



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د.)

تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

د. هولي رشيد

إعداد الطالبان:

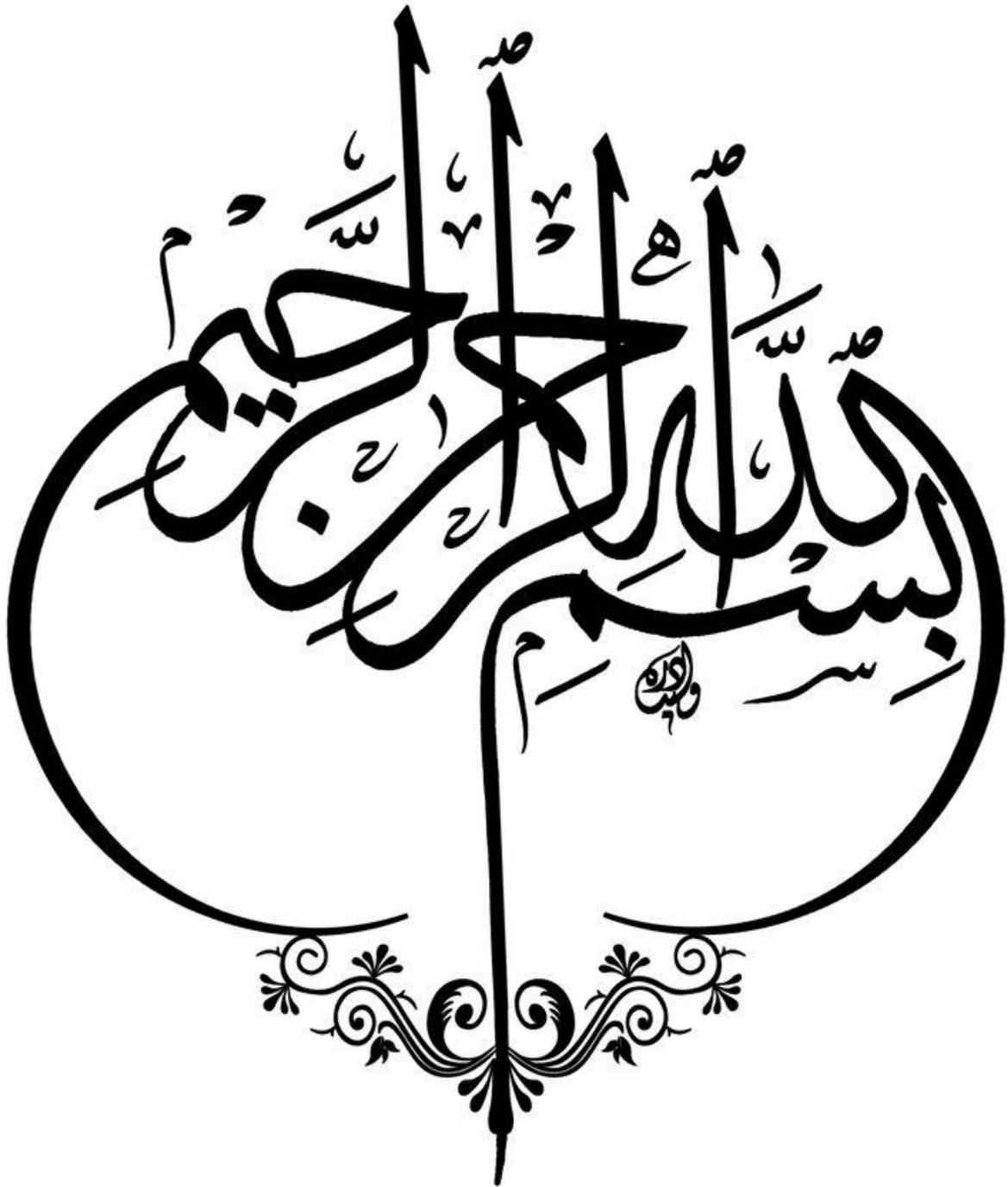
- بوصبيح الحدي

- صوتي سمير

لجنة المناقشة

| الصفة | الجامعة | اسم ولقب الأستاذ |
|--------------|--|------------------|
| رئيسا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | وافي حمزة |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | د هولي رشيد |
| مناقشا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله | بولدياب مراد |

السنة الجامعية 2021/2022



شكر وعرفان

قال الله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم"

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا في إنجاز هذا العمل.

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يحط الحروف ليجمعهما في كلمات... تتبعثر الأحرف وعبثا أن نحاول تجميعهما في سطور... سطورا كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لها في نهاية المطاف إلا قليلا من الذكريات وصورا تجمعنا برفاق كانوا إلى جانبنا... فواجب علينا شكرهم

ونحن نخطو خطواتنا الأولى في غمار الحياة...

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل...

إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملنا ...

وأخص بذكر الأستاذ والدكتور الفاضل والكريم "هولي رشيد" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة

سدد الله خطاه وحفضه من كل سوء

وإلى كل من مد يد العون من قريب وبعيد ولو بكلمة طيبة.

إهداء

الى اعز الناس وأقربهم الى قلبي الى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة
حب الى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي الطريق العلم
أمي العزيزة نورة التي انارة طريقي.

.... امي العزيزة....

الى من كلله الله بالهيبة والوقار، الى من علمني العطاء بدون انتظار، الى من احمل
اسمه بكل افتخار عز الدين.

.... والدي العزيز

الى من بهم أكبر وعلمهم اعتمد، الى شموع منقذة تثير ظلم حياتي الى من بوجدهم
اكتسب قوة ومحبة وليد، عمار، سارة وبشرى.

..... إخوتي

الى إخوتي التي لم تلدهم امي، الى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء الى ينابيع
الصدق الصافي الى تيتو، الحدي، لطفي، الى روح الفقيد صديقي شعيب رحمه الله
وزميلاتي اية، رنية، إيمان والى روح الفقيدة رحمة رحمها الله.

.... أ صدقائي....

سمير

إهداء

الى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفى نوره ابدا
الى من أخص الله الجنة تحت قدميها وغمرتني بالحب والحنان
هي حياتي ولكل عمري والدتي العزيزة يقوته
.... امي الغالية....

الى الروح الطاهرة الى الذي احمل اسمه بكل افتخار
والذي كان مصدر فرحتي الى ابي رحمه الله واسكنه فسيح جناته
.... ابي الغالي رحمه الله....

الى من يذكرهم اللقب قبل أن يكتب القلم الى من قاسموني
حلو الحياة ومرها إخوتي وأخواتي الى اختي رحمها الله وأسكنها فسيح جناته
.... إخوتي أخواتي....

الى من يعتبر وجودهم معنا أحد أهم الميزات في حياتنا كونهم أغلى الناس
على قلوبنا ومستودع اسرارنا والسند الحقيقي
الى أصدقائي الى تيتو سمير، لطفي، رنية، اية، إيمان والى من فقدناهم الى شعيب،
ورحمة رحمهم الله وأسكنهم فسيح جناته

.... أصدقائي الأعزاء

الهدى

ملخص

نظرا لطبيعة النظام الضريبي الجزائري التصريحي فإن الرقابة الجبائية حظيت بمكانة هامة فيه، فهي تساهم في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء الإغفالات التي يرتكبها المكلف بالضريبة وتصحيحها، حيث سنتعرض إلى أحد أشكال التحقيق في إطار الرقابة الجبائية وهو التدقيق المحاسبي ، فكانت هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة (المكلفين بالضريبة وخاصة منهم محاسبة الشركات و المؤسسات الاقتصادية، وهذا سواء بقصد أو دون قصد بهدف حماية الاقتصاد الوطني من جهة و استرجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المصوب، التهرب الضريبي.

Summary :

Because of the nature of Algerian tax system, tax control has taken on a significant role. It aids in the restoration of public treasury's rights by preventing tax evasion and discovering and rectifying taxpayer errors and omissions. Within the framework of tax control, we will be subjected to accounting auditing which is a type of investigation. This study attempted to incorporate the mechanism of tax control, as it is a preventive measure to address a growing phenomenon. This is accomplished by relying on a method of tax control, in conjunction with the aim of detecting errors and excesses that may be used by tax officials, particularly companies and economic institutions, with or without economy or regaining public funds.

Keywords :

Accounting auditing, tax control, punctual verification, tax evasion.



فهرس المحتويات

| العنوان | الصفحة |
|--|--------|
| البسمة | |
| شكر وعرقان | |
| الإهداء | |
| الملخص | VII |
| فهرس المحتويات | VII |
| قائمة الأشكال | IX |
| قائمة الجداول | X |
| مقدمة عامة | أ-هـ |
| الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي(02) | |
| تمهيد | 2 |
| المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي | 3 |
| المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي | 3 |
| المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي | 6 |
| المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي | 9 |
| المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي | 11 |
| المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي | 11 |
| المطلب الثاني: أنواع التدقيق الجبائي | 14 |
| المطلب الثالث: الإطار القانوني لتدقيق الجبائي | 16 |
| خلاصة الفصل الأول | 20 |
| الفصل الثاني: الرقابة الجبائية (22) | |
| تمهيد | 22 |
| المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية | 23 |
| المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية | 23 |
| المطلب الثاني: أسباب ومصادر الرقابة الجبائية | 25 |

| | |
|--|---|
| 28 | المطلب الثالث: الإطار القانوني لرقابة الجبائية |
| 31 | المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية |
| 31 | المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية |
| 33 | المطلب الثاني: قدرة تدقيق محاسبة المكلف من حيث الشكل في دعم الرقابة الجبائية |
| 35 | المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبية المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية. |
| 37 | خلاصة الفصل الثاني |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية -مديرية الضرائب لولاية ميله-(39) | |
| 39 | تمهيد |
| 40 | المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب الولاية ميله والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية |
| 40 | المطلب الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب (DWI) |
| 42 | المطلب الثاني: مهام المديرية الضرائب لولاية ميله |
| 46 | المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميله |
| 49 | المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية- لولاية ميله - |
| 49 | المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي |
| 61 | المطلب الثاني: عرض إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة ما بين 2010 و2013 لولاية ميله |
| 63 | المطلب الثالث: تقديم وتحليل الحقوق والغرامات المستدركة |
| 66 | خلاصة الفصل الثالث |
| 68 | خاتمة عامة |
| 72 | قائمة المراجع |
| 77 | قائمة ملاحق |

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 41 | الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -مديرية الضرائب لولاية ميلة - | 01 |
| 47 | الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية | 02 |

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|------------|--|--------|
| 01 | فاتورة شراء مواد ولوازم من مورد غير متموقع | 50 |
| 02 | فاتورة كراء العتاد غير المبررة. | 50 |
| 03 | الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2017 | 52 |
| 04 | الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2020 | 52 |
| 05 | رقم الأعمال المفوتر | 53 |
| 06 | رقم الأعمال المقبوض | 53 |
| 07 | الربح المحدد بعد إضافة العناصر المعاد إدماجه | 54 |
| 08 | قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني | 55 |
| 09 | قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة | 55 |
| 10 | قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي | 56 |
| 11 | حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني | 57 |
| 12 | الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة | 58 |
| 13 | الحقوق والغرامات الخاصة بالتربية على الدخل الإجمالي | 60 |
| 14 | الحقوق والغرامات | 60 |
| 15 | الملفات المنجزة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للفترة 2016-2019 | 62 |
| 16 | الحقوق والغرامات المستدركة للفترة (2016-2019) الوحدة دج | 63 |

مقدمة

مقدمة:

في ظل التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة وظهور التكتلات الاقتصادية الدولية شهدت المؤسسات تطورا كبيرا عبر الزمن، من خلال تشعب نشاطاتها وتوسعها الذي نتج عنه ظهور الشركات متعددة الجنسيات والعبارة للقارات، وأصبح ملاك الشركة ليسوا بالضرورة هم المسيرين الأمر الذي دفعها إلى إيجاد تقنيات ووسائل تساعد على الحفاظ على ممتلكات المساهمين، ومن بين هذه الوسائل نجد التدقيق المحاسبي.

إن ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية شديدة الانتشار تختلف درجة انتشارها من مجتمع لآخر، وقد حظيت في الأونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات الاقتصادية، القانون، السياسة الاجتماع محاولين التعرف على أبرز مظاهرها ومحاولة الحد من الأضرار التي تخلفها في جميع المستويات داخل الدولة، ومن أهمها ظاهرة المهرب الضريبي التي تعتبر من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة واستنزاف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابتهها بشتى السبل والوسائل المتاحة.

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة ، وباعتبار النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي فهو يمنح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم المحققة ، إلى أن بعض المكلفين يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من التملص من دفع الضريبة ، لهذا سهر المشرع الجزائري جميع الوسائل القانونية التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في الرقابة الجبائية باعتبارها أداة وقائية وردعية في آن واحد، ونجد من بين أبرز وسائلها التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية في محاسبة المكلف بالضريبة بغية التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة.

وعليه نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين المحاسبي والضريبي، حيث ينتقلون من الرقابة السطحية للملفات والوثائق إلى المراجعة المعرفة والدقيقة لحل الدفاتر المحاسبية والوثائق التبريرية الملزمة بهدف تطهيرها من كل التجاوزات الإغفالات المستعملة من طرف المكلفين، بغية استرجاع الموارد الضائعة للخزينة العمومية.



