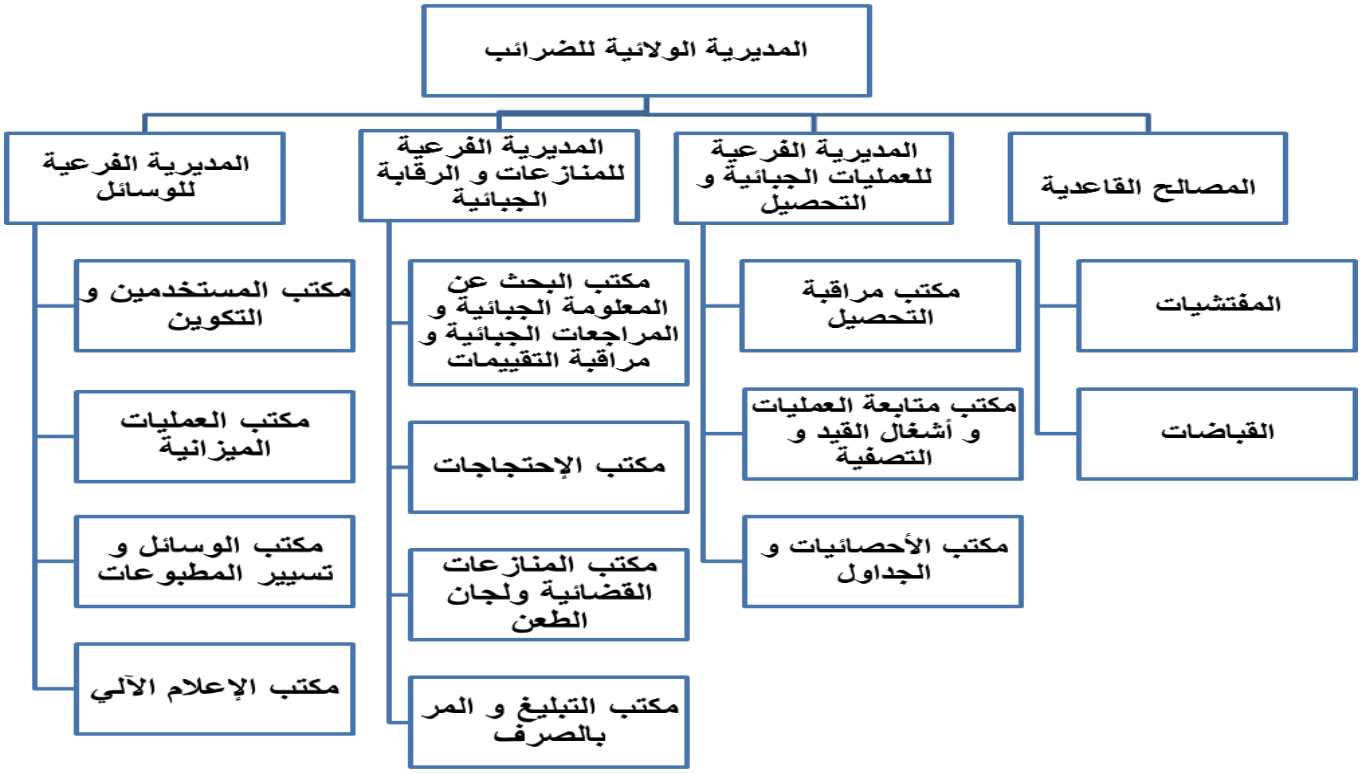
الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي

حسب شكل الهيكل التنظيمي الذي تطرقنا له في الجانب النظري نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بولايتي إيليزي و تندوف يضم ثلاث مديريات فرعية فقط حسب المادة 84 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بـتاريخ 2009/09/18 على خلاف الهيكل التنظيمي المعمول به في المديريات الولائية للضرائب لباقي الوطن الذي يضم خمسة مديريات فرعية، حيث نجد بعض المديريات الفرعية مدمجة مع بعضها البعض، وهذا راجع للعدد المنخفض للمكلفين بالضريبة في ولاية إيليزي مقارنة بالولايات الأخرى.

وبالنسبة لمصالحها الخارجية، نجد أنها مازالت تعتمد على الشكل القديم للمصالح الخارجية، وحسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ بـتاريخ 2009/09/18، منح المشرع الجبائي للمديريات الولائية التي تعتمد على المصالح القاعدية المتمثلة في القباضات و المفتشيات، الحق في أن تحتفظ بها بصفة إنتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب بشكلها الحالي، وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به.

وفيما يلي سنعرض الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب الذي نوضح فيه المديريات الفرعية والمصالح القاعدية التابعة لها :

الشكل رقم : (2-1) يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية ايليزي (DIWI)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب اليزي

الفرع الرابع: تقديم المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية (SDCCF)

يتم تنفيذ برامج التحقيقات المعمقة من طرف المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية المتواجدة نعلى مستوى مديرية الضرائب لولاية إيليزي حيث تتكلف هذه المديرية الفرعية بضمان معاجلة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة، وكذا تعالج طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية أيضا تقوم هذه المديرية بإعداد برامج البحث عن المعلومة الجبائية و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة انجازها.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في :

1: مكتب الاحتجاجات:

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

2: مكتب التبليغات و الأمر بالصرف :

و المكلف بتبليغ المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك .

3:مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

و هو المكلف بإعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة ومتابعتها.

4 :مكتب البحث عن المعلومة الجبائية و المراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات:

والمكلف بتنفيذ برامج الرقابة عن طريق التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية وتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها. كما أن المكتب يقوم بمتابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج كلا من المراقبة و التحقيق مع إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية بالإضافة إلى استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا، وعقود الإيجار سواء كانت للاستعمال السكني أو التجاري مع إعادة التقييم تلك الأسعار المعلنة والمشهر بها في تلك العقود والأسعار السوق الحالية .

المبحث الثاني: دراسة ملف شركة خاضع للرقابة الجبائية وفقا لطريقة التحقيق المحاسبي

قبل الخوض في عملية إجراءات هذا التحقيق, لابد من الإيشارة والتعريف بطبيعة النشاط المكلف الذي خضع لعملية التحقيق,

المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع النشاط المكلف محل التحقيق:

المكلف شخص معنوي : SARLXX شركة ذات المسؤولية محدودة, رأس مالها الإجتماعي يقدر ب:20000000,00دج, الكائن مقرها الإجتماعي ب: حي العمل بلدية الدبداب ولاية إيليزي,

طبيعة النشاط الممارس: تنشط في مجال المقاولات (الأشغال العمومية والبناء والري), كما تم إنشاء الشركة بتاريخ:01|01|2000, تحت رقم سجل تجاري :00\ب\00000 _33|00 , يشرف علي إيدارتها مسير المسمى علي RR والذي يملك 50 %من أسهم الشركة , وصالح YY شريك في التسيير والذي يملك 25 %من أسهم الشركة , و مصباحTT شريك والذي يملك 25 % من أسهم الشركة .

أما خصوصيات هذا النوع من النشاط فإنه يخضع ل:

- ✓ **IBS :** طبقا للمواد 135-136-141-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CIDTA).
- ✓ **IRG/B.D :** طبقا للمواد 45-46-52-53-54-87-104 مكرر من ق ض م ر مم (CIDTA).
- ✓ **IRG/S :** طبقا للمواد من 66 إلى 76 من ق ض م ر مم (CIDTA).
- ✓ **TAP :** طبقا للمواد 217-219-222-223 من ق ض م ر مم (CIDTA).
- ✓ **TVA :** طبقا للمواد 01-02-14-21-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال(CTCA).
- ✓ **غرامات التأخير علي النقص في التصريحات 193** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,

الفرع الأول: الإجراءات التمهيدية :

بعد الإطلاع علي الهوية الجبائية للمكلف محل التحقيق, قام العون بالإجراءات التمهيدية التالية:

- ✓ إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة [1].للشركة المعنية تحت رقم008\2021.الصادر بتاريخ:01\02\2021 إلي المكلف مرفق بمثاق حقوق وواجبات المكلفين الخاضع للرقابة الجبائية. وتم التسليم إلي المسير شخصيا, مع إعلامه بالمدة القانونية التي يمنحها له القانون وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانه الإستعانة بمستشار من إختياره.
- ✓ سحب الملف الجبائي للشركة من مفتشية[2] إن أمناس إلي مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات, مقابل وصل إرسال تدون فيه كافة الوثائق والتصريحات الشهرية والسنوية للشركة محل التحقيق,
- ✓ فحص مختلف الوثائق والمستندات والتصاريح التي يحويها الملف الجبائي للشركة من تواريخ إيداع تلك التصاريح والأرقام المدونة ومدى مطابقتها للتصريح السنوية والشكل القانوني المطلوب في ذالك.
- ✓ نقل مباشر لأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج محل التحقيق علي جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة , والتي تعتبر إستمارة تخص الإدارة الجبائية ,
- ✓ فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50, والمعدة من طرف المفتشية المسيرة للملف الجبائي للشركة محل التحقيق, والتي تعتبر وثيقة تلخيصيه للتصريحات المقدمة من طرف الشركة, وخاصة متابعة رقم الأعمال الخاضع للرسم TVA و رقم الأعمال المعفي من الرسم TVA, والرسم علي النشاط المهني TAP ,

الفرع الثاني: المرحلة الميدانية :

بعد قيام المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات , لمباشرة عملية التحقيق التي دامت حوالي 4أشهر للتحقيق في الملف الجبائي للشركة والدفاتر والوثائق الإثبات المحاسبية , والتي أسفرت عن عدة تجاوزات والتي نلخصها فيما يلي:

- **<u>1: التقييم الأولي لعملية التدقيق والتسويات المطبقة:</u>**

قام المفتش المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 98\2021 بتاريخ 10\06\2021, والمتضمن لأهم الملاحظات والنتائج الأولية المتوصل إليها من عملية التدقيق في محاسبة الشركة والسجلات والوثائق الثبوتية التي بحوزة الشركة . والمعلومات التي تم جمعها من قبل المفتش من مؤسسات عمومية وأخرى خاصة ومؤسسات تعاملت مع الشركة ,

<u>1_1: بالنسبة للدورة المحاسبية 2017:</u>

رقم الأعمال المحقق يقدرب:12500000,00دج

رقم الأعمال المقبوض يقدرب:9000000,00دج

الربح المحقق يقدرب:1080000,00دج

- ✓ وبعد إنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتحقيق في المحاسبة إنتقل المفتش إلي مقر الشركة فوجد أن الدفاتر غير منجزة عند أخر العمليات التي قامت بها المؤسسة , (دفتر

[1] أنظر ملحق رقم 1

[2] انظر الملحق رقم 2

اليومية ودفتر الجرد), وجود فراغات في بعض الصفحات , خطأ في بعض مجاميع تلك الصفحات, مما قاده إلي تحرير محضر معاينة[1], يثبت فيه تلك الملاحظات مع مسير الشركة , وهذا ما لا يتوافق مع مواد ونصوص القانون التجاري المواد من 09إلي12 ,

- ✓ خطأ في تقديم بعض الفواتير. وعدم إحترام الرقم التسلسلي في أخرى.
- ✓ عدم الإحتفاظ بنسخ من الفواتير الملغاة من قبل الشركة, فاتورة رقم :20\2017 والفاتورة 45\2017 والفاتورة 55\2017,
- ✓ خلل في التصريح برقم الأعمال: بعد تفحص الكشف البنكي للشركة محل البحث وجد أن رقم الأعمال المحقق يقدر ب:16700000,00دج .

التسوية لسنة 2017:

بعد رفض محاسبة الشركة من قبل المحقق نظرا للملاحظات سالفة الذكر يقوم المحقق بالتسوية اللازمة وذالك بتأسيس رقم أعمال جديد أو المستخرج وإحتساب كافة الحقوق الضريبية علي الفارق في الأعمال .

الجدول رقم(2 - 1) إستخراج الفارق في رقم الاعمال لسنة 2017

رقم الاعمال المستخرج	16700000,00
رقم الأعمال المصرح به	12500000,00
الفارق في رقم الأعمال	4200000,00

المصدر: من إعداد الطالب بناء علي معلومات مقدمة من المصلحة

بالنسبة للرسم علي النشاط المهنيTAP:

4200000,00*1,5%=63000,00 دج

غرامات التأخير 15%=9450,00دج ,حسب نص المادة193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إذن الرسم المستحق TAP:72450.00دج

بالنسبة للرسم علي القيمة المضافة TVA:

4200000,00*19 %=798000,00دج

غرمات التأخير 25%=199500,00دج ,حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة,

بالنسبة للضريبة علي أرباح الشركات IBS:

مع إحتساب معدل الربح 12%

الوعاء الضريبي=4200000,00دج *12%=504000,00دج

IBS= 504000,00 *23 %=115920,00دج

بعد تطبيق تحفيزات الجنوب والتي تقدر ب50% كتخفيض يكون لدينا مبلغ الضريبة علي أرباح الشركات

IBS=115920,00* 0,5=57960,00دج

[1] انظر الملحق رقم 3

غرامات التأخير15% = 8694,00دج ,حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة,الضريبة المستحقة علي أرباح الشركاتIBS=66654,00دج

بالنسبة للأرباح الموزعة علي الشركاء, IRG\ASS:

الأساس الخاضع = 57960,00دج

IRG \ASS= 57960,00 *15 %=8694,00دج

بعد تطبيق تحفيزات الجنوب والمقدرة ب 50% :يكون لدينا IRG\ASS =4347,00دج

غرمات التأخير 10 %=434,70دج,حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, إذن الضريبة المستحقة علي الأرباح الموزعة: IRG\ASS=4781,70 دج

1 2 :بالنسبة لسنة 2018:

رقم الأعمال المحقق يقدر ب:11900000,00دج

رقم الأعمال المقبوض يقدر ب:11900000,00دج

الربح المحقق يقدر ب:1190000,00دج

بعد مراقبة وتفحص حركة المخزون من المواد الأولية , وفواتير الشراء, ودفتر الجرد , والميزانية الختامية لسنة 2018, إتضح أنه هناك إغفال كبير في حركة وتقييد كميات المخزونات حيث تم تسجيل فارق في الكميات التالية من قبل المفتش: 400 كيس من مادة الإسمنت من نوع HTS ,300 وحدة من مادة الأجر نوع 15سنتم و 500 وحدة من نوع 10 سنتيم , 40وحدة من مادة باكس المنيوم V\30 بقيمة إجمالية تقدر ب:890000,00دج, بناء علي أسعار فواتير الشراء لتلك المواد , مما ينتج عنه أخطاء في أرصدة الحسابات التالية ح\381 وح\31 وج\61, والأخطاء المسجلة في هذه الحسابات سوف تأثر علي بقية الحسابات المسجلة في الميزانية لسنة 2018,

و بالرجوع إلي الأشغال المنجزة لم تتضح هذه المشتريات أين أنجزت ؟ خروجها من مخازن المؤسسة يعني أنها أستهلكت, وفي حال عدم الإثبات فإن المصلحة , ستقوم بإستخراج رقم أعمال بناء على هامش ربح إجمالي يقدر ب:185% كمايلي :

التسوية لسنة 2018 :

بعد رفض المحاسبة للأسباب سالفة الذكر, فإنه سوف يتم تشكيل رقم أعمال جديد بناء علي هامش ربح خام يقدر ب185%, للمواد المستهلكة وغير المصرح بها كما يلي:

890000,00 *185 %= 1646500,00دج

1646500,00* 12 %=197580,00 دج تضاف إلي الربح الخاضع للضريبة علي أرباح الشركات IBS, كمايلي: الربح الخاضع =الربح المحقق+الربح المدمج.