إشكالية البحث

من خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكننا صياغتها كما يلي:

ما هو دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

تحت هذا التساؤل الرئيسي يندرج تحته التساؤلات الفرعية والتمثل فيما يلي:

- ماذا يمثل التدقيق المحاسبي؟
- كيف تساهم إجراءات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟
- ماهي العلاقة الموجودة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي؟

الفرضيات:

- التدقيق المحاسبي آلية يستخدمها التدقيق الجبائي من أجل تحقيق الرقابة الجبائية.
- تساهم إجراءات التدقيق المحاسبي من جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المدققين في دعم الرقابة الجبائية.
- التدقيق المحاسبي هو جزء من الرقابة الجبائية.

أسباب اختيار الموضوع:

كل البحوث والدراسات العلمية لها أسباب ودوافع كحسب التطلع العلمي ومعرفة الحقائق التي تشكل تساؤلات جديدة، ومما لا شك فيه أن لكل باحث أسباب ودوافع تجعله يختار مشكلة من أجل دراستها والكشف عن مختلف خباياها ومن الأسباب والدوافع التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع نذكر ما يلي:

- إرتباط الموضوع بمقياس الجباية والذي من ضمن التخصص؛
- رغبة الطالب في التخصص في هذا المجال والميل للبحث في هذه المواضيع؛
- اعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها؛
- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية من خلال الحد من التهرب الضريبي واسترجاع الأموال المتملص منها لصالح الخزينة العمومية.



أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي:

- التعرف على التدقيق المحاسبي من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي؛
- التعريف بالرقابة الجبائية وتبيان دور التدقيق المحاسبي في دعمها؛
- إبراز مدى أهمية مؤهلات المدقق المحاسبي ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية؛
- معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، والدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات العامة، واعتماد الرقابة الجبائية على آلية التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية كوسيلة ردعية ووقائية للتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة وبالضبط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية كإطار عملي للدراسة التطبيقية؛
- **الحدود الزمانية:** حددت فترة الدراسة خلال السنة الجامعية 2021-2022.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة والإحصائيات من الإدارة الجبائية وهذا لسريتها.
- قلة المراجع والكتب التي تناولت التدقيق المحاسبي.
- القيام بدراسة الحالة في وقت حرج والإطالة في الحصول على المعلومات بسبب الظروف التي شهدتها البلاد.

المنهج المتبع:

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

الدراسات السابقة:

محاولة من حل الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة والتي تصب في موضوع البحث أو جانب واحد منه، ونجد منها:

1-بوقلية محي الدين " الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل، مذكرة شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على الدور غير المباشر للرقابة الجبائية، وما يمكن أن تسفر عنه من اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش والتضليل التي يمكن أن تشوب وتعتري المعلومات المحاسبية المصرح بها، كما توصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن المصالح الجبائية تعتمد في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم.

- للتأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها عن طريق الرقابة الجبائية.

- أن المكلف يعتمد في تدليسه على ضعف الإدارة الجبائية وعدم خبرة وكفاءة بعض المدققين خاصة من الناحية المحاسبية.

2- قتال عبد العزيز " أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والضرب الضريبيين"، حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة ماجستير، سنة المناقشة 2009، المركز الجامعي بحي فارس المدينة، 2008-2009.

قام الباحث بدراسة سبل تفعيل الرقابة الجبائية ودورها في الحد من التهرب الضريبي، وقد توصل إلى مجموعة من النتائج وهي:

- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

- حتى تكون هناك رقابة جبائية فعالة يجب أن تكون هناك كفاءة في الأداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة.

- لا بد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية للوصول إلى الأهداف المبتغاة والمتمثلة في الحد من التهرب الضريبي.

3-قحموش سمية " دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة-مذكرة شهادة الماجستير، سنة المناقشة 2012، تخصص محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011-2012.

من أهم المعلومات التي توصلت إليها الباحثة:

- تسمح المعالجة المعلوماتية (نظام الإعلام الآلي) بتحسين المراجعة الجبائية عن طريق البرمجة العقلانية والعلمية للملفات، والكشف السريع عن الوضعيات الاحتياطية، وحفظ الملفات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في الدفع وهذا ما تفتقر إليها مصالحن الضريبية .
- توفر أعمال مراجعة جبائية تمتاز بأدنى حد من الجودة المطلوبة في بيئة مناسبة، ومن قبل مراجعين يتحلون بالمواصفات العامة المطلوبة لأداء تلك الأعمال على قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة، يعمل على زيادة الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين والإيرادات الضريبية.

الهيكل الدراسة:

بغرض الإجابة عن إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناول الموضوع ثلاث فصول، فصلين متعلقين بالإطار النظري، وفصل أخير متعلق بدراسة حالة ويمكن تلخيصها فيما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي: تم التطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي، هذا الفصل قسم بدوره إلى مبحثين تناولنا في:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي، والذي تضمن ماهية التدقيق المحاسبي وأنواعه وأهم معاييرها أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى ماهية التدقيق الجبائي الذي تضمن مفهوم وأنواع التدقيق الجبائي وإطاره القانوني.

الفصل الثاني: الرقابة الجبائية قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الرقابة الجبائية لأغراض جبائية والذي تضمن مفهوم الرقابة الجبائية وأسبابها ومصادرها وكذلك الإطار القانوني لها، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى دور التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية، والذي تضمن على كيفية التحكم في أدوات التدقيق وكذلك على قدرة تدقيق محاسبة المكلف من حيث الشكل ومن قدرة فحص محاسبية المكلف من حيث المضمون في دعم الرقابة الجبائية.

الإطار التطبيقي الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية ميلة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تستهلها بتقديم مركز الضرائب لولاية ميلة وهيكله التنظيمي ومهامه أما المبحث الثاني تم التطرق فيه إلى مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، في حين المبحث الأخير خصص لتفسير وتحليل النتائج المستوحاة من دراسة الحالة التطبيقية، لاختبار الفرضيات الموضوعية والتوصول للنتائج المرجوة.



**الفصل الأول:
الإطار النظري
التدقيق المحاسبي**

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

التدقيق المحاسبي أداة رقابية يتم من خلالها كشف التلاعبات في القوائم المالية للمنشأة، وللتأكد مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المختلفة.

ولكشف التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق الجبائي وهو حق منحه المشرع الجزائري للمصالح الإدارية الجبائية لكشف التلاعبات وحالات الغش التي تضر الخزينة العمومية بشكل كبير.

وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي

نظرا لأهمية عملية التدقيق في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وعليه فإن المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يستطيع إبداء رايه الفني المحايد حول القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

كلمة التدقيق معناها اللفظي audit مشتقة من اللغة اللاتينية والتي تعني يستمع، حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل " المالك " عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.¹

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

يتمثل تعريف وخصائص التدقيق المحاسبي فيما يلي:

1. تعريف التدقيق المحاسبي

وتعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر منها:

- **التعريف الأول:** حسب لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين: " هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك الأطراف المعنية".²
- **التعريف الثاني:** " هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً إنتقادي محايد للتحقيق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".

1- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، ص6-7.

2- حسين القاضي، مراجعة الحسابات، ط2، منشورات الجامعة دمشق، 1993-1994، ص14.

- **التعريف الثالث:** "هو فحص إنتقادي يسمح بتحديد المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"¹.

- **التعريف الرابع:** " التدقيق المحاسبي هو عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية والمعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطبيق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع".

ويمكن أن نصف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- **الفحص؛**

- **التحقيق؛**

- **التقرير.**

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

- **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- **التقرير:** يقصد بالتقرير هنا، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية، ومن ثم التحقيق الذي تم القوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقيق.²

¹- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابان من النظرية الى تطبيق، 3ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص11.

²- زهير عيسى ، تدقيق الحسابات-الإجراءات العلمية-، دار البداية للنشر، عمان، 2015، ص09

ومنه نستخلص تعريف للتدقيق المحاسبي " هو فحص إنتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية في مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو ربحي أو غير ذلك، وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة".

2. خصائص التدقيق المحاسبي:

تتعدد خصائص التدقيق المحاسبي ونذكر منها مايلي:

- التدقيق هو عملية منتظمة و منهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
- مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم و التقيد بها لأنها بمثابة مرشد و دليل المدقق.
- المدقق هو شخص مستقل و مؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.
- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والفرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.¹

ثانيا: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

1. أهمية التدقيق المحاسبي:

- تتمثل أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمت عدت فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:
- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التدقيق ومراقبة الأداء وتقييمه واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية وتوجيه الاستثمار لهذه المؤسسة من خلال تدقيق القوائم المالية.
- متجنبني المخاطرة وتضم هذه المجموعة المستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد التحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-دار النظرية، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص 13.

- الجهات الحكومية تعتمد على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط فرض الضرائب بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.¹

- مقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدقة من قبل هيئة فنية محايدة.

2. أهداف التدقيق المحاسبي

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي:

- الأهداف التقليدية:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات؛
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقاً؛
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الأسراف؛
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

إن تبني نوع ملائم من التدقيق لنظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، أما أنواع التدقيق المحاسبي فهي عديدة نذكر أهمها بإيجاز:

¹- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص17.

أولاً: من حيث القائم بعملية التدقيق

يوجد نوعان من التدقيق من حيث القائم بالعملية:

1. **التدقيق الداخلي:** قد يكون المحقق شخص من داخل المؤسسة يقوم بفحص الدفاتر والسجلات ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، بغرض التوجيه نحو تحقيق الأهداف ومدى توافقها مع السياسات المبرمجة.

2. **التدقيق الخارجي:** وهو فحص انتقادي للدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة يتم تعيينه بواسطة عقد، وهذا بقصد إبداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول نوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.

ثانياً: من حيث الالتزام بعملية التدقيق

يوجد نوعان من التدقيق من حيث الالتزام بالعملية:¹

1. **التدقيق الإلزامي:** قد تلزم المؤسسة بالتدقيق وفقاً للقوانين التشريعية وغالباً ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق حسابات للقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.

2. **التدقيق الاختياري:** للمؤسسة الاختيار في تعيين مدقق العصابات حسب رغبة أصحابها دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون، وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

ثالثاً: من حيث توقيت عملية التدقيق

يوجد نوعان من التدقيق من حيث توقيت بالعملية:

1. **التدقيق النهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية، ويناسب الشركات الصغيرة والمتوسطة التي لا يوجد بها عمليات كبيرة، ويعتبر غير مكلف نسبياً وهذا راجع إلى الوقت المستغرق.

2. **التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يلزم إجراء عمليات الفحص والاختبارات على مدار السنة ويتميز هذا النوع بتمتع المدقق للوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات ويطبق هذا النوع في

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص42.

المؤسسات الكبيرة نظرا لما تتمتع به من تعدد حجم المعاملات مما يصعب العمل في الأول القصير.¹

رابعاً: من حيث نطاق عملية التدقيق

يوجد نوعان من التدقيق من حيث نطاق العملية:

1. **التدقيق الكامل:** يخول للمدقق إطاراً غير محدد العمل الذي يؤديه، ولا تضع الجهة المعينة أية قيود على مجال عمله دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية

2. **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على بعض المفردات المستهدفة دون غيرها ، وتدقيق النقديّة أو المخزون أو حسابات أخرى، مما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به.²

خامساً: من حيث مدى الفحص

يوجد نوعان من التدقيق من حيث مدى الفحص بالعملية:

1. **تدقيق التفصيلي:** ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المنشآت الصغيرة.

2. **التدقيق الاختباري:** ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت طویل وجهد كبير وتكلفة أكبر.

سادساً: من حيث الغرض من عملية التدقيق

يوجد نوعان من التدقيق من حيث الغرض بالعملية:

1. **التدقيق الإداري:** والذي يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها في أفضل وجه وتقديم التوصيات والنصائح اللازمة لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.

¹ - غسان فلاح المطارنة_مرجع سابق، ص28.

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

2. **تدقيق التكاليف:** والذي يخص مختلف التكاليف بهدف فحصها واختبارها ومدى مطابقتها للواقع، وعلى المؤسسة متابعة ملف التكاليف عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعية لها.

سابعا: التدقيق لأغراض أخرى

وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة ما فمثلا يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض، أو قيام الإدارة الجبائية بالتدقيق في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض التأكد والتحقق من صحتها وموضوعيتها.

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

إن تعريف معيار التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 م بأنه "نموذج ومؤشر، تصدره هيئات مهنية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق" وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

أولاً: المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية، وتشمل ثلاثة معايير وهي:

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملية مع عامل التطور والتحديث في تدقيق الحسابات؛
- الاستقلالية والحياد يمثلان الحجر الأساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق العمل بنزاهة وموضوعية؛
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

ثانيا: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات عملية مرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها.¹ وتشمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير نذكر منها باختصار:

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، مرجع سابق، ص 79.

- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة؛
- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل النظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق. - الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقدمة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي يكون من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

ثالثا: معايير إعداد التقرير

وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي الأساسي العملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق.

كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير نذكر منها بإيجاز:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات؛
- الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك؛
- يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الجبائي

إن التدقيق الجبائي يرتبط أساساً بمدى مصداقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلفون بالضريبة، إذ أنها تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الأوعية الضريبية لمختلف الضرائب والرسوم، ثم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، حيث تعتمد إدارة الضرائب على هذه المعلومات من أجل التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بالقوانين التشريعات الجبائية المعمول بها، وأيضاً من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات، لذا يعتبر التدقيق الجبائي إجراءً رقابياً مهماً يمثل مرحلة جوهرية في عملية التدقيق الجبائي في المحاسبة من خلال التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة بهدف تجنب الخطر الجبائي، ومجابهة التهرب الجبائي للارتقاء بالحصيلة الجبائية خصوصاً بعد تبني النظام المحاسبي المالي.