الجدول رقم (2_2) إستخراج الفارق في الربح المحقق

الربح المستخرج	1387580,00
الربح المحقق المصرح به	1190000,00
الفارق في الربح المحقق	197580,00

المصدر من إعداد الطالب بناء علي معلومات مقدمة من المصلحة

الربح الخاضع =1190000,00+197580,00

الربح الخاضع =1387580,00دج

إذن الضريبة علي أرباح الشركات IBS =1387580,00 *23 %=319143,40 دج.
بعد تخفيض الخاص بتحفيزات الجنوب المتمثل في 50% يكون لدينا :
IBS=319143,40 *0,2 =159572,00 دج
غرمات التأخير
IBS =159572,00 *15 %=23936,00 دج, حسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, إذن الحقوق المستحقة علي
IBS=159572,00 + 23936,00 =183508,00 دج إذن IBS= 183508,00 دج
- **الضريبة علي الأرباح الموزعة عليى الشركاء ASS\ IRG** =319143,40 -159572,00=159571,40 دج
ASS| IRG =159571,40 *15 % =23935,70دج
وبتطبيق تحفيزات الجنوب يصبح لدينا : ASS| IRG=23935,70\2 =11967,80 دج
غرمات التأخير * 10 %=1196,78 دج .إذن الضريبة المستحقة .
ASS|IRG=11967,80دج +1196,78 دج =13164,60دج

1 3: بالنسبة لسنة 2019 :

رقم الأعمال المصرح به : 18600000,00
الربح المحقق يقدر ب:1860000,00دج

1- بعد مراقبة رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للدورة محل التدقيق ومقارنتها برقم الأعمال المصرح به في الميزانية الختامية لنفس الدورة ,سجل المفتش الفارق التالي:

الجدول رقم (2-3) إستخراج الفارق في رقم الأعمال من خلال التصريحات المقدمة

رقم الأعمال المصرح به Bilan fiscal	18600000,00
رقم الاعمال المصرح به G50	16600000,00
الفارق في رقم الأعمـــــــــال	2000000,00

المصدر من إعداد الطالب بناء علي معلومات مقدمة من المصلحة

2- من خلال فاتورة ,رقم 56|2019 بتاريخ 12|03\2019 مع المتعامل سيد علي والمتعلقة بإستأجار عتاد للأشغال
3- العمومية لصالح الشركة. بمبلغ إجمال يقدر ب :678000,00 نقدا, الرسم علي القيمة المضافة 19%TVA =128820,00 دج .سيتم رفض هذه الفاتورة وذالك نظرا لغياب الرسم علي الطابع علي الفاتورة المقدمة, وكذالك مخالفتها لنص المادة القانونية 169 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .والتي مفادها أن الخدمات المقدمة أو مقتناة و التي تبلغ قيمتها 300000,00دج فأكثر يجب ألا تسدد نقدا.

التسوية لسنة 2019:

بعد الوقوف علي التجاوزات سالفة الذكر . تقرر مايلي لإجراء التسويات اللازمة :
بالنسبة للفارق في رقم الأعمال المسجل والمقدر ب:2000000,00دج , سوف نقوم بإحتساب الضرائب التالية :
الضريبة علي الرسم علي النشاط المهنيTAP:2000000,00 *1,5 %=30000,00 دج.
غرامات التأخير 10 %=3000,00 دج.
الضريبة المستحقة علي الرسم علي النشاط المهني TAP=33000,00دج.
الرسم علي القيمة المضافة TVA: 2000000,00 * 19 %= 380000,00دج.
غرامات التأخير 25 % =95000,00دج.
الضريبة علي القيمة المضافة TVA : 475000,00 دج.
2- بالنسبة إلي الفاتورة رقم: 56\2019 بتاريخ 12|03\2019 بمبلغ إجمالي يقدرب:00,678000 دج فإنه بعد رفضها فإنه سوف يتم ضمها للأرباح المحققة خلال الدورة كمايلي:

جدول (2-4) لإستخراج الربح المشكل من دمج المصاريف غير المبررة

الربح المصـــــــــــرح به	1860000,00
المصاريف المدمجة في الربح	678000,00
الربح المشكـــــــــــل	2538000.00

المصدر من إعداد الطالب بناء علي معلومات من المصلحة

الربح المشكل = الربح المصرح به+ المصاريف المدمجة غير البررة
الربح المشكل =2538000,00دج .
الضريبة المشكلة علي أرباح الشركات IBS: 2538000,00 * 23%=583740,00دج
IBS المصرح بها من قبل الشركة :1860000,00* 23 % =427800,00دج
الفارق في الضريبة المستحق IBS= 583740,00 - 427800,00 = 155940,00دج
بتطبيق تحفيزات الجنوب 50 %علي الحقوق المستحقة يكون لدينا مايلي:
IBSمستحقة الدفع =155940,00 \2 =77970,00 دج.
الضريبة علي الأرباح الموزعة :ASS \IRG =77970.00*15%=11695,50دج
وبتطبيق تحفيزات الجنوب 50% يصبح لدينا ASS \IRG=5847,70دج.
غرمات التأخير 10% =5847,70 * 10 % =584,80دج
ومنه ASS \IRG=6432,50دج.

1_4: بالنسبة لسنة 2020:

رقم الأعمال المحقق يقدرب:2100000.00دج.
الربح المحقق يقدر ب:210000,00دج.
1- بعد مراقبة رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية للدورة محل التـــــدقيق ومقارنتها برقم الأعمال المصرح به في الميزانية الختامية لنفس الدورة ,سجل المفتش الفارق التالي ,

الجدول رقم (2_5) إستخراج الفارق في رقم الأعمال من خلال التصريحات المقدمة

رقم الأعمال المصرح به Bilan fiscal	2100000,00
رقم الاعمال المصرح به G50	2900000,00
الفارق في رقم الأعمـــــــــال	800000,00

المصدر من إعداد الطالب بناء علي معلومات مقدمة من المصلحة

2- بعد مراجعة التصاريح المتعلقة بالضمان الإجتماعي للعمال الأجراء المصرح بهم من قبل الشركة والبالغ عددهم من خلال التصريح السنوي DAS 15 عامل ودفتر الأجور الممسوك من طرف الشركة ومقارنته بما تم التصريح به من الضريبة علي الدخل الإجمالي فئة الأجور المقابلة للكتلة الاجرية الخاضعة للضريبة علي الدخل الإجمالي.سجل المحقق فارق وتم علي
اساسه إيضافة 5 عمال إلي الكتلة وعاء الأجور المصرح بها والخاضعة لضريبة الدخل فئة الأجور من أجل التسوية

3_ قامت الشركة بالتصريح بمصاريف من المورد : خليفي ص وهذا الاخير مصنف ضمن قائمة الوطنية للمتهربين .وعليه فقد تقرر رفض تلك الفواتير وإسترجاع الرسم علي القيمة المضافة
فـــاتورة : رقم 455\2020 بمبلغ إجمالي يقدر ب: 15400,00دج
فاتورة :رقم 90\2020 بمبلغ إجمالي يقدر ب:455000,00دج

<u>التسوية لسنة 2020 :</u>

بعد الوقوف علي الإغفالات وتسجيل الملاحظات. سالفة الذكر ضمن التصريحات المختلفة للشركة محل التحقيق .قرر المفتش التسوية التالية :

1بالنسبة للفارق في رقم الأعمال المسجل والذي يقدرب:800000,00دج فإنه سيتم إخضاعة للضريبة علي أرباح الشركات IBS

IBS=800000,00 * 23 % =184000,00دج

الضريبة علي أرباح الشركات المستحقة بعد تطبيق تحفيزات الجنوب 50%

IBS=184000,00 *0,5=92000,00دج

غرمات التأخير 15 % =92000,00*0,15 =13800,00دج

ومنه IBS واجبة الدفع =92000,00+13800,00 =105800,00دج

الربح الخاضع للتوزيع IRG|ASS =184000,00-92000,00=92000,00دج

بعد تطبيق تحفيزات الجنوب والمقدرة ب 50 % يكون لدينا مايلي:

IRG|ASS = 92000,00 * 0,5= 46000,00دج

IRG|ASS =46000,00* 15 %=6900,00دج

غرامات التأخير 10%=6900,00* 0,1 =690,00دج

ومنه الضريبة المستحقة علي الأرباح الموزعة = 690,00+6900,00=7590,00دج,

IRG|ASS =7590,00دج

2_ بالنسبة للضريبة علي الدخل فئة الأجور IRG\S, فإنه تقرر إضافة 5 عمال إلي الكتلة الأجرية الخاضعة لضريبة الدخل , وذالك بما يتوافق وتصريحات المودعة لدى مصالح الضمان الإجتماعي.

وذلك لمدة 5 أشهر كما يلي مع إحتساب أجرة شهرية تقدر ب50000,00دج لكل عامل مع ما هو معمول به في سوق العمل لدى الخواص.

أي يصبح لدينا: 5*5 *|50000,00دج = 1250000,00دج.

الضريبة مع إحتساب تحفيزات الجنوب 10%.

IRG|S =125000,00دج.

غرمات التأخير15 %=18750دج.

الضريبة مستحقة الدفع تقدر ب=143750,00دج.

3_ إسترجاع الرسم علي القيمة المضافة :

15400.00دج * 19 %=2926.00دج

455000.00دج* 19%=86450.00دج

الرسم الواجب إسترجاعه=89376.00دج

عقوبات التأخير 25% =22344.00دج

المجمـــــــــــوع =111720.00دج

1 5: رد المكلف بالضريبة عن التسوية الأولية :

بعد إستلام المكلف الأولي رقم 23|2021[1] بتاريخ10\06\2021.وبعد إنتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف بالرد :40 يوما . حول التسوية الأولية ,فكان الرد كمايلي:

بالنسبة لسنة 2017

لاشيء

بالنسبة لسنة2018

لاشيء

بالنسبة لسنة2019

لاشيء

بالنسبة لسنة2020

أرجو أن تراجعوا المبلغ الشهري للعمال (مانوفر) والمقدر ب:50000,00دج وهو مبلغ مبالغ فيه, لأن تلك الأجرة تحت تقدمها الشركة لإيطارات بالمؤسسة وهي مقيدة في سجل الأجرة والمؤشر عليها من طرف مصالح الضمان الإجتماعي

أن الشركة سوف تأخذ الملاحظات التي قررتها الإدارة بعين الإعتبار حتى لاتكرر,وأنها ستوظف لهذا المنصب إيطار جامعي مختص في المحاسبة والجباية ,

- **الفرع الثالث: التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي[2]:**

بما أن مسير الشركة أبدى تفهما للتسوية المقترحة من طرف الإدارة وكان متجاوبا طيلة عملية التحقيق وبعد لإجتماع الذي أجري مع السيد المدير الولائي و بحضور أعوان الرقابة الجبائية تقرر خفض الأجر الشهري للعمال إلي30000,00دج.

وبالتالي سوف يكون التصحيح التالي فيما يخص الضريبة IRG|S بالنسبة للدورة 2020.

[1] انظر الملحق رقم 4

[2] انظر الملحق رقم 5

الضريبة علي الخل الإجمالي فئة الأجور IRG|S.

IRG|S=5*5*30000,00=750000,00دج

غرامات التأخير وبعد إحتساب تحفيزات الجنوب 10%.=75000,00دج

ومنه المبلغ المستحق علي ضريبة الأجور فئة الدخل =75000,00+750000,00=825000,00دج

ويتم إصدار الوارد الفردي الذي يحمل في طياته أسس الضريبة ومبالغها وغرمات التأخير المستحقة ضد الشركة محل التحقيق تحت رقم :44|2021 بتاريخ:20|06|2021,

الفرع الرابع:المرحلة الختامية :

وبعد تحرير وتسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم المفتش المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة للشركة محل البحث والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من الإشعار بالتدقيق إلي غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية و الإحتفاظ بنسخة من التقرير ومن الوارد الفردي للتسوية لدى مصلحة البحث والرقابة الجبائية وإرسال نسخة من الوارد الفردي للقابض الذي تحت سلطته ملف المكلف بالضريبة من أجل التحصيل ,وإيداع نسخة من الوارد الفردي ونسخة من التقرير في ملف الشركة أو المكلف محل التحقيق وإرسال الملف إلي المفتشية الضرائب المتابعة لملف المكلف مع جدول[1] ضريبي

والجدول التالي يلخص الحصيلة الضريبية :

الجدول(2 _6): يلخص الحصيلة الضريبية لدراسة الحالة

السنوات \والضرائب	2017	2018	2019	2020
TAP	63000,00	\	30000,00	\
IRG\S	\	\	\	75000.00
TVA	87000,00	\	380000.00	\
R TVA	\	\	\	89376.00
IBS	57960,00	159572,00	77970,00	92000,00
IRG|ASS	4347,00	11967,80	5847,70	6900,00
مجموع الحقوق	212307.00	171539,80	493817,70	263276.00
مجموع الغرامات	218378,70	25132,78	98584,80	111834,00
المجموع الكلي المستحق من الضرائب	430685,70	196672,58	592402,50	375110,00

المصدر من إعداد الطالب بناء علي مخرجات التحقيق

المجموع الكلي من الضرائب والحقوق للسنوات الأربع محل البحث التحقيق=**1594870.78دج**

المبحث الثالث : مناقشة وتحليل نتائج عملية الرقابة للشركة محل الدراسة :

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة المراجعة المحاسبية المعمقة ل4 سنوات لنشاط الشركة محل التدقيق الأشغال العمومية البناء والري ,من قبل مفتشي الإدارة الجبائية والتي نناقشها من

[1] انظر الملحق رقم 6.

الناحية التحليلة حتى نبرز مايلي قدرة المدقق علي الإلتزام بالقوانين والقواعد المعمول بها في إكتشاف التهرب والتسوية القانونية لذالك.

المطلب الأول :قدرة أدوات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

أولا: قدرة دليل المدقق علي دعم الرقابة الجبائية:

إتباع الأعوان لعمليات وخطوات التدقيق وفقا للدليل المدقق في المحاسبة وهذا بانتظام تفاديا لقوع أي أخطاء أو تجاوز من شأنه أن يفشل عملية التدقيق, مع الأخذ بعين الإعتبار أن إرسال وتبليغ مختلف الإشعارات والنتائج سلمت للمكلف شخصيا والمتمثل في مسير الشركة محل التدقيق

- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة للمكلف المعني مرفق بميثاق و حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وهذا من أجل التهيئة والتحضير خلال المدة القانونية والمقدرة ب:10 أيام.
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني والمعبر عن نتائج التقويم الأولي من عملية التدقيق وللمكلف الحق في الرد عليها بوثائق وتبريرات خلال فترة قانونية وأجال تقدر ب 40 يوما ,
- تمت قرأة الرد المرسل من طرف المكلف والمتمثل في الشركة محل البحث والتدقيق من طرف أعوان التدقيق والخاصة بنتائج التقويم الأولي المبلغة لهم مع إرفاقها بالمعلومات والتوضيحات اللازمة والتي أستغلت في إيعادة التقدير وهذا ما شهدناه في إيعادة تقدير الضريبة علي الدخل الإجمالي فئة الاجور لسنة 2020 محل البحث
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين محل البحث والذي علي أساسه يتم إصدار الوارد الفردي والذي ترسل نسخة منه إلي قابض الضرائب من أجل التحصيل الفوري لكون هذه المرحلة الأخير لجني عملية الرقابة الجبائية لصالح الخزينة العمومية من طرف قابض الضرائب.
- قيام الأعوان المدققين من التحقيق من الهوية الجبائية للشركة محل التدقيق, لتحديد مختلف الضرائب والرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا للنشاط والشكل القانوني للشركة محل الدراسة : IBS ,TVA, IRG|ASS, IRG|S,TAP,
- الحرص علي تطبيق حق الإطلاع والمعاينة ساعدت الأعوان المدققين علي كشف الأخطاء والتجاوزات التي إرتكبتها الشركة عن قصد أو بدون قصد والتي بدورها وجهت عملية الرقابة نحوى طلب المزيد من المعلومات والإثباتات للتعامل مع تلك الإغفالات وتصحيحها .

ثانيا :تحيين القوانين الجبائية وقدرتها في دعم الرقابة الجبائية :

بعد دراسة الشركة محل البحث تم التوصل إلي النتائج التالية

- الإطلاع الدائم علي القوانين الجبائية وخاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها ,عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات والتعليمات الواردة من طرف المديرية العامة للضرائب , وخاصة مديرية الأبحاث والمراجعات والتي ساعدت الأعوان المدققين علي أداء واجبهم كما ينبغي,
- الحدث المنشئ للضريبة للشركة محل البحث هو التحصيل وليس الفوترة كما في أنشطة الشراء والبيع ,

- عدم التطابق في التصريحات الجبائية الشهرية و التصريحات السنوية : وهو ما تم علي أساسه التعديل في رقم الأعمال والضرائب المكونة لها حسب الحالة للشركة محل التحقيق.
- حيث في السنة 2017:تم تسوية الضرائب التالية :IRG|ASS,IBS,TVA,TAP
- وفي سنة2018: تم تسوية الضرائب علي الدخل :IRG|ASS,IBS.
- وفي سنة 2019 :تم تسوية الضرائب التالية:IRG|ASS,IBS,TVA,TAP
- وفي سنة 2020: تم تسوية الضرائب التالية :R\TVA TVA|IRG S|IBS ASS
- الأرباح المحققة لسنة تم حسابها علي أساس هامش ربح إجمالي يقدر ب185 %بهدف تكوين رقم أعمال الخاضع
- طبقا لأحكام المادة43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقيمها شكلا أو مضمونا, وهذا ما تم إستنتاجه من دراسة الحالة للشركة محل البحث
- حيث تم رفضها من حيث الشكل : من خلال ملاحظة المدقق في السجلات الممسوكة من قبل الشركة

وجود فراغات ,أخطاء في مجاميع بعض الصفحات ,عمليات مسجلة بالإجمال غير مفصلة

- حيث تم رفض المحاسبة : بسبب أنها غير مقنعة وتفقد المصداقية المطلوبة مع إفتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير التي يشوبها الغموض وعدم مطابقتها لشروط الفوترة وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 05 468 المؤرخفي 10 12 2005 والمادة 64 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- تناقض في حركة بعض مخزونات و إستهلاكات بعض المواد المشترات مما يطرح السؤال أين استخدمت إذا لم تضهر في فواتير البيع.