وللإمام أكثر بالتدقيق الجبائي سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الجانب النظري له من خلال تعريف التدقيق الجبائي أهميته، أهدافه

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى التعاريف المختلفة للتدقيق الجبائي:

أولاً: تعريف التدقيق الجبائي

وردت عدة تعريفات للتدقيق الجبائي يمكن ذكر البعض منها كالآتي:

- **التعريف الأول:** التدقيق الجبائي هو أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات و مستندات الجهة المخصوصة ضريبياً وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة".¹

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب على الدخل، دار الحامد، عمان، 2015، ص 277.

- **التعريف الثاني:** " التدقيق الجبائي هو فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".¹

- **التعريف الثالث:** " التدقيق الجبائي هو أن يتأكد المدقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلا للضريبة، وأنه لا يوجد مبالغ، أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة، ويكون قد تم إغفالها".

- **التعريف الرابع:** "التدقيق الجبائي هو الفحص المحاسبي المطبق من طرف إدارة الجبائية وهو عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية".²

- **التعريف الخامس:** التدقيق الجبائي هو تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات³

- **التعريف السادس:** هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم، لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وأنظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عملية التدفق من قبل مدقق أو فريق يتصف بالكفاءة والموضوعية".

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي: التدقيق الجبائي هو فحص شامل التصريحات الجبائية مع الوثائق والمستندات المرتبطة بها، وذلك بهدف التأكد من صحة تلك التصريحات بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها.

ثانيا: أهمية التدقيق الجبائي

تتمثل أهمية التدقيق الجبائي في المحافظة على أموال الدولة، من خلال عملية التدقيق المنظمة والممنهجة على أسس علمية وعملية وخبرة كاملة في القوانين الجبائية، وهذا ما يؤيد الرأي بأهمية

¹ - بوعلام ولهي وعائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016،

² - M .colin, **la vérification fiscale**, éd Economico, paris, 1985, p38.

³ - A. Hamini, **l'audit comptable et financier**, Ed Berti, Algérie, 2001, p172.

التدقيق الجبائي باعتباره علما قائما بذاته له معايير، ويستمد أحكامه من قوانين الضرائب السائدة ومن المعايير المهنية الأخرى.¹

كما يمثل المحرك الأساسي للتشخيص الجبائي للمؤسسة الذي يسمح باكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة، وهذا بهدف تصحيح الأولى والاستغلال الأمثل للثانية، حيث يضمن حمايتها من جهة ويضمن كذلك أكبر أمن جبائي لها من جهة أخرى، كما يسمح التدقيق الجبائي بتقييم النجاعة الجبائية للمؤسسة، وهو يسمح كذلك بوضع الخطوط العريضة للاستراتيجية الجبائية للمؤسسة، واقتراح الحلول التي تجعل الأداء في التسيير الجبائي أكبر بإنقاص التكلفة الجبائية، ومراقبة القانونية الجبائية وتفرض دراية ومعرفة لترجمة القوانين والقرارات والمراسيم والبيانات... الخ، وهذا التقييم الصدق والأمن للمؤسسة موضوع التدقيق.²

وتكمن أهميته في كونه وسيلة لا غالية تهدف إلى خمة الإدارة الجبائية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الإيرادات الجبائية، وتصحيح مسار المكلفين بالالتزام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ومساندة النظام الجبائي في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.³

ثالثا: أهداف التدقيق الجبائي

تتمثل أهداف التدقيق الجبائي في مايلي:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية، وأن إمكانية الابتعاد عن التقدير الجزافي هي إحدى أهم الأسباب للتوجه إلى التدقيق الضريبي لتوفير الحجة المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة المالية، في حالة اعتراض المكلف على التقدير، إذ يتم عرض الموضوع على لجان الاعتراض لتحقيق العدالة الضريبية؛

¹ - محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 181.

² - سمير بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 82.

³ - الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضي عبد الله عثمان، كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص 27.

- تقليل فرص التهرب الجبائي، حيث يساعد التدقيق الجبائي بصورة عامة على مكافحة التهرب الجبائي والتقليل منه، ويصبح رادعا أمام المكلفين من قبل القيام بعملية التهرب، عندما يتولد لديهم الشعور بأن عملية التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب وما يتبع ذلك من عقوبات.

بالإضافة إلى الأهداف الرئيسية هناك أهداف أخرى ثانوية لعل أهمها متمثلة في:

- التحقق من صحة تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية؛
- حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين؛
- زيادة الإيرادات وفقا مبدأ العدالة؛
- تخفيض عدد قضايا المنازعات الجبائية، وزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين؛
- دراسة وتحليل الأحكام الناتجة عن الالتزامات القانونية التي يجب على المؤسسة الالتزام بها خوفا من العقوبة؛
- يقوم التدقيق الجبائي بتوجيه القرارات المتخذة من طرف المؤسسة نحو خيارات عقلانية ومتنافسة، هذه الخيارات تكون على أساس امتيازات جبائية في شكل إيرادات ذات طابع جبائي.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الجبائي

هناك عدة أنواع للتدقيق الجبائي نذكر منها:

أولا: الكشف الدوري

هو عبارة عن الإقرارات الدورية الشهرية التي يقدمها المكلفون بالضريبة مبينا فيها الضريبة الواجبة الدفع، وقد أظهرت الدراسات أن الانضباط في تقديم مثل هذه الإقرارات الضريبية بشكل موقع من مواقع الخطر الذي يجب على المدقق الاهتمام به.

إن هدف المدقق في هذا النوع من التدقيق هو حماية الضريبة الواجبة الدفع عن طريق تدقيق مثل هذا النوع من الإقرارات وغالبا ما تتم عملية التحقق هنا عن طريق برنامج الكمبيوتر.

ثانيا: التدقيق الأولي

يتم هذا النوع من التدقيق بعد السنة الأولى من التسجيل في الدوائر الضريبية. والهدف منه هو التأكد من مدى الالتزام القانوني والطوعي للمكلفين بالضريبة عن طريق تقديم إقرارات مستمرة ومنظمة وخالية من التلاعب، ويعطي هذا النوع من التدقيق انطبعا أوليا عن سلوك المكلف بالضريبة ومدى التزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الإدارات الضريبية، بالإضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء ومعالجتها في الكمبيوتر أولا بأول.

ثالثا: التدقيق الموسع لبعض المكلفين بالضريبة

يعتبر هذا النوع من التدقيق مخصص للمكلفين الذين تزيد دوراتهم السنوية عن مبلغ معين.

رابعا: تدقيق الإنعاش

إن هذا النوع من التدقيق مخصص لحماية الإيرادات واسترجاع الضرائب المستحقة عليها من خلال تدقيق الإقرارات الدورية للمكلفين بالضريبة المحتمل منهم إخفاء إيراداتهم.

خامسا: تدقيق الالتزام

إن هذا النوع من التوفيق يقوم على دراسات إحصائية لبعض القطاعات الاقتصادية لدراسة مدى التزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نصب متعارف عليها محليا وعالميا.

سادسا: التدقيق لأغراض معينة

هذا النوع من التدقيق مخصص لأغراض معينة والتي تحتاج إلى تدقيق فوري، وتشمل هذه الحالات، حالة الإفلاس حالات إغلاق الملفات، حالات المنازعات بين الشركاء، وأية أسباب أخرى تحتاج إلى تدقيق سريع لتحقيق من الإيرادات.

سابعا: التدقيق الوقائي

هذا النوع من التدقيق مخصص للمكلفين بالضريبة الذين لا تزيد دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك، وذلك للتأكد من مدى التزامهم الطوعي. وقد يكون نطاق التدقيق هنا كلي

أو جزئي، أي يمكن الاقتصار على تدقيق المدخلات أو المخرجات أو دورة المخزون، أو حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.¹

المطلب الثالث: الإطار القانوني لتدقيق الجبائي

إن للتدقيق الجبائي إطاره القانوني حده المشرع الجزائري على كامل المكلفين بالرقابة الجبائية، حيث منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حقوق تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى قانونيتها ومصداقيتها، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة مع ضمان تحصيلها من أهم هذه الحقوق ما سنتناوله خلال هذا المطلب.

أولاً: صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية

1. حق الرقابة:

- التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية.
- يسمح للإدارة الجبائية من التأكد عن طريق الاجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي معرفة ما إذا كان المكلف قد أهمل واجباته وإمكانية إلحاق الضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي.
- يتم بمقتضى هذا الحق طلب التوضيحات والاستفسارات ومنح مهلة 30 يوماً للمكلفين بالضريبة من أجل التصريح بإجاباتهم، كما يمكن بموجب هذا الحق المباشرة في إجراء التحقيقات الجبائية المعمقة.
- " كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تنفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ".²

2. حق الإطلاع:

- يسمح بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها، وحتى تلك الغير مصرح بها من قبل الشركات والمؤسسات والتنظيمات.
- يمارس هذا الحق على المكلفين بالضريبة وذلك باستعمال وثيقة تسمى (Avis de Passage)

¹- حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005، ص 86.

²- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب من القانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 18، ص 9.

- من بين الخاضعين لحق الاطلاع نذكر: الإدارات العمومية -المؤسسات الخاصة -البنوك...

يؤدي مخالفة حق الإطلاع إلى التعرض لعقوبتين جبائيتين هما:

- غرامة جبائية يتراوح مبلغها ما بين 5000 دج إلى 50000 دج.
- عقوبة التأخير بتطبيق غرامة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من يوم تحرير محضر إثبات الرفض.

3. حق المعاينة والحجز:

- " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونية للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"¹

- لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخيرة.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسساً وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:²

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

4. حق الاستدراك:

¹- المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص 17.

²- المادة 34 لإجراءات الجبائية، من قانون 2017، ص 17.

- من أجل تقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من طرف المكلفين بالضريبة، إذ يمكن إعادة النظر في الاقتطاعات الجبائية سواء بتعديلها أو إنشاء إقتطاعات جديدة.

- إن تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والمداخيل والأرباح يمكنها أن تكون محل مراقبة لذلك حدد الأجل القانوني للاستدراك بالأخطاء بأربع سنوات، كما يمكن أن يمدد هذا الأجل بسنتين إذا تم اكتشاف أن المكلف عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده.

ثانيا: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة:

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات اعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة والتي هي كالتالي:¹

1. الإعلام المسبق وأجل التحضير:

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

2. الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب مستشار جبائي)، خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان.

3. استحالة إعادة الرقابة:

عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة في استعمل مناورات تعليمية أو أعطى معلومات غير

1- المادة 20-8 من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص12.

كاملة خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقديرات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.¹

¹ - نفس المرجع، ص12.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تبين لنا من خلال هذا الفصل الذي تم التطرق إلى فيه الى مفهوم التدقيق المحاسبي والتعرف على أهمية وأهدافه، و كذلك أنواعها، ومعاييرها وتبين لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة لعدة أطراف في إتخاذ قرارات سليمة بناءا على معلومات مؤكدة وصحيحة، خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كألية توفر الثقة بين المتعاملين الإقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر، وتطرقنا أيضا إلى مفهوم التحقيق الجبائي وأهدافه و أهميته وأنواعه، والاطار القانوني لتدقيق الجبائي.

الفصل الثاني:

الإطار النظري الرقابة

الجبائية

الفصل الثاني: الإطار النظري للرقابة الجبائية

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية، من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها وتقويمها، بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنظرة من تلك العملية ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية، وكذلك تنظيم هيكل إدارية، واسند لكل هذه المصالح مهام يقوم بها.

وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية من جانب المكلفين ويتوقف نجاح العملية عموماً على الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني التي تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة مع تطبيق العقوبات اللازمة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية إلا أنها في مجملها تسعى إلى مفهوم واحد وهو فحص يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

- **التعريف الأول:** تعريف الرقابة الجبائية بأنها: " مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.¹

- **التعريف الثاني:** كما يعرفها البعض الآخر على أنها: "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق."²

- **التعريف الثالث:** وتعرف الرقابة الجبائية كذلك بأنهما: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الملاحظة".

- **التعريف الرابع:** عرفت المديرية العامة للضرائب على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.³

¹- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص13.

²- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزاور، الجزائر، 2009، ص11.

³- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2006، ص 05.

- **التعريف الخامس:** الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التجاوزات الجبائية المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني.¹

مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على انها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرق المكلفين وتقييمها بصورة موضوعية لغرض اكتشاف العميلات التدلسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف وتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

إن الإدارة الجبائية من خلال إجراء عمليات المراقبة تهدف إلى محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف أثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها، إضافة إلى أهداف أخرى تتمثل في:²

1. الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصريحات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. الهدف الإداري

أن تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والتشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

¹ -سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر "بسكرة"، الجزائر، 2008-2009 ص90.

² - نوى نجا، فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود جامعة الجزائر، 2004، ص36.

تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك. تسمح علمية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسبة الغش والتهرب الضريبي.

3. الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

4. الهدف الاجتماعي

يتمثل في أهم النقاط التالية:

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ الاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة¹.

المطلب الثاني: أسباب ومصادر الرقابة الجبائية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم أسباب ومصادر الرقابة الجبائية والتي تمثلت في مايلي:²

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ - حجلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012، ص 85-86.

² - الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2009-2010، ص 20.

1. كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

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

2. كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير شرعية لذلك فان عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق ومصالح الخزينة العمومية.

ثانيا: مصادر الرقابة الجبائية

هناك عدة مصادر للرقابة الجبائية:

1. المصادر الداخلية¹:

هناك عدة مصادر داخلية لرقابة الجبائية:

- الدستور:

عرفت الجزائر أربعة دساتير، كان آخرها دستور سنة 1996، الذي وضع بعض المبادئ في المساواة أمام الضريبة، وقد يعتبر المجلس الدستوري هو الضامن لدولة القانون والحامي لحرية وحقوق كل المواطنين وهو سيتدخل على مستويين:

يراقب ما مدى احترام المشرع للقواعد الدستورية، ومراقبة مدى دستورية هذه القوانين، وهذا من جهة، ومدى تناسب العقوبات المسلطة على المكلف بالضريبة مع حجم المخالفات في المادة الضريبية، ومن المفروض أن يقوم المجلس الدستوري بتوجيه اللوم إلى أحكام القوانين المالية التي لا تصب في فائدة الخزينة العمومية ففي فرنسا مثلا فان القانون العضوي 2009-1963 المؤرخ في 10 ديسمبر 2009 أعطى الحق للمكلف بالضريبة بمراسلة المجلس الدستوري كتابيا حول مطابقة القانون مع

¹- بن غماري ميلودالر، قابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية كلية الحقوق، جامعة ابوبكر بلقايد -تلمسان، 2017-2018، ص 165.

حقوقه وحريات المضمونة دستوريا ويمكن لهذا المكلف أن يقيم دعوة قضائية ضد المجلس الدستوري أمام الهيئة القضائية التي يمكن لها بدورها أن تأمر المجلس الدستوري بالإجابة كتابيا على هذه النصوص مخالفة للدستور فيمكن له أن يلغيها.

- القانون:

هو مجمل النصوص القانونية الموجودة في قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية.

- الاجتهادات القضائية:

أن القاضي الجبائي الذي يفصل في المادة الجبائية له قدرة فنية في تفسير بعض النصوص القانونية في حالة النزاع الضريبي، ومجموع الاجتهادات القضائية الأكثر شيوعا تتبع خاصة من أحكام مجلس الدولة باعتباره هيئة قضائية تنظر في المنازعة التي يكون أحد أطرافها، إدارة الضرائب، وحتى القاضي الجزائي يمكن أن يكون له دور منشئ بمناسبة الفصل في النزاع الضريبي ذو الطابع الجزائي.

- الفقه الإداري:

يمكن للإدارة الجبائية تفسير القوانين الجبائية عن طريق التعليقات المكتوبة التي تستوجب أن تكون طبقا للقانون مثل التعليمات الداخلية، المنشورات الإدارية، الإجابات الوزارية لمختلف الأسئلة المقدمة عن طريق نواب المجلس الوطني الشعبي، كذلك مجموعة النصوص الموجودة في ميثاق المكلف بالضريبة.

2. المصادر الدولية:

لا يمكن إهمال الجانب الدولي فيما يخص النصوص الدولية التي تهدف إلى تعزيز التعاون بين الدولة لمحاربة الاحتياض الضريبي، فالمظهر الدولي يمكن أن يقدم ضمانات إضافية للمكلف بالضريبة.

- الاتفاقيات الدولية

أن كتاب الإجراءات الجبائية يأخذ بعين الاعتبار تطور التشريع الدولي والاتفاقيات بين الدول، وذلك من خلال تبادل المعلومات فيما يخص المكلفين بالضريبة وهذا بمناسبة إبرام العقود التجارية الدولية حتى لا يخضع المكلف للازدواج الضريبي.

- الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية

وهي معاهدة دولية تأخذ بعين الاعتبار في إعداد نصوص قانونية متعلقة بالجبائية في الدول الأوروبية.

- اتفاقية الضرائب الدولية

عادة ما تقوم حول الدول بإبرام معاهدات فيما بينها في المجال الضريبي وذلك لتحفيز الاستثمار ما بين مواطني دولتين وذلك نظرا للتعاملات التجارية التي تتم ما بين الطرفين وتهدف هذه المعاهدات خاصة إلى مكافحة الازدواج الضريبي والحد من الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطار قانوني اوجب من خلاله كل المحققين الجبائين بإتباع إجراءات معينة وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والتجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة ويتضمن هذا الإطار الجوانب التالية:¹

أولاً: حق الاطلاع

يحق لمصالح الرقابة الجبائية حق الاطلاع من خلال طلب المعلومات من الإدارات المعنية ومصالح الضمان الاجتماعي والمؤسسات الخاصة والبنوك وذلك من غير المساس بالسري المهني لهذه المؤسسات ويمكن اعتبار حق الاطلاع انه أداة مساعدة في الرقابة والتي تستعملها مسبقا لإجراء رقابة لتكملة المعلومات المتعلقة بالتحقيق، ويسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والسجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية.

1. الإدارة العمومية

طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على انه: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسري المهني أمام أعوان الإدارة الذين يطلبون الاطلاع على الوثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.²

2. السلطة القضائية

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 45، ص 21.

² - المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 21.

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة¹.

3. الهيئات المالية

يحق الإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الاطلاع على مستوى الهيئات المالية كالبنوك والضمان الاجتماعي، بحيث يمكن لأعوان المحققين الاطلاع على كل الدفاتر أثناء أدائهم لمهامهم والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات التي ينص على مسكها القانون التجاري، وبذلك يمكن لمصالح الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المؤسسات والأشخاص الموجودة لدى البنك ولا يجوز للبنوك الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني².

4. المؤسسات الخاصة

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إجراءات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار وجميع الشركات أياً كان غرضها والخاضعة لحق إطلاع التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب إلى أعوان الضرائب الذين هم الأقل في رتبة مراقب الدفاتر التي تنص على مسكها القانون التجاري، فعلى المؤسسات مهما كان نوعها تجارية أو صناعية أو خدماتية تدفع أجور أو أتعاب أو أن تقدم الوثائق المحاسبية والجبائية المستعملة لأعوان التحقيق عندما يطلبونها³.

ثانياً: حق الرقابة

تنص المادة 18-1 تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق الرسم أو إتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها⁴.

¹ - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره ص 16.

² - المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ - المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁴ - المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ثالثاً: حق استدراك الخطأ

يمكن استدراك الإعفاءات الكلية أو الأخطاء المسجلة فتفرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب فحق استدراك الخطأ وسيلة ممنوحة للإدارة في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد يحدد الأجل الذي يتقدم فيه عمل الإدارة ب 4 سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يلي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة
- قمع المخالفات والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.¹

كل إغفال أو خطأ أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إثر التحقيق مهما كانت طبيعته، يمكن دون المساس بالأجل المحدد تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الدفع في الضريبة بالسنة المالية القادمة.²

رابعاً: حق المعاينة

هو حق الممنوح لإدارة الضرائب "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن لإدارة الجبائية أن ترخص لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".³

¹ - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، مرجع سبق ذكره، ص 16.

المبحث الثاني: دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

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

المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية

بعد تكليف أحد الأعوان المدققين بمهمة تدقيق محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، يقوم العون المدقق بتحضير نفسه لكون الملفات الجبائية تختلف من طبيعة إلى أخرى ومن نشاط لآخر مما يعتمد على أدوات التدقيق التي تكون سند قانوني وتقني في أداء مهمته على أكمل وجه.¹

أولاً: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية

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

إن عدم التحكم في هذه الأداة بشكل سليم يؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان هذه العملية ما تفقد استرجاع حقوق الحزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية المكلف الذي اكتشف أنه قام بالتجاوزات ومناورات تدليسية وهذا بسبب عدم الالتزام بمحتوى الدليل والخطوات والإجراءات القانونية مما يعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية والمتمثلة في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل الدقيق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.²

¹ - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في نظام الضريبي الجزائري - تحديث قانون المالية 2009 -، طبعة مزوار الجزائر، 2009، ص 86.

² - خالد أمين عبد الله، علم التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص 56.

ثانيا: تحيين القوانين الجبائية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة فيها، تعتبر هذه القوانين كأداة أساسية في عملية التدقيق المحاسبي و خاصة منها الإجراءات الجبائية الذي تجيب على كل التساؤلات المتعلقة بمراحل و إجراءات الرقابة الجبائية بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة بشكل خاص لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها و التكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات و التعليمات و المناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام و مديرية الأبحاث و المراجعات بشكل خاص، قد تصبح تلك القوانين لا تجدي نفعاً لكونها غير مزامنة مع المستجدات المستمرة مما يؤدي إلى وقوع العون المدقق في الأخطاء أو التجاوزات نظراً لعدم معرفته بالتعديلات.¹

ثالثا: المبادئ المحاسبية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

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

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق ومدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية ترى أن التحكم في هذه الأدوات فضلا عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون للمدقق و خلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادراً على التحكم في هذه الأنواع الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به و يصبح عمله قابل للبطلان و هذا ما يترصد له المكلف بالضريبة.

1- نفس المرجع، ص59.

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

سنتطرق من خلال هذا المبحث لقدرة تدقيق محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية كما يلي:

أولاً: المساهمة فحص الدفاتر المحاسبة في دعم الرقابة الجبائية

يعد التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل إجراء من الإجراءات التي يتبعها المدقق فور الشروع في المهمة الرقابية، وهي المعاينة المادية للوثائق المحاسبية و مستندات الإيرادات و المصاريف و الدفاتر الحالية التي نص عليها في المواد 09-10-11-12 من القانون التجاري و التي يجب أن يكون مؤشر و مرقم من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة، هذه الدفاتر المحاسبية : دفتر اليومية، دفتر الجرد، و كذا الوثائق الختامية: الميزانية الختامية و جدول حسابات النتائج، و أن تكون ممسوكة بانتظام من دون ترك فراغات أو تشطيبات أو نقائص و دون الكتابة على الهامش.¹

ثانياً: فحص الوثائق الختامية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

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

وعليه يجد أن الفحص الجيد للوثائق المحاسبية الختامية يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية.²

¹- إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، ليبيا، 2008، ص60.

²- المرجع نفسه، ص65.

ثالثاً: فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

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

وتعتبر الوثائق الإثباتية سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية، وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة القانونية وعدم دراية العون المدقق بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة أو عدم معرفة المعايير العامة في أي وثيقة إثبات، قد لا تمكنه من كشف التجاوزات والمناورات التدليسية التي يقوم بها من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

يتأكد العون المدقق خلال فحص محاسبة المكلف من:

- محاسبة منتظمة ممسوكة وفق القواعد القانونية؛
 - محاسبة صادقة أي أنها تحتوي على مؤشرات صحيحة وذات بيانات متجانسة؛
 - محاسبة مقلعة أي أن الدفاتر تتوفر على الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.
- وزيادة على ذلك يلوم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفاظ على الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة لمدة عشرة سنوات بالرغم أن الرقابية لا يمكن أن تدقق في الملفات الجمالية التي عن 4 سنوات التي لم يمسهما التقدم لكن الهدف من وراء ذلك هو الرجوع إليها للفصل في التنازعات.
- وعليه بعد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له لقدرة للتحكم في هذه المرحلة لضمان تحقيق الدعم للرقابة الجبائية.¹

¹ - سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار البازوري، عمان، الأردن، 2007، 138.

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

تتمثل قدرة فحص محاسبية المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية فيما يلي:

أولاً: مساهمة رقم الأعمال التجاري في دعم الرقابة الجبائية:

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون و كرة المبيعات المحققة خلال الدورة ، و عليه يجد العون المدقق سهولة تامة في كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة و هذا مع المعلومات و المصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف و عليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حسابات رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات و الأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا قد تعيق الإدارة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية، و عليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

ثانياً: مساهمة رقم الأعمال الصناعي في دعم الرقابة الجبائية.

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

بذلك منح المشرع الجبالي حق الاطلاع لكل ما يخدم التدقيق كالاتصال بالوكالات والهيئات المختصة في هذا المال ومن بين المؤشرات التي يعتمدها في إعادة تقرير هذا الحساب:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الولية؛
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة؛
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج، وغيرها من المؤشرات.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواه، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص74.

وعليه ترى قيام العون المدقق باكتشاف التجاوزات التي يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته تساعد بشكل كبير في استرجاع الضريبية ودعم الرقابة الجبائية.¹

ثالثا: المساهمة رقم الأعمال الخدمي في دعم الرقابة الجبائية

يمثل النشاط المدعي عنصر حيوي يساهم في دعم عجلة التنمية الاقتصادية، يتميز بغياب عنصر المخزون الذي يعتمد عليه العون المدقق في كشف الأخطاء والتجاوزات، لذلك سخرت الإدارة الجبائية حق الاطلاع لكل هنية يراها مناسبة لجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المعنية، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها لإعادة رقم الأعمال الخدمية:

- إعادة تقدير رقم الأعمال أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن؛

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.

كما للعون المدقق الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال النق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجا إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المال الذي بدفق فيه، وعليه ترى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيرادات المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون²، قد تفوت على الإدارة الجمالية استرجاع حقوق الخزينة العمومية والعكس صحيح.

¹ - نفس المرجع، 82.

² - صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 88.

خلاصة الفصل الثاني:

التدقيق المحاسبي جزء لا يتجزأ من الرقابة الجبائية لاعتماده على الكثير من المبادئ والإجراءات والمقومات ومن ميزاته انه مرن يتغير مع تغير القوانين والمراسيم، كما تقع على عاتق المدقق مسؤولية كبيرة حيث يجب عليه أن يكون ملماً بكل المفاهيم والمبادئ المحاسبية ومواكبتها للتحديثات التي تحدث فيها ومتمكن من اكتشاف الأخطاء والغش الذي يفتعله المكلف بالضريبة، وكذا يتقيد بكل لمعايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق فهذا كله يساهم بشكل كبير في دعم الرقابة الجبائية

تمكنت الإدارة الجمالية بفضلها من زيادة مصداقية التقارير الفحوصات الدورية التي تقوم بها على المكلفين بالضريبة كما ساهم التدقيق المحاسبي من ترهيب المكلفين الخاضعين للضريبة الذين يسعون إلى التهرب والغش بكافة الوسائل والطرق وذلك بسبب دقته ودخوله في التفاصيل المهمة في القوائم المالية والوثائق.

وهذا يمكن القول إن التدقيق المحاسبي اليد اليمنى للرقابة الجبائية حيث يقوم باسترجاع أموال الخزينة العمومية ومحافظ على المال العام.

الفصل الثالث:

دور التدقيق المحاسبي في

تعزيز الرقابة الجبائية في

مديرية الضرائب لولاية ميلة

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية مديرية الضرائب لولاية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري والذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق المحاسبي واعتباره كآلية فعالة في دعم الرقابة الجبائية، وباعتبارها أداة مهمة في معالجة حالات عدم الالتزام الضريبي وتعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة، وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية أحسن وصدق بمعلوماتها.

اعتمدنا في معالجتنا لهذا البحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وهذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية ميلة، وبالتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكتشف من خلاله دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية -ولاية ميلة-

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية ميله والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية

نظرا لأهمية الرقابة الجبائية في دعم الرقابة الجبائية تم اختيار مديرية الضرائب لولاية ميله من أجل أخذ ملفات خاضعة للرقابة الجبائية وفقا لمعايير معينة. وعليه سنقدم في هذا المبحث الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية في الجزائر ثم نقوم بعرض مفصل لنشأة ومهام هياكل مديرية الضرائب لولاية ميله.

المطلب الأول: مدخل المديرية الولائية للضرائب (DWI)

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه.

أولا: نشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب تأسست المديرية الولائية، من بينها مديرية الضرائب لولاية ميله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، وتظم هذه المديرية خمسة مديريات (05) مديريات فرعية، بالإضافة إلى 11 مفتشية و09 قابضات وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل¹.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميله

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

1- من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

- المديرية الولائية للضرائب.

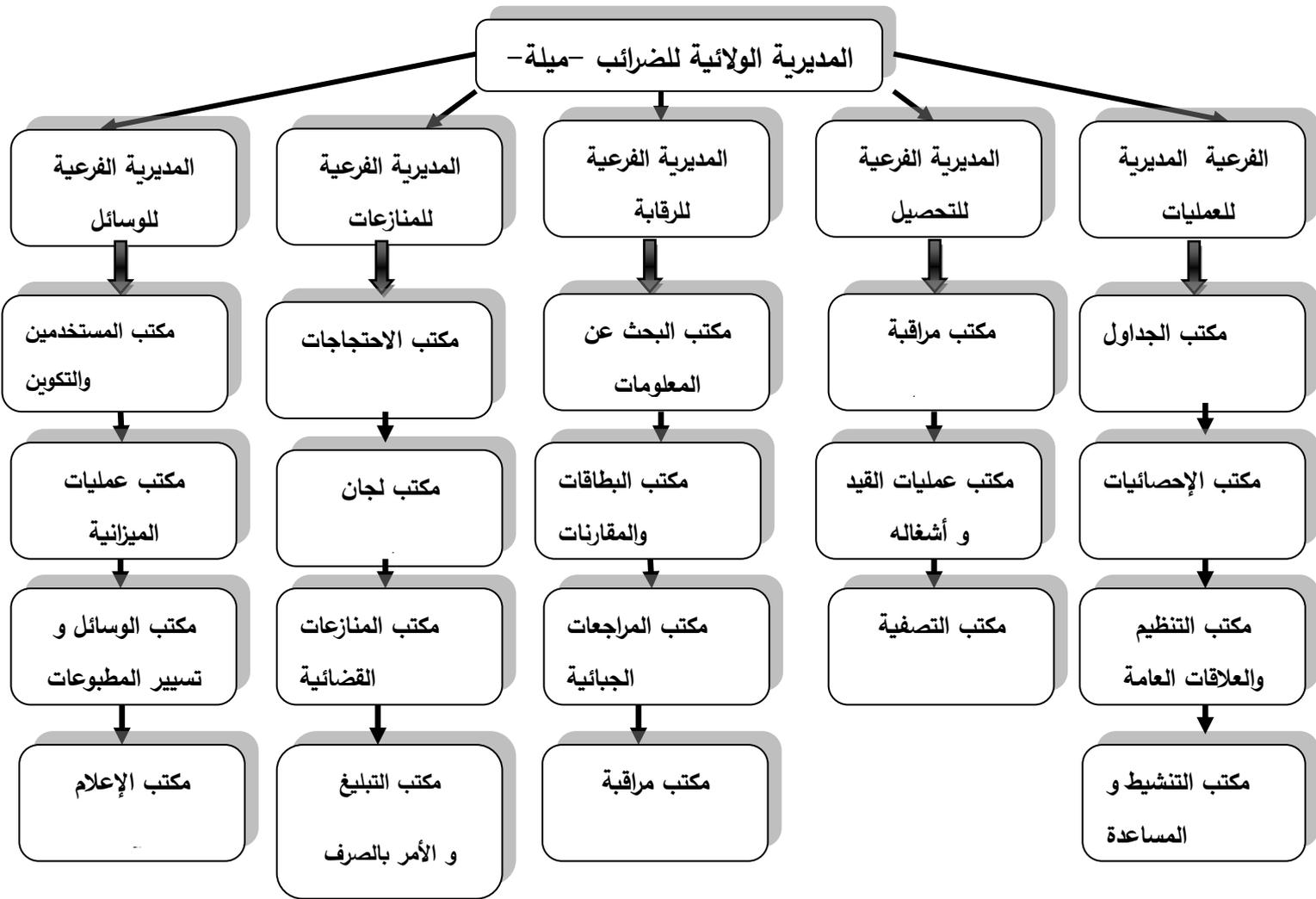
- مفتشيات الضرائب.

- قابضات مختصة.

- مراكز الضرائب.

الهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة:¹

الشكل رقم(01): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب -مديرية الضرائب لولاية ميلة -



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة.

1- من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة مقسمة إلى خمسة (05) مديريات فرعية، ولكل مديرية وظائف ومهام تؤديها بانتظام من أجل نجاح سير العمل، وهي كالتالي:

أولاً: مهام المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
وتكلف بما يأتي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.

- متابعة أنظمة الإعفاءات والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب وهي:

(1) - مكتب الجداول: ويكلف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالجدول العامة والمصادقة عليها.

- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

(2) - مكتب الإحصائيات: ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.

- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي.

- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

(3) - مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف بما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيم المضافة مع تسليم الاعتمادات.

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتمانية.

- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

(4) - مكتب التنشيط و المساعدة: و يكلف بضمان ما يأتي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناخ العمل وانسجامها.

- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

ثانيا: مهام المديرية الفرعية للتحصيل

وتتكفل بما يلي:

- التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى.

- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قباضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات ، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

- التقسيم الدوري للوضعية الجبائية و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن من الناتج الجبائي.

- مراقبة القباضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها.

و تتكون هذه المديرية الفرعية من:

1- مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثق وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2- مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله: ويكلف بضمن :

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير نشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير ، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها.

- ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- مكتب التصفية: ويكلف بما يلي:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة و سندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها.

- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.

- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المعترز تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل مراقبة كل ذلك.

ثالثا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

سيتم التطرق إليها في المطلب الثالث.

رابعا: مهام المديرية الفرعية للمنازعات

وهي مكلفة بما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلب الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية وتتكون من أربع (مكاتب 04).

(1) - مكتب الاحتجاجات : ويكلف بما يلي ¹:

- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

(2) - مكتب لجان الطعن: ويكلف بما يلي :

- الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

(3) - مكتب المنازعات القضائية: و يكلف بما يلي :

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

(4) - مكتب التبليغ بالصرف: ويكلف بما يلي :

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

¹- من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

خامسا: مهام المديرية الفرعية للوسائل

وتكلف بما يأتي:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها، و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:

1- مكتب المستخدمين و التكوين: ويكلف بما يلي:

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- انجاز أماكن ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

2- مكتب عمليات الميزانية : و يكلف بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به.
- تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاعات الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.
- العداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: وتكلف بما يأتي:

- تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

- تنفيذ التدابير المشروع فيها من اجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بما يلي:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.
- المحافظة في حالة شغل المنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعرف المديرية الفرعية لولاية ميلة ومهامها وكذلك التعرف على إجراءات التدقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية لولاية ميلة.

أولاً: تعريف المديرية الفرعية لولاية ميلة

تظم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها (04) مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات و المقارنات.
- مكتب المراجعة الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

ثانياً: مهام المديرية الفرعية لولاية ميلة

وتكلف بما يلي:

- إعداد برامج مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها، و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل فيما يلي:

(1) - مكتب البحث عن المعلومة الجبائية : والذي يعمل في شكل فرق و يكلف بما يلي :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث : وكذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

(2) - مكتب البطاقات و المقارنات: ويكلف بما يلي :

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة واستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

(3) - مكتب المراجعة الجبائية : الذي يعمل في شكل فرق و يكلف بضمان ما يأتي :

- متابعة تنفيذ البرامج والمراجعة .
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

4- مكتب مراقبة التقييمات : يعمل في شكل فرق و يكلف بما يلي :

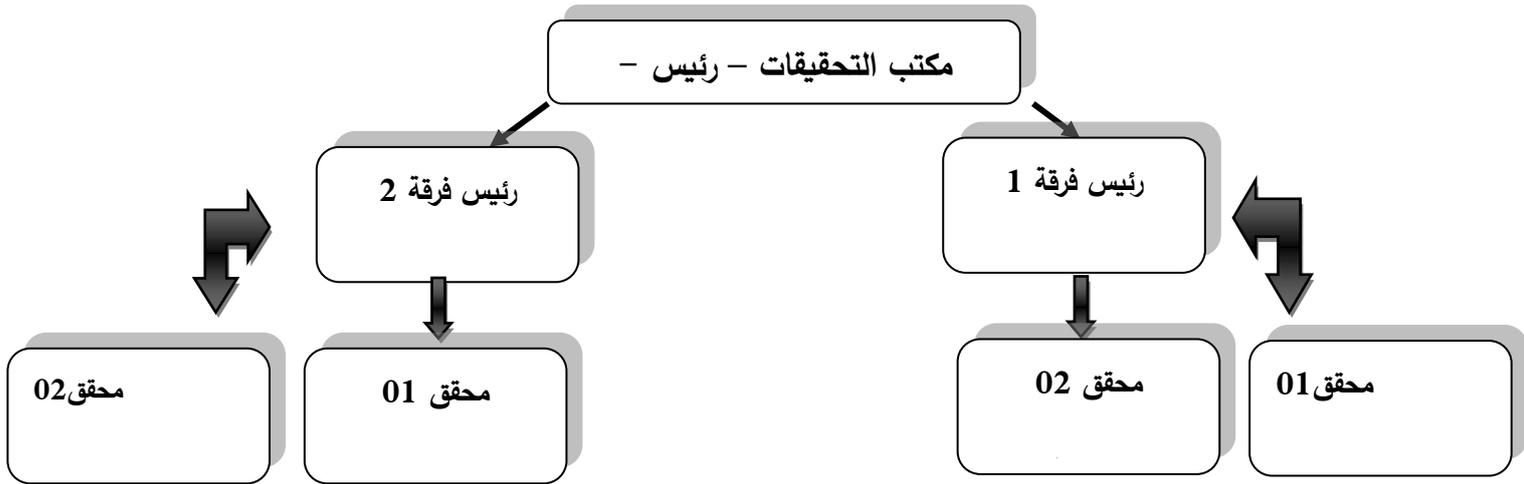
-استلام واستغلال عقود الملكية .

-المشاركة في أشغال التعيين للمعايير

ثالثا: إجراءات التدقيق المحاسبي بالمديرية الفرعية لولاية ميلة

تم إدراج الشركة للتحقيق في محاسبتها ضمن برنامج سنة 2015، حيث أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هذه المهمة لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات) المتكونة من (2) عضوين على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، كل مهمة يسند لها محققين اثنين (2) على رأسهم رئيس الفرقة، وتمت دراسة الملف اخبائي للمكلف والتعرف على نشاطه والضرائب مختلف أنواعها.

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية -ولاية ميلة-

أولا: إرسال الإشعار بالتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، حيث أرفق هذا الإشعار ميثاق المكلف بالضريبة، ومنح للمكلف مهلة (10) أيام من أجل تحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية، وقد تم إرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة يوم N/04/01 تحت رقم N/444، وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار:¹

¹ - أنظر الملحق رقم 01.

- اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (ع) مؤسسة أشغال الكهرباء والبناء.

- تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق: N/04/01 ؛

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق؛

- الضرائب التي تمسها التحقيق:

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي.

✓ الرسم على القيمة المضافة.

✓ الرسم على النشاط المهني¹.