ثالثا :المبادئ المحاسبية وقدرتها علي دعم الرقابة الجبائية :

بعد دراسة محاسبة الشركة محل البحث والتدقيق من قبل أعوان الإدارة الجبائية

- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب علي العون المدقق التعرف عليها من أجل ممارسة مهامه علي أكمل وجه لكشف الأخطاء والتجاوزات بشكل دقيق فكان مايلي:
- وجود أرصدة حسابات غير واضحة أي أنها لا تتوافق والمبالغ المسجلة في دفتر اليومية وبعد التدقيق لاحظ المدقق وجود أخطاء في الترحيل , و مجاميع بعض الصفحات
- حركة المخزونات لا تتطابق والبطاقة الفنية للمخزون وسجل الجرد الذي لم تسجل فيه أصلا مخزونات أول المدة والتي هي رصيد الدورة السابقة مما يطرح علامة إستفهام حول تلك المواد والفواتير التي سددت بها وطبيعة نشاط الشركة ,
- تحميل الدورة أعباء غير مبررة عن طريق إستهلاكات غير متعلقة بطبيعة النشاط الشركة محل البحث
- عدم تطابق مخرجات المحاسبية الشهرية والسنوية وهذا مانتج عنه إغفالات كبيرة في بعض الضرائب التي تم إستدراكها من قبل المفتش
- بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم مثل ح\380 وح\30 وح\60

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

أولا :قدرة فحص المحاسبة من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية :

بعد الإنتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققون بفحص دفاتر القانونية الشركة محل البحث ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من9 إلي المادة 12 من القانون التجاري فكان مايلي

- تم رفض المحاسبة من حيث الشكل وهذا بعد معاينة : الأخطاء في مجاميع بعض الصفحات , وجود فراغات في أخرى مما نجم عنها أخطاء في الترحيل ,
- عدم مطابقة بعض المخزونات من المواد المستهلكة ودفتر حركة المخزونات

مما إستدعى الأمر المفتش لتحرير محضر معاينة يثبت فيه تلك الملاحظات مع مسؤولي الشركة محل البحث

1: فحص الوثائق الختامية وقدرتها علي دعم الرقابة الجبائية :

قام الأعوان الإدارة الجبائية بفحص المخرجات المحاسبية للشركة محل البحث من خلال الميزانيات وجدول حسابات النتائج لأربع سنوات التي لم يمسها التقادم 2017,2018,2019,2020, والتي تم نقل محتوها لإستمارة خاصة بالإدارة بغية معرفة التغيرات الحاصلة في عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج لتلك السنوات والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد الأخطاء والتجاوزات وعليه تم إستخلاص مايلي:

- بعد نقل محتوى ميزانيات وحسابات النتائج للسنوات 2017,2018,2019,2020 للشركة محل البحث .وبالرغم من وجود التوان في المجاميع إلا أن بعض الحسابات لم تكن مقنعة وخاصة بعد مقارنة أرصدتها في سجلات الشركة .أي الأرقامها دونت من أجل الحفاظ علي توازن الميزانية وهذا ماتعلق بأرصدة حسابات المخزونات, والصندوق ,

2: فحص وثائق الإثبات ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية :

لوحظ في دراسة المحاسبة من حيث الشكل للسنوات الاربع. للشركة محل البحث ,أنها تفتقر للوثائق الإثبات اللازمة خاصة منها فواتير الشراء وطريقة تسديدها ,التي لم تحترم الشروط القانونية ,

وفقا للمرسوم التنفيذي 05 - 468 المؤرخ في 10 |12 |2005 والمحدد لكيفية تحرير الفاتورة الر سمية , والمادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ,

وهي مجموع فواتير الشراء التي لا تستجيب لشروط الخصم وبالتالي تكون غير مبررة من وجهة نظر جبائية ,

إذن فمن خلال النتائج السابقة يمكن إختبار الفرضية الثانية الممثلة في" الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية " بالإيجاب من وجهة نظرنا لكون الدفاتر والوثائق المحاسبية عندما يتحكم المدقق في فحصها فإنها تعبد الطريق نحوى الإغفالات الحقيقية التي إستعملها المكلف في عملية التهرب الضريبي. وبالتالي تعتبر هذه العملية قد ساهمت في تفعيل دور الرقابة الجبائية وحماية مصالح الخزينة العمومية .

ثانيا: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في دعم الرقابة الجبائية :

بعد فحص محاسبة الشركة من حيث الشكل ومعاينة الإغفالات التي إحتوتها بعض الدورات المحاسبية من خلال عمليات التسجيل تلك العمليات وأدلة الإثبات التي تم الإعتماد عليها في ذالك .وعليه تم تسوية

تلك الإغفالات من طرف العون المدقق للإدارة الجبائية , وهذا طبقا للمادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية المعمول به , والتي. نتج عنها من خلال دراسة الشركة محل البحث

1_**تعديل في رقم الأعمال المصرح به للشركة محل البحث وهذا** خلال السنوات (2017,

حيث تم إعادة التقدير رقم الأعمال بناء علي المواد المستهلكة من خلال فواتير الشراء وطبيعة تلك المواد المستهلكة والتي تعبر عن رقم أعمال منجز ومخفي وغير مصرح به , وهذا ما تمت معالجته . من قبل المحقق , بعد إخضاعه لهامش ربح إجمالي وتكوين من خلاله لرقم أعمال يكون عوض عن رقم الأعمال المخفي من قبل الشركة محل البحث

وكذالك الإختلاف في التصريح برقم الأعمال من خلال كلا من التصاريح الشهرية و التصريح السنوي ,فمحاسب الشركة أخطأ من حيث تقديم رقم الأعمال الحقيقي فهذا الإختلاف ناتج عن عدم مراقبة المضبوطة للكشف البنكي للشركة وكذا أعمال المقاربة البنكية والتي يتم من خلالها مراقبة حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك , وهذا لفت إنتباه المحقق نحوى طلب المعلومات والإثباتات في ذالك ومن ثم إستنتاج الفارق في رقم الأعمال .

2 مراقبة المصاريف عن طريق فواتير الشراء

حيث تم رفض الفواتير التي لا تتوافق وشروط الفوترة الحقيقية وكذالك من حيث علاقتها بدورة الإستغلال و كذا نشاط االشركة الرئيسي , وتمت معالجتها علي حسب الطبيعة وبالتالي إما ضمها إلي رقم الأعمال المشكل أو الربح المشكل

3 التعديل في الربح المصرح به من قبل الشركة محل البحث

حيث تم التعديل في الأرباح المصرح بها من قبل المحقق عن طريق ضم المصاريف غير المبررة إلي الربح المصر ح به من قبل الشركة وتكوين ربح جديد بحيث يخضع الفارق في الربح لضرائب الدخل IBS, هذا بعدما يقوم المحقق بإختبار فواتير شراء و فواتير تسديد المصاريف والتي تكون غير مبررة والهدف منها تخفيض من قيمة الأرباح المصرح بها) ,

ثانيا: التدقيق المحاسبي كألية في تفعيل الرقابة الجبائية لكشف التهرب الضريبي :

وهذا من خلال الحصيلة للضرائب والرسوم التي تم إغفالها من قبل الشركة محل البحث والتي استخدمت في الكشف عنها اليات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية والتي تم إسترجاعها كحقوق لصالح الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى , وكفاءة وتمكن أعوان الرقابة الجبائية , من ربط كل ضريبة بالحدث المنشئ لها ,من خلال عمليات التسوية وعقوبات التأخير المصاحبة لها , أما الحصيلة فيمكن تلخيصها في الجدول (2_6) والذي يبين حصيلة عملية الرقابة الجبائية . وهي تعبر عن الإسترجعات من الحقوق لصالح الخزينة العمومية ,والتي تساوي 1594870,78دج لأربع سنوات محل التحقيق,