ثانيا: التحضير لإجراء التحقيق

1. دراسة وفحص الملف الجبائي:

تم سحب الملف الجبائي الخاص بالشركة من مفتشية ميلة بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذه الشركة لوجباتها الجبائية فيما يخص التصريحات المقدمة.

2. إعداد كشف المقارنة للميزانيات:

بناء على الميزانيات الأربعة للسنوات قيد التحقيق N 1- N2- N3- N4 قامت الإدارة الجبائية بإعداد كشف المقارنة للميزانيات تحوي أصول وخصوم الشركة.

3. إعداد كشف المحاسبة:

وفقا للجدول المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والمتعلقة بحساب النتيجة الخاصة بالسنوات الأربعة التي يتم التحقيق فيها، تم إعداد كشف المحاسبة من قبل مصلحة التحقيق وهو عبارة عن ملخص للنتيجة المالية لهذه الشركة للسنوات الأربع.

ثالثا: التدخل الأولي:

1- تصريحات مكتب التحقيقات، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ولاية ميلة.

حيث يتم التدخل بعين المكان والقيام بمعينة الشركة والاستفسار عن كيفية تسير وتنظيم العمل داخل الشركة وكذلك معينة وجرد للمخازن ومكاتب الشركة، وهذا التدخل يكون بعد انتهاء المدة القانونية (10) أيام من إرسال الإشعار بالتحقيق، واخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - لولاية ميلة -

المطلب الأول: سير عملية التحقيق المحاسبي.

بعد إنهاء المحقق من الإجراءات التمهيدية والتحقيق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية، ينتقل بعدها للمرحلة الموالية المتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق وتكون كالتالي:

أولاً: محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون:

1. فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد الاستفادة من المدة القانونية 10 أيام من تاريخ استلام الشركة الإشعار التحقيق تنقلت الفرقة إلى مقر الشركة ثم الإطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية الإجبارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور...)، والتأكد من مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

وما أن الشركة تحترم أحكام المادتين 09 و10 من القانون التجاري، وكذلك أحكام النظام المالي المحاسبي الجديد فإن محاسبتها مقبولة.

2. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

هو مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل البحث، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك والمؤسسات ذات الأطراف الخارجية، من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن السهو المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات، ومن خلال الاطلاع من طرف المحققين وجدت عدة نقائص وإغفالات من قبل المكلف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- وجود فاتورة مشتريات مواد ولوازم تتعلق بمورد غير متوقع وهذا حسب إرسالية مديرية الضرائب لولاية سطيف موضحة كما يلي:

جدول رقم (01): فاتورة شراء مواد ولوازم من مورد غير متموقع

| الملاحظة | مبلغ الرسم على القيمة المضافة | المبالغ خارج الرسم | اسم المورد | رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة |
|---|-------------------------------|--------------------|------------|--------------|----------------|
| فاتورة مشتريات غير المتوقعة مفيدة في اليومية المساعدة للمشتريات | 57.869.09 | 340.406.40 | XXXX | 05/2017 | 2017/12/27 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

- عدم تقييد الميزانية الافتتاحية لسنة 2017 بدفتر اليومية العامة المركزية؛

التقييد المحاسبي لمبلغ المصاريف (كراء العتاد) غير مبررة بالفاتورة سنة 2019 موضحة كما يلي:

جدول رقم (02): فاتورة كراء العتاد غير المبررة.

| الملاحظة | مبلغ الرسم على القيمة المضافة | المبالغ خارج الرسم | اسم المورد | رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة |
|---|-------------------------------|--------------------|------------|--------------|----------------|
| الفاتورة مقيدة في اليومية المساعدة للصندوق للإقرار الشهري GN50.4T | 200.430.00 | 1.179.000.00 | XXXX | 2019/234 | 2020/05/22 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

- عدم التصريح برقم الأعمال المقبوض خلال سنة 2019 المقدر 13.292.634.00 دج في مجال الرسم على النشاط المهني.

ثانياً: تحديد الأسس الضريبية وفقاً لنتائج التحقيق المحاسبي.

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات، وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبته تبقى مقبولة، والطريقة المتبعة في عملية التسوية هي الطريقة التحاورية، وتكون وضعيته الجبائية كما يلي:

1. تحديد رقم الأعمال

أ- تحديد رقم الأعمال المفوتر:

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر من خلال الميزانيات السنوية وجداول حسابات النتائج وكذا فواتير وضعيات الأشغال لكل سنوات على التحقيق الجبائي.

ب / تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق:

تم تحديده من خلال الحساب الجاري الدائن للحساب المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري لولاية ميلة وكذا الإقرارات الشهرية G50 لكل سنوات التحقيق الجبائي.

2. تحديد الربح:

لقد تم تحديد الربح المحقق لسنتي 2017 و 2019 بتعديل الربح المصرح وذلك بإضافة العناصر التالية:

- سنة 2017: تم إضافة مبلغ الفاتورة رقم (2017/05) مبلغ خارج الرسم 340406.40 دج والمتعلق بالموارد غير متموقع إلى الربح المصرح به هذه السنة؛

- سنة 2018 و 2019: قد تم الاحتفاظ بالربح المصرح به؛

- سنة 2019، تم إضافة مبلغ المصاريف غير مبررة 1.179.000.00 دج إلى الربح المصرح به.

3. الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور والمرتبات:

تم الاحتفاظ بالأسس الضريبية الخاضعة المصرحة من طرق المكلف بالإقرارات الشهرية GN 50، وكذا دفتر الأجور وبالتالي لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن.

4. حقوق الطابع:

لا توجد أي تسوية تذكر في هذا الشأن.

5. حسم الرسوم على المشتريات:

بالنسبة 2017 و 2020 قد تم دمج الرسم على القيمة المضافة للفواتير التالية:

جدول رقم (03): بين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2017 (الوحدة دج)

| سبب رفض الحسم | إقرار شهر | مبلغ الرسم على القيمة المضافة | المبالغ خارج الرسم | اسم المورد أو مقدم الخدمة | رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة |
|---|----------------------|-------------------------------|--------------------|---------------------------|--------------|----------------|
| غياب الوثائق التبريرية للفاتورة الأصلية | إقرار شهر أفريل 2017 | 79.050.00 | 465.000.00 | XXXX | 93 | /11/19 2016 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

جدول رقم (04): بين الرسم على القيمة المضافة المعاد دمج له لسنة 2020 (الوحدة دج)

| سبب رفض الحسم | إقرار شهر | مبلغ الرسم على القيمة المضافة | المبالغ خارج الرسم | اسم المورد أو مقدم الخدمة | رقم الفاتورة | تاريخ الفاتورة |
|---|----------------------|-------------------------------|--------------------|---------------------------|--------------|----------------|
| غياب الوثائق التبريرية للفاتورة الأصلية | الإقرار الشهري GN 50 | 200.430.00 | 1.179.000.0 0 | XXXX | 234 | 2020/05/22 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

ملاحظة:

بالنسبة لمبلغ الرسم على القيمة المضافة 57.869.00 د ج والمتعلق بمبلغ الفاتورة رقم 2017/15 مبلغ خارج الرسم 340.406.40 والمحقق مع مورد غير متوقع فقد كانت محل تغريم من قبل المفتشية المختصة إقليمها عن طريق المورد الفردي رقم 89 بتاريخ 2019/08/29.

أما باقي السنوات 2017 و2020 فإنه لا يوجد أي تسوية في هذا الخصوص.

وعليه تكون وضعيته الجبائية كما يلي:

5- جداول تحديد رقم الأعمال

أ - تحديد رقم الأعمال المفوتر: كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): بين رقم الأعمال المفوتر (الوحدة دج)

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------------|--------------|---------------|---------------|----------------|
| رقم الأعمال المفوتر المحقق | 3.903.495.00 | 13.853.557.00 | 18.767.649.00 | 18.617.056.000 |
| رقم الأعمال المفوتر المصرح | 3.903.495.00 | 13.853.557.00 | 18.767.649.00 | 18.617.056.000 |
| الزيادات | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

ملاحظة: تتمثل الزيادات في الفرق بين رقم الأعمال المفوتر المحقق مع رقم الأعمال المفوتر المصرح، حيث تم تحديد رقم الأعمال من خلال وضعيات الأشغال المصرح بها.

ومن خلال الجدول تستنتج انه تم الاحتفاظ برقم الأعمال المكلف المفوتر المصرح والمحدد من خلال الفواتير المقدمة من طرفه وهذا لكل سنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و2020.

ب - تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق: كما هو موضح في الجدول التالية:

جدول رقم (06): بين رقم الأعمال المقبوض (الوحدة دج)

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------------------------|--------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المقبوض المحقق | 5.079.924.00 | 17.136.774.00 | 16.068.868.00 | 20.767.968.00 |
| رقم الأعمال المقبوض المصرح | 5.079.924.00 | 17.136.774.00 | 16.068.868.00 | 20.767.968.00 |
| الزيادات | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

ملاحظة: تم تحديد رقم الأعمال المقبوض من خلال التصريحات الشهرية لسنوات التحقيق والكشف البنكي للحساب الجاري الدائن الخاص بالمكلف.

من خلال الجدول نستنتج أنه أيضا تم الاحتفاظ برقم الأعمال المقبوض المصرح واحد من خلال الجانب الدائن الحساب المكلف الجاري المفتوح لدى البنك الوطني الجزائري لولاية ميلة وكذا الإقرارات الشهرية G50 وهذا لكل سنوات محل التحقيق 2017-2018-2019 و2020.

2- جدول تحديد الريج: وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): بين الريج المحدد بعد إضافة العناصر المعاد إدماجه (الوحدة دج)

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--------------------------------------|------------|------------|--------------|--------------|
| الريج المصرح | 287.394.00 | 969.727.00 | 1.058.748.00 | 1.170.557.00 |
| دمج مصاريف غير مبررة (غياب الفاتورة) | 340.406.40 | لا شيء | لا شيء | 1179.000.00 |
| الريج المحقق | 627.800.40 | 969.727.00 | 1.058.748.00 | 2.349.557.00 |
| الريج المصرح | 287.394.00 | 969.727.00 | 1.058.748.00 | 1.170.557.00 |
| الزيادة | 340.406.40 | لا شيء | لا شيء | 1.179.000.00 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

من الجدول نستنتج أنه قد تم تحديد الريج المحقق لسنتي 2017 و2020 بتعديل الريج المصرح وذلك بإضافة العناصر التالية: 2017: فاتورة رقم 05/2011 مبلغ خارج الرسم 340.406.40 دج المتعلقة بمورد غير متموقع، و2020: إضافة مصاريف غير مبررة 1.179.000.00 دج، أما سنتي 2018 و2019 فقد تم الاحتفاظ بالريج المصرح به.

3. جدول تحديد قواعد وأسس فرض الضرائب والرسوم:

وينقسم إلى

- جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على النشاط المهني
- جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على القيمة المضافة
- جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الضريبة على الدخل الإجمالي والتي نوضحها في الجداول التالية:

أ- جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على النشاط المهني:

وهو موضح كما يلي:

الجدول رقم (08): يحتوي على جداول تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على النشاط المهني (الوحدة

دج)

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|--|--------------|---------------|---------------|---------------|
| رقم الأعمال المقبوض المحقق | 3.864.249.00 | 8.863.058.000 | 14.815.919.00 | 19,677.445.00 |
| رقم الأعمال المقبوض المصرح وفق G50 | 3.864.249.00 | 8.863.058.000 | 1.523.285.00 | 19,677.445.00 |
| الزيادة | لا شيء | لا شيء | 13.292.634.00 | لا شيء |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

من الجدول نستنتج أنه هناك فرق بين رقم الأعمال القوة المحقق ورقم الأعمال المقبوض المصرح وذلك بالنسبة السنة 2019 بمبلغ 13.292.634.00دج، أما باقي السنوات فتحفظ كما هي " لا شيء"

ب - جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الرسم على القيمة المضافة:

وهو موضح كما يلي:

الجدول رقم (09): تحديد قواعد وأسس فرض الرسم على القيمة المضافة (الوحدة دج)

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------|
| رقم الأعمال المقبوض المحقق الخاضع | 5.079.924 .00 | 17.136.774.00 | 16.068.868.00 | 20,767.968.000 |
| رقم الأعمال المقبوض المصرح الخاضع G50 | 5.079.924 .00 | 17.136.774.00 | 16.068.868.00 | 20,767.968.000 |
| الزيادة | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

نستنتج من الجدول انه ليس هناك فرق بين رقم الأعمال المقبوض المحقق ورقم الأعمال المقبوض المصرح لكل سنوات محل التحقيق الجبائي 2017-2018-2019-2020.

ج - جدول تحديد قواعد وأسس فرض أو حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

وهو موضح كما يلي:

الجدول رقم (10): تحديد قواعد وأسس فرض الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة دج) .

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|-------------------------|------------|------------|--------------|--------------|
| الربح المحقق | 627.800.00 | 969.727.00 | 1.058.784.00 | 2.349.557.00 |
| حسم تأمينات الشيخوخة | 83.105.00 | 43.222.00 | 32.400.00 | لا شيء |
| الدخل المحقق | 544.695.00 | 926.505.00 | 1.026.348.00 | 2.349.557.00 |
| الدخل المصرح | 204.289.00 | 926.505.00 | 1.026.348.00 | 1.170.557.00 |
| الدخل المغرم | لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء |
| الزيادة | 340.406.00 | لا شيء | لا شيء | 1.179.000.00 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

الدخل المحقق = الربح المحقق - حسم تأمينات الشيخوخة.

ومن الجدول نستنتج انه هناك فرق بين الدخل المحقق والدخل المصرح لستتي 2017 و2020 وعليه تكون نسبة الزيادة 340.406.00 دج على التوالي، أما باقي السنوات فلا توجد هناك فارق الزيادة.

ثالثا: تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع:

1- الجداول حساب الحقوق والغرامات للرسم على النشاط المهني:

وهو موضح كما يلي:

الجدول رقم (11): جداول لتحديد حقوق وغرامات الرسم على النشاط المهني (الوحدة دج) .

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | التعيين السنوات |
|------------|------------|------------|-----------|--------------------------------------|
| 393.594.00 | 296.318.00 | 177.261.00 | 77.284.00 | الحقوق المستحقة |
| 385.838.00 | 30.465.00 | 177.261.00 | 77.284.00 | الحقوق المدفوعة |
| 7.711.00 | 265.853.00 | لا شيء | لا شيء | الحقوق المغفلة |
| 771.00 | 66.463.00 | لا شيء | لا شيء | غرامات الوعاء |
| 771.00 | 26.525.00 | لا شيء | لا شيء | غرامات عدم التسديد الدفع التلقائي |
| 9.253.00 | 358.901.00 | لا شيء | لا شيء | مجموع الحقوق والغرامات |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

ملاحظة عامة:

إن الفرق والحقوق المغفلة ناتجة عن خطأ في احتساب الرسم على النشاط المهني (TAP) لسنة 2019. ومن الجدول نستنتج أنه ليس هناك تسوية فيما يخص سنتي 2017 و2018، أما فيما يخص سنتي 2019 و2020 فهناك فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة ومنه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 25% وبنسبة 10% على التوالي، وعدم التسديد التلقائي بنسبة 10% أيضا.

2. جدول حسابات الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة: وهو كما يلي

الجدول رقم (12): يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة. (الوحدة دج)

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | التعيين السنوات |
|-------------|--------------|--------------|------------|--|
| خاضع 17% | خاضع 17% | خاضع 17% | خاضع 17% | الحقوق المستحقة |
| 3530.554.00 | 2.731.707.00 | 2.913.251.00 | 863.587.00 | الحقوق المدفوعة |
| 3530.554.00 | 2.731.707.00 | 2.913.251.00 | 863.587.00 | الحقوق المغفلة |
| لا شيء | لا شيء | لا شيء | لا شيء | دمج الرسم على القيمة المضافة المسترجعة |
| 200.430.00 | لا شيء | لا شيء | 79.050.00 | إجمالي الحقوق المغفلة |
| 200.430.00 | لا شيء | لا شيء | 79.050.00 | غرامات الوعاء |
| 50.107.00 | لا شيء | لا شيء | 11.857.00 | مجموع الحقوق والغرامات |
| 250.537.00 | لا شيء | لا شيء | 90.907.00 | |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

وفق المادة 193-1 إذا كان مبلغ الحقوق التملص منها أو أخل بها بنسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق التملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق التملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق التملص منها يفوق 200.000 دج.

من خلال الجدول نستنتج أن سنتي 2018 و 2019 لا توجد هناك تسوية تذكر، وبالمقابل هناك بعض الحقوق المغفلة والتي التزمت عليها بعض الغرامات وذلك لسنتي 2017-2020.

حيث 2017 إجمالي الحقوق المغفلة 79.050.00 دج المتعلقة بالرسوم المعاد إدماجه للفاتورة رقم 93، طبقت عليه غرامة الوعاء بنسبة 15% من الحقوق المغفلة حسب المادة 193 السالفة الذكر، حيث أصبح مجموع مبلغ الحقوق والغرامات المستحقة 90.907.00 دج.

أما سنة 2020 إجمالي الحقوق المغفلة 200.430.00 دج المتعلقة بالرسوم المعاد إدماجه للفاتورة رقم 234 طبقت عليه غرامة الوعاء بنسبة 25% من الحقوق المغفلة حسب المادة 193 السالفة الذكر، حيث أصبح مجموع مبلغ الحقوق والغرامات المستحقة 250.537.00 دج.

3. جدول حساب الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي: وهو كما يلي

الجدول رقم (13): يحدد الحقوق والغرامات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة دج) .

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|-------------------------|------------|------------|------------|------------|
| الحقوق المستحقة | 108.939.00 | 185.301.00 | 205.270.00 | 469.911.00 |
| الحقوق المدفوعة وفق G50 | 40.585.00 | 185.301.00 | 205.270.00 | 234.111.00 |
| الحقوق المغفلة | 68.081.00 | لا شيء | لا شيء | 235.800.00 |
| غرامات الوعاء | 10.212.00 | لا شيء | لا شيء | 58.950.00 |
| مجموع الحقوق والغرامات | 78.293.00 | لا شيء | لا شيء | 294.750.00 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

ملاحظة:

يتم احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي طبقا للجدول التصاعدي بتطبيق معدل 20 % وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. من الجدول نستنتج أنه ليس هناك فرق الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة وفق G50 لسنتي 2018 و 2019، أما فيما يخص سنتي 2017 و 2020 هناك فرق بين الحقوق المستحقة والحقوق المدفوعة وفق G50 ويتم احتساب الضريبة طبقا للجدول التصاعدي للدخل الإجمالي.

ثالثا: الجدول العام للحقوق والغرامات: وهو كما يلي

الجدول رقم (14): يحدد الحقوق والغرامات

| التعيين السنوات | 2017 | 2018 | 2019 |
|-------------------------------|------------|------------|--------------|
| الرسم على النشاط المهني | 273.564.00 | 94.590.00 | 368.154.00 |
| الرسم على القيمة المضافة | 279.480.00 | 61.964.00 | 341.444.00 |
| الضريبة على الدخل الإجمالي | 303.881.00 | 69.162.00 | 373.043.00 |
| مجموع الحقوق والغرامات | 856.925.00 | 225.716.00 | 1.082.641.00 |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

بعد إجراء التحقيق المحاسبي والقيام بالتسويات اللازمة اتضح أنه على صاحب الشركة حقوق وغرامات مستحقة واجبة الدفع والتي قدرت بـ:

- بالنسبة للحقوق: 856.925.00 دج.

- بالنسبة للغرامات: 225.716.00 دج

- بالنسبة لإجمالي الحقوق والغرامات المستحقة: 1.082.641.00 دج.

ملاحظة هامة:

لدى المكلف الحق في إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في السائل المتعلقة بالوقائع أو

بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

رابعاً: تبليغ المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها

1- تبليغ النتائج الأولية.

تبعاً للتحقيق الخاضعة لها المؤسسة تحت رقم 444/م وض/ م ف رج/ م ت ج/ ف أ / المؤرخ في 2015 وبعد إجراء المراقبة للدفاتر والوثائق المحاسبية من حيث الشكل والمضمون، وبعد إعادة تغيير الأسس والقواعد الخاضعة للضرائب والرسوم، قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية، حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظاته بالرفض أو القبول وفي حالة غياب الرد من قبل المكلف تبقى النتائج المتوصل إليها مقبولة ضمناً من طرف المكلف وذلك بعد المهلة القانونية الممنوحة له مدتها 40 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالنتائج.

2- التبليغ النهائي:

تبعاً للتبليغ الأولي رقم 444/م وض/ م ف رج/ م ت ج/ ف أ / المؤرخ في 2015 المسلم لكم يوم . /./ 2015 والذي من خلاله تم إبلاغكم بنتائج التحقيق و بعد إعطائكم المهلة القانونية المقدرة بـ 40 يوماً من أجل الرد على نتائج التحقيق، ونظراً لعدم إبدائكم أية ملاحظات أو اعتراضات حول نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي في التبليغ الأولي، فإن نتائج التحقيق الأولي تكون نفسها نهائية في التبليغ النهائي. وفي الأخير تم إصدار جدول الإخضاع، وإرسال نسخة منه القباضة الضرائب لمتابعة التحصيل، ونسخة أخرى للمكلف الخاضع للتحقيق.

المطلب الثاني: عرض إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة ما بين 2016 و2019 لولاية ميلة

لنتمكن من معرفة أن للتحقيق المحاسبي فعالية كبيرة في دعم الرقابة الجبائية، قمنا بجمع بعض الإحصائيات من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة، مضافا إليه بعض الإحصائيات المتعلقة بالتحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث تتمثل الإحصائيات المتحصل عليها لعدد الملفات أو القضايا المبرمجة، وكذلك مجموع الحقوق والغرامات المستدركة أو المتهرب منها للفترة الممتدة ما بين 2016.

لقد قمنا بجمع إحصائيات من المديرية الفرعية لرقابة المالية بميلة، للفترة الممتدة ما بين 2016 إلى 2019، حيث نستعرض القضايا المنجزة إلى مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال الجدول التالي:

الجدول (15): يبين عدد الملفات المنجزة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية للفترة 2016-2019 (الوحدة دج)

| الانحراف في عدد الملفات الخاضعة | | | | | | الملفات الخاضعة للرقابة | | | | السنوات |
|---------------------------------|------|-----------|-------|-----------|--------|-------------------------|------|------|------|---------------------------|
| 2019-2018 | | 2018-2017 | | 2017-2016 | | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | |
| الفرق | % | الفرق | % | الفرق | % | | | | | نوع التحقيق |
| 2 | 8.69 | 5 | 27.77 | 1 | 5.88 | 25 | 23 | 18 | 17 | التحقيق المحاسبي |
| 1 | 6.67 | 7 | 87.5 | -6 | -42.85 | 14 | 15 | 08 | 14 | التحقيق المصوب |
| 2 | 50 | 3 | 300 | -4 | -80 | 06 | 04 | 01 | 05 | التحقيق المعمق . م. و. ج. |
| 3 | 7.14 | 15 | 55.56 | -9 | -25 | 45 | 42 | 27 | 36 | المجموع |

المصدر: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

التحليل:

من الجدول نستنتج أن هناك زيادة في عدد الملفات المدروسة بالنسبة للتحقيق في المحاسبة من سنة إلى أخرى وذلك بمعدل انحراف في سنة 2016 مقارنة مع 2017 يقدر بـ: $18-17=1$ ، $(100*1)$ $17/5.88\%$ ، ثم ارتفعت بنسبة 27.77% و 8.69% في سنة 2018 و 2019 على التوالي، وبانحراف إجمالي يقدر بـ: 42.6%

وبالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة فقد انخفضت في سنة 2017 بالمقارنة مع سنة 2016 بمقدار 42.85% وفي المقابل في سنة 2018 ارتفعت عدد الملفات المدروسة بنسبة 87.5% ، وفي السنة الموالية سجلت انخفاضا في عدد الملفات المدروسة بنسبة 6.67%

وفيما يتعلق بعدد الملفات الدراسة في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة فقد اختفضت في سنة 2017 بنسبة 80% ، أما في سنة 2018 فقد سجلت ارتفاعا كبيرا بنسبة 300% ، واستمر ارتفاعها في سنة 2019 كما هو موضح في الجدول السابق .

وفي مجموع الملفات التي حقق فيها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فإنه قد سجل انخفاضا في الملفات المحقق فيها سنة 2017 مقارنة مع 2016 بنسبة 25% ، ثم ارتفعت بنسبة 55.56% و 7.14% في 2018 و 2019 على التوالي.

وفي الأخير يمكننا القول بان فعالية التدقيق المحاسبي تبرز في عدد الملفات المنجزة حيث انه كلما انخفض عدد الملفات المنجزة يصاحبه انخفاض في الفعالية وبالتالي يصاحبه انخفاض في الحد من التهرب الضريبي وفي عدد المتهربون من دفع مستحقاتهم للإدارة الجبائية، والعكس صحيح.

المطلب الثالث: تقديم وتحليل الحقوق والغرامات المستدركة.

من بين أهداف التدقيق المحاسبي دعم الرقابة الجبائية وذلك من خلال المحافظة على الأموال العامة من الضياع، وذلك بإعادة استرجاع أكبر قدر ممكن المكلفين المتهربين من دفع مستحقاتهم للإدارة الجبائية. مضافا إليه الأنواع الأخرى لرقابة والمتمثلة في التحقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق محمل الوضعية الجبائية الشاملة.

الجدول رقم (16): يبين الحقوق والغرامات المستدركة للفترة (2016-2019) الوحدة دج

| الانحرافات من سنة إلى أخرى | | | | | | الحقوق والغرامات المستدركة | | | | السنوات |
|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------------------------|-----------|----------|-----------|----------------------------|
| 2019-2018 | | 2018-2017 | | 2017-2016 | | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | |
| % | الفرق | % | الفرق | % | الفرق | | | | | نوع التحقيق |
| -62.75 | -95215594 | 149 | 91039661 | -32.04 | -28616952 | 56518649 | 151734243 | 60694582 | 89311534 | التحقيق المحاسبي |
| -0.5 | -611 | 792 | 10570444 | -84.68 | -7379558 | 11904460 | 11905071 | 1334627 | 8714185 | التحقيق المصوب في المحاسبة |
| 21.51 | 1029287 | -9.33 | -492773 | -16.45 | -1038943 | 5814201 | 4784914 | 5277687 | 6313639 | التحقيق المعمق م.و.ج |
| 55.92 | 94186918 | 150 | 101117332 | -35 | -37035453 | 74237310 | 168424228 | 67306896 | 104342349 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية - ولاية ميلة -

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك تذبذب بالنسبة للتدقيق المحاسبي من سنة إلى أخرى، حيث تلاحظ انخفاض الحقوق والغرامات المستدركة في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 وذلك بانحراف قدره 32.04% أما في سنة 2018 فقد ارتفعت ارتفاعا كبيرا بنسبة 149%، وبعدها شهدت انخفاض آخر كما هو موضح في الشكل، وبالرغم من أن هناك تزايد في القضايا المدروسة كما وضحنا في الشكل السابق (14)، فإنه لا يفسر أن عدد العمليات المنجزة هو العامل الوحيد المحدد لمبلغ الحقوق والغرامات المحصلة وإلا كيف نفسر أن إنجاز 23 عملية سنة 2018 والتي تنتج عنها ما قيمته 151 مليون دج، وتتجاوز إنجاز 25 عملية سنة 2019 والتي نتج عنها ما قيمته 56 مليون دج.