خلاصة:

من خلال دراستنا للفصل الثاني والخاص بالدراسة التطبيقية للبحث حيث تم إسقاط المكتسبات النظرية في مجال التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية التي تم التطرق لها في الفصل الأول ضمن دراسة حالة , والتي كانت بمكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات التابع للمديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي, حيث تم الوقوف علي مختلف الإجراءات الميدانية للعملية الرقابية من خلال ملف الشركة محل الدراسة وأليات التدقيق المحاسبي ودرها في تفعيل الرقابة الجبائية لكشف مواطن التهرب الضريبي الذي يحويه ملف الشركة من خلال عمليات الرقابة كما أن . تحكم الجيد للمدقق في أليات التدقيق المحاسبي ,من خلال فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون ,مكن من إكتشاف جميع الإغفالات . التي تحويها سجلات التصريحات المقدمة من طرف الشركة محل البحث. و لإ ستدراك تلك الإغفالات قام المحقق بالتسوية اللازمة مع إضافة غرامات مالية .وفقا لما تمليه النصوص القانونية والتشريعية المعمول بها , ومن هنا تبرز أهمية التدقيق الجبائي في المحافظة علي المال العام لصالح الخزينة العمومية ,

.

الخاتمة

تمهيد :

تطرقت هذه الدراسة لموضوع "التدقيق المحاسبي كالية في تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي , حيث تم التطرق من خلال كلا من الجانب النظري في الفصل الأول والجانب التطبيقي في الفصل الثاني من الدراسة . إبراز أهمية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية والكشف عن مواطن الخلل أو النقص الذي يشوب التصريحات الجبائية والمخرجات المحاسبية ,من قبل المكلفين بالضريبة وبالتالي ضياع حقوق وموارد الخزينة العمومية ,

كما أن هذه الدراسة جاءت في فصلين فصل نظري حيث تطرقت فية إلي متغيرات الدراسة بدء بالتعرف علي ماهية التهرب الضريبي كأخطر وأبرز عائق يواجه أغلب الإقتصاديات في العالم , ثم تطرقنا وضمن نفس السياق إلي الحاجة إلي التصدي لهذه الظاهرة من قبل الإدارة وبكل الوسائل وأبرزها .هو تفعيل الدور الرقابي ,حيث تطرقنا إلي الإمكانات التي تم تسخيرها من قبل الإدارة الجبائية الساري العمل بها والمستحدثة .إلا أن كفاءة الكادر البشري من حيث تمكنه من تقنيات وأليات التدقيق المحاسبي .تزيد من فاعلية العمل الرقابي وبالتالي الوصول إلي نتائج جد قيمة من شأنها أن تحفظ المال العام, كهدف رئيسي و إخضاع المكلفين بالضريبة والمتهربين من دفع مستحقاتها تجاه الخزينة العمومية , إلي سلطة القانون والتشريع الجبائي المعمول به وبالتالي تحقيق نوع من العدالة بين المكلفين كهدف ثان .

1_ نتائج الدراسة :

لخصت هذه النتائج في الأتي :

- ظاهرة التهرب الضريبي .ظاهرة خطيرة تنخر إقتصاد الوطن .وهذا الخطر يتجلى في أنها مصدر تمويل للسوق الموازي علي حساب السوق الرسمي أو النظامي. وبالتالي إرساء قواعد غير شريفة من حيث المنافسة في السوق بين المؤسسات. كذالك وهذا هو الأهم حرمان الخزينة من وفرات مالية جد معتبرة . وبالتالي نقص أو إنخفاض في التحصيل الضريبي . وبهذا تشكل علاقة عكسية . فكلما زاد التهرب كلما نقصت موارد الخزينة العمومية .وبالتالي نقص. في تنمية البرامج المعتمدة علي الخزينة العمومية .
- ومن هنا يبرز دور وأهمية الرقابة الجبائية . كخط دفاع أول تملكة الإدارة أو مايسمى بالسلطة الجبائية والمتمثلة في الحق في الرقابة والبحث عن المعلومة الجبائية ومصادر التهرب الضريبي.
- إن ما يفعل ,الدور الرقابي هو تحكم المدقق الجبائي في أليات التدقيق المحاسبي. المختلفة .والتي تم تنظيمها وتأطيرها التقني من طرف الإدارة الجبائية عن طريق إصدارها للدليل المدقق الجبائي , الذي ينظم ويشرح طرق الإخضاع الجبائي المختلفة .
- إن إنفتاح الإقتصاد الوطني علي الإقتصاد العالمي أملي علينا تطبيق النظام المحاسبي الجديد , مما يستوجب علي المدقق الجبائي التحكم في التقنيات المحاسبية حتى يتمكن من فهم وتحليل وقراءة المخرجات المحاسبية للمؤسسات والشركات وبالتالي يسهل فحصها وإكتشاف طرق التهرب الضريبي المعقدة التي تستخدمها,
- ضرورة تفعيل العمل الرقابي الجماعي بين المؤسسات المالية والإدارة الجبائية .يزيد من قدرة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

إختبار فرضيات البحث :.

الفرضية الأولي:" سخرت الإدارة الجبائية , أجهزة مختصة بالرقابة الجبائية سارية المفعول وأخرى مستحدثة ومجموعة من القوانين والتشريعات, للتصدي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.,
من خلال ما جاء في مضمون البحث الأول فإنه وبالرغم من كافة التدابير المتخذة من طرف الإدارة , فإنها تنجح في التقليل منه وليس الحد منه . وذالك لأن ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية .قد يستعمل المتهرب حيلا قد إستعملت في دولة أخرى وبالتالي قد ينجح في التملص الضريبي .ويفشل المحقق في إكتشافها., وبالتالي نرفض قطعية هذه الفرضية من حيث الحد في التهرب الضريبي,
الفرضية الثانية : يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل الخاص بالمدقق ,والقوانين الجبائية , و المبادئ المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF في تفعيل دور الرقابة الجبائية
وبرجوع إلي دراسة الحالة نلاحظ صدق هذه الفرضية وبالتالي فهي مقبولة من نظرنا .
الفرضية الثالثة: الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ,من خلال فحص الدفاتر القانونية ,دفتر اليومية, و دفتر الجرد, والدفاتر المساعدة, كدفتر الأستاذ والوثائق المحاسبية, قي تفعيل دور الرقابة الجبائية .
برجوع إلي دراسة الحالة نلاحظ أن المدقق وعند فحصه لسجلات الشركة قادته إلي إكتشاف موطن الخطأ . والتي كان من ورائها تملص ضريبي , وبالتالي نقبل هذه الفرضية
الفرضية الرابعة : الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون و ذلك بالتدقيق في الحسابات التي ينتج عنها إعادة تقدير وحساب رقم الأعمال, و إستبعاد جميع الحسابات التي تمثل جميع المصاريف الوهمية وفقا للتشريع الجبائي ,وتسوية جميع الضرائب المستحقة عن تلك التسويات, في تفعيل دور الرقابة الجبائية
فبرجوع إلي دراسة الحالة فقد برهنا صدق هذه الفرضية .

التوصيات :

-ضرورة تطوير العمل الإداري , وخاصة وما يحتج به المتهربون أمام القضاء بعدم وصولهم لإشعارات الإدارة .
وذلك لأنها مازالت تستعمل الطرق التقليدية في علاقتها مع مختلف المكلفين بالضريبة مما يستدعي ضرورة الرقمنة في التعاملات ربحا للوقت والجهد.
_ضرورة رفع مستوى التعاون بين الإدارات وخاصة قطاع المالية جمارك ضرائب بنوك تأمينات صناديق الإدخار بغية الحصول علي المعلومة الجبائية في الوقت المحدد مما يرفع من الحصيلة الجبائية و إسترجاع الأموال الخزينة العمومية.
_تحديث الدليل الجبائي بما يتماشى والنظام المحاسبي المالي الجديد لأن أخر إستحداث له كان سنة 2004
_ضرورة التكوين المتواصل لأفراد الرقابة الجبائية وخاصة بما هو معمول به لدى الدول أخرى فيما يخص الضريبة تحديد الوعاء و طرق التهرب وطرق الكشف عنها والوسائل المستعملة .وبذالك تبقي المدقق في تفطن لأي حيلة قد يستعملها المتهرب الضريبي .
_ضرورة رفع الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة .وذلك بإشراكه في عملية التنمية مما يعطيه قناعة بأن الأموال التي يدفعها للخزينة العمومية تذهب للصالح العام والتنمية المحلية . وليس للتبذير وسوء التسيير

_ضرورة الرفع من مستوى الشفافية للإدارة العمومية وذلك بتقديم إحصائيات جدية ودقيقة .مما يزيد من ثقة المكلف بمؤسسات الدولة .

أفاق الدراسة:

إن موضوع التدقيق المحاسبي وما يقدمه للرقابة الجبائية مجال واسع جدا وهذا. لإهتمام كافة إقتصاديات العالم به لحماية موارها المالية من الضياع والتصدي لكل محاولات التهرب الضريبي.

يمكن إقتراح بعض المواضيع ذات الصلة يمكن أن تكون دراسات مستقبلية .

_الرقابة الجبائية في ظل الرقمنة الإدارية

_المنصات الرقمية ودورها في تحسين جودة التدقيق المحاسبي

أرجو أتكون هذه الإقتراحات قد فتحت الباب نحوى أفاق جديدة ,للبحث في مواضيع الرقابة الجباية

قائمة

قائمة المراجع

I- المصادر باللغة العربية :

أولاً: الكتب العربية

1-أحمد حلمي جمعة , مدخل إلي للتدقيق الحديث, الطبعة الثانية, دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, 2005,

2-أحمد عبد المولى الصباغ, كامل السيد أحمد العشماوي ,عادل عبد الرخمان أحمد ,أساسيات المراجعة ومعاييرها, دار النهضة العربية , القاهرة,2008,

3-العيد صالحي, الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية, دار هومة, الجزائر ,طبعة ثانية, 2006,

4_الأرقم عبد الحفيظ, بن فليس أحمد, مراقبة ومراجعة الحسابات, منشورات جامعة منتوري ,قسنطينة .الجزائر2001,

5_حسين القاضي, مراجعة الحسابات, الطبعة الثانية منشورات الجامعة ,دمشق 1994,

6_حسين القاضي , مأمون حمدان, المحاسبة الدولية ومعاييرها, دار الثقافة عمان, الأردن 2008

7_محمد بوتين, المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, 2003,

8_ طلال محمد الحجاوي وأخرون أساسيات المعرفة المحاسبية .دار اليازوري .عمان الأردن. الطبعة العربية .2009

9_غسان فلاح المطارنة, تدقيق الحسبات المعاصرة ,الناحية النظرية, دار المسيرة عمان الأردن, الطبعة الثانية 2009,

10_رضوان حلوة حنان, مدخل النظرية المحاسبية, دار وائل, عمان الأردن, الطبعة الثانية, 2009,

11_حميد بوزيد, جباية المؤسسات , الطبعة الثالثة ,ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر, 2010,

12_مصطفى عوادي, الرقابة الجبائية علي المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري, مطبعة مزوار,الجزائر,2009,ص11

13_ناشد سوزي عدلي, ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها علي إقتصاديات الدول النامية ,جامعة الإسكندرية, مصر ,1999,ص 21

14_محمد قاسم القزويني, مهدي حسين زويف: المفاهيم الحديثة للرقابة ,دار النهضة العربية, القاهرة,1993, ص25

15_وليام توماس , أمرسون هنكي, المراجعة بين النظرية والتحقيق, دار المريخ ,عمان, الأردن,1989,ص14

ثانيا: البحوث الجامعيةرسائل الماجستير :

16_بشرى عبد الغني ,فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر(1999-2009), أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير(نقود مالية وبنوك),كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ,جامعة تلمسان, الجزائر, 2010\2011,

17_ رشيد ونادي ,دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش ,أطروحة لنيل شهادة الماجستير, تخطيط,ا لعلوم الإقتصادية ,كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة الجزائر, الجزائر,2001\2002,

18_ مصطفى العثماني, نظام المعلومات ودوره في تفعيل دور الرقابة الجبائية , مذكرة ماجستير في علوم التسيير, المركز الجامعي لمدية, الجزائر 2008,
19 _ محمد طالبي ,الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995_1999,رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير,كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر,سنة 2001_2002
20_نصر رحال, محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ,رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية, العلوم الإقتصادية ,كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية ,جامعة قاصدي مرباح ورقلة ,الجزائر,2006-2007 ,
21_عيسى بولخوخ, الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ,مذكرة لنيل شهادة الماجستير, كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير,جامعة باتنة,الجزائر,2004,
22_فلاح محمد, الغش الضريبي وتأثيره علي دور الجباية في التنمية الإقتصادية , مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر,1997,
23_لياس قلاب ذبيح,مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ,أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير .محاسبة, علوم التسيير,جامعة محمد خيضر بسكرة, الجزائر,2009\2010.
24_سهام كردودي, المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ,مذكرة ماجستير في علوم التسيير,جامعة بسكرة, الجزائر,2009,
25_خلاصي رضا, المراجعة الجبائية تقديمها ومنهجيتها,رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية,فرع التسيير, جامعة الجزائر, 2001 ,.الجزائر,

رابعاً: المجلات

26_أميرة بوباطة ,دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها ,مجلة المقاولتية والتنمية المستدامة, المجلد 03, العدد01,جامعة فرحات عباس,الجزائر,2021,
27_ناصر مراد, تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر , مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة سطيف العدد 09 ,2009
28_خالد الخطيب. مقال عن التهرب الضريبي, مجلة جامعة دمشق, المجلد 16, العدد الثاني, جامعة دمشق كلية الإقتصاد 2000
29_عبد الرحيم لواج ,فيصل بوزيان ,وليد حيماني ,دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة ,مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية,مجلد05,العدد01, الجزائر, 2021,

خامسا: منشورات الإدارة الجبائية .

38 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, المديرية العامة للضرائب,االدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة, جوان 2021 ,الجزائر,

سادسا: تهميش القرارات والقوانين والمراسيم :

39الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون المالية لسنة 2010, الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ31\12\2009,

40 Bulletin des services . fiscaux. DGI; N°19; Alger .Print. 2000. P.P 74 _78

41 Note 14/MF/DGI/DRV/2010 du 07/02/2010.

42 المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327المؤرخفي 18\09\2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية العدد59 الصادرة بتاريخ24\09\2006. ص.9
43 المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ:18\09\2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها, الجريدة الرسمية العدد 59الصادر بتاريخ24\09\2006ص9
44 المواد 52-55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وصلاحيتها لوزارة المالية المؤرخ في 12\07\1998 الجريدة الرسمية العدد 79الصادر بتاريخ 25\10\1998, ص23
45 المادة05 من المرسوم التنفيذي رقم 90-334المؤرخ في 27\10\1990 المتظمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الإدارة المالية.
سابعا :القوانين الضريبية:
46قانون إجراءات الجبائية , 2021
47 دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب, المديرية العامة للضرائب طبعة سنة 2007,
48المرسوم التنفيذي رقم 60-327، المتضمن مهام المديرية الولائية للضرائب المؤوخ بتاريخ 2006/09/18، الجريدة الرسمية، العدد 59، ص 10.
ثامناً: مواقع الإنترنت .
49الامانة العامة للحكومة الجزائرية : WWW.Joradp.dz
50المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz
51مديرية كبريات المؤسسات: www.dge.gov.dz

II- المصادر باللغة الأجنبية :

52 Athman Kandil, Théorie Fiscale et développement. Expérience. 17Algérienne. SNED; Alger.1970 ,P. 133
53 entreprises.l'hormatton.Paris.2001.P:07

54 jean Cloud Martinez , la fraude fiscal ,PUF. Paris .1984.P P:91-924
55 Montchrestien,Tome2.Paris,1970..P:313
56 Gaudemet Paul Marie;Précis de finances Publiques. Edition
57 Lopez Christian.Nicole Stolowy. La facturation de Complaisance des les

58 Thierry Lambert. Vérification fiscale personnelle. Economique. Paris.1984.P: 08

الملاحـــــــــــــ

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

…….