لا شك أن هناك عوامل أخرى يمكن أن تؤثر على المردود العام للعمليات المنجزة، لعل أهمها حسن اختيار العينة المراد القيام بها بعملية التدقيق المحاسبي، ومن حيث أيضا أهمية من ناحية رقم الأعمال وإعطاء الأولوية للأنشطة الأكثر عرضة للتهرب الضريبي وهذه كل العوامل لكي تكون ذات نجاعة وفعالية يجب توفر الإمكانيات المادية والبشرية المؤهلة، الذي يؤدي بدوره لدعم الرقابة الجبائية وزيادة الحصيلة الضريبية المتهرب منها من قبل المكلفين.

أما بالنسبة للتدقيق المصوب في المحاسبة في سنة 2017 مقارنة مع 2016 وذلك بانحراف قدره 84%، وذلك راجع لانخفاض عدد الملفات المدروسة كما هو مبين في الجدول السابق (14)، وفي السنة الموالية هناك زيادة بزيادة عدد الملفات المدروسة، وانخفاض طفيف في سنة 2019 بنسبة 0.5%.

أما فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هناك تذبذب في الحقوق والغرامات المستدركة حيث في سنة 2017 شهدت انخفاض مقارنة بسنة 2016، وحدثت زيادة في سنة 2018 وانخفاض في سنة 2019، وهذا راجع أيضا لتذبذب الملفات المدروسة حسب السنوات كما هو موضح في الشكل (14) بالنسبة للملفات والشكل (15) بالنسبة للحقوق والغرامات المستدركة.

ومما سبق نستنتج أن الزيادة في الملفات المدروسة لا يعني بالضرورة زيادة في تحصيل الحقوق المتهرب منها، ويرغم أيضا من انخفاض الملفات المدروسة لم يؤثر سلبا على النتائج التوصل إليها، مما يدل على أن عدد الملفات المدروسة لا تعتبر عاملا لتقييم مردودية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقدر النتيجة التوصل إليها والفعالية المراد تحقيقها.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا في هذا الفصل من خلال دراستنا الميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بميلة والتي كانت بغرفة التحقيق المحاسبي التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، في بداية هذا الفصل قمنا بتقديم مديرية الضرائب لولاية ميلة من حيث النشأة ومحتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام كل مكتب.

وأما فيما يخص المبحث الثاني الذي تم فيه سير عملية التحقيق المحاسبي وذلك إبتداء من محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون، تحديد الأسس الضريبية وفقا لنتائج التحقيق المحاسبي، تحديد الحقوق والغرامات الواجبة الدفع، وتبليغ المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها، وكذلك إلى عرض إحصائيات الرقابة الجبائية للفترة الممتدة ما بين 2010 و2013، وتقديم وتحليل الحقوق والغرامات المستدركة.

ومن هنا نستنتج أن هناك دعم للرقابة الجبائية من خلال التدقيق المحاسبي مضافا، وهذا من خلال النتائج المتوصل إليها، وبالرغم من مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنه مزال هناك ضعف للرقابة الجبائية في المساهمة الفعالة في الحد من التهرب الضريبي، وذلك بعد تقييمنا لمردوديتها من خلال النتائج المحققة على مر سنوات الدراسة، حيث أنها بعيدة عن الطموحات المعلنة التي محورها الأساسي يكمن في محاربة التهرب الضريبي، وهذا راجع أساسا لاختلال الإمكانيات البشرية وخاصة المادية لدى أعوان المديرية فالمشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية من برمجة قليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف إمكانياتها المادية والبشرية الموجهة لذلك ساهمت بشكل أو بآخر في الحد من مردوديتها المالية.

الخاتمة

إن مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ليس بالأمر السهل، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة وارتباطها بالعديد من الحالات واحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاءها وكشفها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية و اتساع دائرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص، أدى إلى اتساع دائرة التهرب والغش الضريبي الذي اتخذ أشكالا وأبعادا خطيرة، فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيا حيث عمدت الجزائر إلى انتهاج جملة من السبل لمكافحة الغش والتهرب الضريبي من أهم هذه السبل التدقيق المحاسبي.

وبعد دراسة مختلف جوانب التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة تلخص أن التدقيق المحاسبي بشكل وسيلة فعالة في دعم الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد للأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية. والرقابة الجبائية تستعمل التدقيق المحاسبي من أجل معاينة الأخطاء والنقائص الإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية موافقة حسب طبيعة المخالفة.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع سنجيب على فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

1- إختبار الفرضيات:

- يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية وذلك كم خلال تحقيق الأهداف من وراء فرض الرقابة الجبائية، وكذا القدرة على استرجاع أموال الخزينة العمومية، والتقليل من حدو وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، حيث تعمل فاعلية التحقيق المحاسبي على زيادة الفاعلية وذلك من خلال المردودية والنتائج المتحصل عليها لإيرادات المسترجعة أو التقليل من التهرب من دفعها.

- التدقيق المحاسبي آلية يستخدمها التحقيق الجبائي من أجل الرقابة الجبائية، حيث أنه توجد علاقة تربط بين التدقيق في الحسابات والتحقيقات الجبائية تتلخص في أن المدقق هو الذي يقوم بإعداد القوائم المالية للمؤسسة والتي تودع بمصلحة الضرائب عند الطلب، عندئذ يقوم المحقق الجبائي بالتحقيق فيها، والتأكد من وجود وجودة التصريحات الجبائية، بالإضافة إلى أن مدقق الحسابات هو الذي يقوم بإعداد التقرير النهائي والذي يهم الأطراف الخارجية من بينهم مصلحة الضرائب، وهو ما يثبت صحة الفرضية.

- إجراءات الرقابة الجبائية تساهم في الكشف عن التهرب الضريبي، يتم التحقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية والمكتبية وفحص محاسبته من حيث الشكل ومن حيث المضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الإضافية.

2- النتائج المتوصل إليها:

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

- قبل البدا في عملية التدقيق المحاسبي يجب على المدق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف ليحدد الشكل القانوني للمكلف وكذا الضرائب والرسوم المختلفة التي تتماشى وطبيعة النشاط الممارس ومن ثم إتباع خطوات التحقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة.

- الإطلاع الدائم والمستمر من طرف العون المدقق على القوانين الجبائية وكل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات أو التعليمات حتى لا يقع في الأخطاء.

- قيام العون المدقق بالأبحاث ومراسلة الأطراف التي لها علاقة مع المكلف وكذا التدخلات الميدانية للكشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف.

- يجب على العون المدقق الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والقروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية.

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق المحاسبة يجب على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية والتي تعتبر قاعدة بيانات والتي من خلالها يتم اكتشاف الأخطاء والتجاوزات.

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

- يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديره من طرف العون المدقق أما الثاني يتمثل هامش الربح الصافي الوسطى، يحدد وفقا لسلطة المدقق بعد الإطلاع على وضعية ونشاط المكلف وهو نسبة مئوية.

من خلال النتائج السابقة يمكننا اختبار صحة الفرضيات المقترحة، حيث أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها تساهم في التخفيف أو الحد من الغش والتهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال الحصيلة الضريبية المحققة وهي ثمرة الرقابة الجبائية، وعليه يمكن الإجابة عن إشكالية البحث وهو أن التحقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

توصيات الدراسة:

- من خلال دراستنا للبحث واستخراج أهم النتائج الموصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- نشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية من خلال الحملات التحسيسية كالمنشورات أو أيام دراسية أو دورات.
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين.
 - اختيار الأعوان المدققين يجب أن يكون بناءا على معايير علمية تبرز قدرتهم وكفاءتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة.
 - تكوين الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة.
 - تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية، وتزويدها بشبكة معلومات واسعة بين المستخدمين خاصة في مجال الرقابة.
 - التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، وكذا التنسيق المحلي والدولي بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات من أجل الحصول على المعلومات والتوضيحات حول نشاطات المكلف بالضريبة.

آفاق البحث

في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها قد تتجلى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- إجراء نفس الدراسة والتركيز على التحقيق المصوب في المحاسبة في الدراسة الميدانية.
- دور التكنولوجيا والإعلام الآلي في تفعيل الرقابة الجبائية.
- إسهامات التحقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

أولاً-المراجع باللغة العربية

1-الكتب :

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005.
- إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط5، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، ليبيا، 2008.
- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- حسين القاضي،مراجعة الحسابات، ط2، منشورات الجامعة دمشق، 1993-1994.
- خالد أمين عبد الله، علم التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، مطبعة الاتحاد، عمان ، الأردن، 2000.
- زهير عيسى، تدقيق الحسابات-الإجراءات العلمية-، دار البداية للنشر، عمان، 2015.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2007.
- صديقي مسعود، محمد التهامي طواه، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي،الضرائب على الدخل، دار الحامد، عمان، 2015.
- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004.
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في نظام الضريبي الجزائري -تحديث قانون المالية2009-، طبعة مزوار الجزائر،2009.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع،2006.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة-دار النظرية، ط2، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابان من النظرية الى تطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

2- أطروحات ومذكرات:

- بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم الإنسانية كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2017-2018.
- حوسو محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2005.
- سمير بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
- سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر " بسكرة "، الجزائر، 2009-2008.
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزاور، الجزائر، 2009.
- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.
- نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود جامعة الجزائر، 2004.
- حجلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2000-2010، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية جامعة المدية، 2012.

3- مجلات ومقالات :

- الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضي عبد الله عثمان، كفاءة وفعالية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015.
- بوعلام ولهي وعائشة بن عثمان، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

4-قوانين:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب من القانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 18.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب من القانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 34.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب من القانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 35.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب من القانون الإجراءات الجبائية، 2017، المادة 35.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة لسنة 2006.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 45.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 46.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 35.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 51.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 53.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 18.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 39.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 40.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة لضرائب، قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، المادة 34.

ثانياً-باللغة الأجنبية:

- A. Hamini, **l'audit comptable et financier**, Ed Berti, Algérie, 2001.
- M .colin, **la vérification fiscale**, éd Economico, paris, 1985.

الملاحق

Envoyer par message
Imprimer le formulaire
Sirex D.r.c.4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 المديرية الجهوية للجزائر
 المديرية الفرعية للجزائر
 مديرية الضرائب

السيد: مسير التمر كريمة
 المندوب الوكيل
 (ع)
 مؤسسة اشتغال الكم بادر البناد

Référence N° 4974/2015
 Lettre avec A.R N°

Le 01/04/2015

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le 01/04/2015 à 09:30H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2011, 2012, 2013, 2014 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés: IRS-IRG/RC/IRG/S-TAP-TVA-ST et Autres

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.

| | |
|---|---|
| <p style="text-align: center;">Chef de brigade</p> <p style="text-align: center;"><u>اسم و لقب: [Signature]</u> الجزائر</p> | <p style="text-align: center;">Nom, prénom et grade des vérificateurs</p> <p style="text-align: center;"><u>اسم و لقب المحقق: [Signature]</u></p> <p style="text-align: center;"><u>اسم و لقب المدقق: [Signature]</u></p> |
|---|---|

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Site Q7/11

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

له يورثه اخصرته الكفالة لولاية قسنطينة
له يورثه الكفالة لولاية قسنطينة

Fiche de début des travaux
de Vérification

Numéro de l'affaire *01*
 Numéro d'identification Fiscale *003487831742635*
 Nom / Prénom ou raison sociale *التركة ذات المسؤولية المحدودة (ع) للكهرباء والبناء*
 Activité *انشغال البناء والكهرباء*
 Adresse Tel *1*
 Avis de vérification N°1 *444* du *01/04/2015*
 Remis-le.....
 Période à vérifier du *12/04/2015* au *11/10/2016*
 Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :
اسم ولقب ورتبة فاحسين
 Date de début des travaux préparatoires *01/04/2015*
 Date du contrôle inopiné (1)..... *11/10/2016*
 Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) *12/04/2015*

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

*اسم ولقب ورتبة فاحسين
العرفية*

*اسم ولقب ورتبة فاحسين
فاحسين*

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Site 07/33

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب
الجزائرية
مديرية الضرائب لولاية سطيف
مديرية الضرائب لولاية سطيف

Procès Verbal
De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés, اسم ولد ب. الاحفاجيت (شاهو) + اسم ولد ب. رئيس الفرقة
Vérificateur (s) de comptabilité dressants par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification
sur place au nom de l'entreprise الشركة ذات المسؤولية المحدودة (شركة التجارة الدولية) (ع) exerçant
l'activité de انتقال البضائع والكمباز
Sise au _____, conformément
aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance
selon avis de vérification N° 444 du 01/04/2015

Fait le 07/10/2016 à سطيف

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

اسم ولد ب. الاحفاجيت
رئيس الفرقة

Nom/Prénom/Grade de(s)

اسم ولد ب. الاحفاجيت
الاحفاجيت