المديرية الولائية للضرائب إيليزي

A

SARL XXX

Référence N° XXXX

Lettre avec A.R N°

إيليزي Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement …….. le ..XXXXX à ..10.. H, à l'effet de vérifier au titre des exercices .2017, 2018 , 2019 , 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : ~~TAP - TVA - IRG/ASS - IBS - IRG/S - DT .....etc.....~~

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.
L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :
- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.
En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !
Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr D.I.W.
Tél n° …….....
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
C.D.I illiziTél n° ……..……

Envoyerpar messagerie Imprimer le formulaire

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الولائية للضرائب إيليزي

.....

.....

Fiche de début des travaux de Vérification

إيليزي Le .....

Numéro de l'affaire .....

Numéro d'identification Fiscale 0003300000000

Nom / Prénom ou raison sociale SARL XXXXX

Activité ENT. TRAV. BAT ET

Adresse..... Tel.....

Avis de vérification N° XXXXX ..... du .....

Remis-le.....

Période à vérifier du .....au.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

.....

.....

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Envoyerparmessagerie Imprimerle formulaire

Série O n° 24

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIW / ……

……

Fiche de fin des travaux de Vérification

Le……

Numéro de l'affaire 3……

Numéro d'identification Fiscale 0 0033000000 ……

Nom / Prénom ou raison sociale SARL XXX ……

Activité ENT- TRAV . BAT :ET HY ……

Avis de vérification N……du

Date de fin des travaux sur place……

Date de notification des résultats de la vérification……

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

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Envoyerparmessagerie Imprimerle formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

.....

.....

A
شركة تاملوس و للبناء و الاشغال
العمومية و الري مسيرها حشية اميرة
حـــي اولاد احمد - الـــــوادي

Référence N°: 500/2020

Lettre avec A.R.
N°

EL OUED Le 20/08/2020

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

Madame, Monsieur,.....

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 20/10/2020.. et du..... en réponse à la notification de redressement N° 265/ du 30/06/2020... et la notification complémentaire / rectificative N°..... du .....

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 40.. feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

Envoyerparmessagerie

Imprimerle formulaire

Série O n° 32

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

…… المديرية الولائية للضرائب لولاية إيليزي ……

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,……

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise SARL …… exerçant l'activité de ENT- TRAV . BAT

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

Fait à……le 28/ 09/ 2020

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

الفهرس

الفهرس

الموضوع:	الصفحة
إهداء	**I**
شكر وعرفان	**II**
فهرس المحتويات	**III**
فهرس الجداول	**IV**
فهرس الأشكال	**V**
قائمة الرموز والمختصرات	**VI**
قائمة الملاحق ملحق الوثائق	**VII**
مقدمة	**أ – د**
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	**72-02**
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لمتغيرات الدراسة والعلاقة بين تلك المتغيرات	**03** 03
المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.	03
الفرع الاول:تعريف التهرب الضريبي.	04
الفرع الثاني: تصنيفات التهرب الضريبي.,	**05**
الفرع الثالث طرق وأساليب التهرب الضريبي.	09
الفرع الرابع طرق أخرى للتهرب الضريبي	10
الفرع الرابع: أسباب ضهور وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي.	**11**
الفرع الخامس :قياس وتقدير ظاهرة التهرب الضريبي.	13
الفرع السادس :طرق مكافحة التهرب الضريبي الجزائر .	14
المطلب الثاني: ماهية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري,	14
الفرع الأول :تعريف الرقابة .	14
الفرع الثاني:تعريف الرقابة الجبائية .	15
الفرع الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية .	16
الفرع الرابع::أهداف الرقابة الجبائية .	16
الفرع الخامس : أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	21
الفرع السادس : الإيطار التنظيمي والقانوني للرقابة في الجزائر.	27
الفرع السابع :الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة في الجزائر	29
الفرع الثامن :الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية	35
المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية..	35
الفرع الأول: تعريف التدقيق المحاسبي.	35
الفرع الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي.	36
الفرع الثالث الإجراءات الميدانية للتحقيق المحاسبي.	36
الفرع الرابع .إجراءات تحقيق حسابات الميزانية .	66-41
الفرع الخامس التدقيق المحاسبي لأغراض جبائيه..	67

المبحث الثالث: الدراسات السابقة	67
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة باللغتين العربية والفرنسية	67
الفرع الأول : دراسات باللغة العربية	69
الفرع الثاني: دراسات باللغة الفرنسية	70
المطلب الثاني: أوجه الأتفاق والإختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة .الفرع الأول : أوجه التشابه الذي يميز الدراسة الحالية والدراسات السابقة .	70 70 71
الفرع الثاني :أوجه الإختلاف الذي يميز الدراسة الحالية والدراسات السابقة .	72
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	
خلاصة الفصل الأول	
الفصل الثاني :دراسة ميدانية بالمديرية الولائية للضرائب لولاية إليزي من الفترة 2017إلي 2020	74
تمهيد	74
المبحث الأول: نظرة عامة عن المديرية الولائية للضرائب والمصالح المشكلة لها	**75**
المطلب الأول: توطئة عامة عن بالمديرية الولائية للضرائب	75
الفرع الأول :تعريف بالمديرية الولائية للضرائب	75
الفرع الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب	75
الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	**77**
الفرع الرابع :تقديم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية .	78
المبحث الثاني :دراسة ملف الشركة خاضع للرقابة الجبائية وفقا لطريقة التدقيق المحاسبي	79 79
المطلب الأول: التعريف بطبيعة ونوع النشاط المكلف محل البحث	**80**
الفرع الأول : الإجراءات التمهيدية	80
الفرع الثاني : المرحلة الميدانية	87
الفرع الثالث: التقييم النهائي لعملية التدقيق	88
الفرع الرابع :المرحلة الختامية .	87
المبحث الثالث: مناقشة وتحليل النتائج عملية الرقابة للشركة محل الدراسة	89
المطلب الأول: قدرة أدوات التدقيق في المحاسبة في دعم الرقابة الجبائية	89
الفرع الأول: قدرة دليل المدقق في دغم الرقابة	90
الفرع الثاني :تحيين القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية.	90
الفرع الثالث :المبادئ والفروض المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية	91
المطلب الثاني: **قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون في دعم الرقابة الجبائية**	91 92
الفرع الأول :قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية	94
الفرع الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في دعم الرقابة الجبائية	
خلاصة الفصل الثاني	
الخاتمة	**96**
قائمة المراجع	**100**
الملاحق	
الفهرس	

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز :مساهمة أليات التدقيق المحاسبي .في تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي .دراسة حالة. وعليه تم طرح الإشكالية التالية: كيف تساهم أليات التدقيق المحاسبي في تفعيل دور الرقابة الجبائية لكشف التهرب الضريبي؟ ومنه تمت. من خلال الدراسة التعرف علي الأطر القانونية والتنظيمية والتشريعية للعمل الرقابي ومدى تمكن أفراد الرقابة من التحكم في أليات التدقيق المحاسبي ، وذالك باستعمال كلا من المنهج الوصفي وتحليلي في الدراسة . وقد تم التوصل من خلال دراسة الحالة إلى أن التدقيق المحاسبي يلعب دورا مهما في تفعيل الرقابة الجبائية من خلال عمليات فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا .وكشف مختلف التجاوزات والإغفالات التي يحويها الملف الحبائي للمكلف بالضريبة .وذالك حفاظا علي موارد الخزينة العمومية . ويتجلى ذالك في الموارد المالية المسترجعة من عمليات الرقابة الجبائية .لصالح الخزينة العمومية .

الكلمات المفتاحية: رقابة جبائية ، تهرب ضريبي، تدقيق محاسبي، موارد مالية.

Abstract

This study aims to highlight: the contribution of accounting audit mechanisms in activating tax control to detect tax evasion. Therefore, the following problem was raised: How do accounting audit mechanisms contribute to activating the role of fiscal control to detect tax evasion? From there, the study identified the legal, regulatory and legislative frameworks for supervisory work and the extent to which control personnel are able to control the mechanisms of accounting auditing, using the descriptive and analytical approach in the study. It was concluded through the case study that accounting auditing plays an important role in activating tax control through the processes of examining the taxpayer's accounting in form and content, and revealing the various excesses and omissions contained in the taxpayer's grain file, in order to preserve the resources of the public treasury. This is reflected in the financial resources recovered from the tax control operations for the benefit of the public treasury.

***Keywords**: Fiscal control . Tax evasion, Accounting Audit, Financial resources*
Fiscal control