



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



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية
- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميله-

المشرف	اعداد الطلبة	
أ. تريش حسينة	بوكسيرة مهدي	1
	ساحلي معاذ	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	مناع ريمة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	تريش حسينة
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	عاشوري نعيم

السنة الجامعية 2023/2022



كلمة شكر وعرفان

لك الحمد ربي حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضى، الحمد لله
الذي وفقنا لإتمام هذا البحث؛

نتقدم بشكرنا وتقديرنا لكل من ساهم في هذا العمل و نخص بالذكر:

✓ أستاذتنا القديرة الدكتورة تريش حسينة على قبولها الإشراف على هذا البحث رغم انشغالاتها
الكثيرة وعلى ما قدمته لنا من توجيهات قيمة، سواءا على مستوى المنهجية أو على مستوى
المضمون العلمي؛

✓ معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي ميله وخصوصا قسم
المالية والمحاسبة؛

✓ كل أساتذة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير؛

✓ كل عمال مركز الضرائب لولاية ميله على حسن الاستقبال ومساعدتنا في هذا البحث؛

✓ شكرا جزيلا لكل من ساهم معنا في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد ولو بكلمة.

إهداء

من صميم الفؤاد وأعماق القلب أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما المولى عز وجل:

"وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى والدتي ووالدي أمد الله في عمرهما؛

إلى إخوتي حفظهم الله؛

إلى كل أفراد أسرتي وجميع الأهل، الأقارب والاصدقاء؛

إلى كل من علمني حرفا.

معاد

إهداء

ربي إلهي حمدا كثيرا، أشكرك بكرة و أصيلا، سبحانك لقد وفقتني و سددت خطاي طوال مشواري
الدراسي، و كنت حارسا لي بأعينك و صلي اللهم و سلم على رسولنا الكريم محمد
أهدي نجاحي و تخرجني هذا و بشكل خاص لروح أمي حبيبة قلبي رحمها الله؛
إلى والدي الكريم أطال الله في عمره وأمدّه بالصحة و العافية؛
إلى كل أخواتي وإخوتي حفظهم الله؛
إلى كل الأهل والاصدقاء؛
إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو بعيد.

مهدي

المقدمة

مقدمة:

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياساتها المالية، وهذا الدور لا يقتصر على الهدف المالي فقط، حيث اتسعت أهدافها لتشمل كلا من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وفي مقدمة هذه الأهداف نجد تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عجلة التنمية.

إن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة المكلفين بواجباتهم الضريبية، وبما أن أهم الأسس التي بني عليها النظام الجبائي الجزائري هو التصريح الضريبي، الذي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم؛ لتقوم بعد ذلك الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات، لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي. وبالتالي فإن التهرب الضريبي يعد النقطة السوداء والمشكل الحساس والعويص الذي تواجهه أي إدارة جبائية، مما ينجر عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة، وبالتالي انخفاض مدى تحقيقها لأهدافها التنموية، وقيامها بالمشاريع التي تخدم المجتمع بشكل عام.

بغية محاربة ظاهرة التهرب الضريبي أقرت التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها، بهدف مكافحة هذه الظاهرة أو على الأقل التخفيف من حدتها، ومنه زيادة الحصيلة الضريبية. يعتبر التدقيق المحاسبي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في عملية الرقابة الجبائية، والذي يمارس من قبل أعوان محققين، يفترض أن يكونوا على إلمام بأساسيات معينة في المجالين الضريبي والمحاسبي، حيث تمنح لهم عدة صلاحيات، وبالمقابل توكل لهم عدة التزامات، تخول لهم القيام بمهامهم الرقابية.

أولاً: إشكالية الدراسة

تمحورت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كما يلي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أدوات التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية؟
- ما هي إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية؟
- كيف يساهم فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون في دعم الرقابة الجبائية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

- من أجل الإجابة على الإشكالية أعلاه تمت صياغة الفرضيات التالية:
- ✓ إن الأخذ بالأدلة والالتزام بالقوانين الجبائية، وكذا بذل العناية المهنية من قبل المدقق من شأنه التقليل من التهرب الضريبي، ومن ثم دعم الرقابة الجبائية.
 - ✓ تمر عملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بعدة مراحل بدء بالتحضير المحاسبي، ثم فحص محاسبة المكلف وانتهاء بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.
 - ✓ يتم فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، من خلال فحص الوثائق المحاسبية، ومن حيث المضمون، عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال، وكلاهما يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع الرقابة الجبائية في حد ذاتها، حيث تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة لتنمية نفقاتها. وعلى اعتبار أن التدقيق المحاسبي من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية، جاءت هذه الدراسة لإبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى ما يلي:

- ✓ تسليط الضوء على دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؛
- ✓ إبراز كيفية التحضير لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض الرقابة جبائية؛
- ✓ التعرف على كيفية إجراء الفحص المحاسبي للمكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون؛
- ✓ التعرف على كيفية التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

خامسا: مبررات اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دفعتنا للبحث في هذا الموضوع نذكر:

- الميول الشخصي للموضوع؛
- علاقة الموضوع بتخصصنا مالية المؤسسة؛
- الاطلاع على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

سادسا: منهج الدراسة

واعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي التحليلي لإبراز أهم المفاهيم والأدوات والمقاربات المرتبطة بالموضوع والإلمام بها من أجل التحكم في الجوانب المرتبطة به. أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة، وذلك من خلال الدراسة تطبيقية في مديرية الضرائب لولاية ميلة.

سابعا: الدراسات السابقة

بغية الاستفادة مما توصلت إليه الدراسات السابقة بما يخدم موضوع دراستنا، فسنعرض بعض الدراسات التي حاولت الربط بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية: قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.

تهدف إلى معرفة تأثير التزام المدقق الضريبي بمتطلبات مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي من وجهة نظر مدقق الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق من خلال دراسة استبائية خلصت في الأخير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، وأوصت بضرورة اهتمام التشريعات الضريبية الكويتية بمعايير التدقيق الدولية.

لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد الخضر، بسكرة، 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، وتسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي، التنظيمي والقانوني.

مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008.

وتم التوصل إلى أن نظام المعلومات يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية.

ثامنا: حدود الدراسة

الإطار المكاني: تمت الدراسة التطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة؛

الإطار الزمني: تم التقرب من مديرية الضرائب لولاية ميلة في شهري أفريل وماي لسنة 2023،

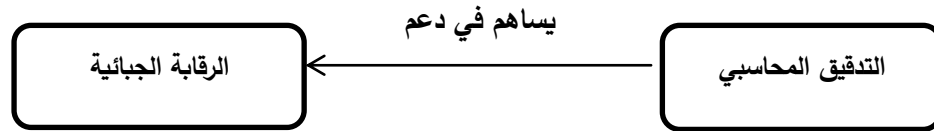
وقد تم تزويدنا ببيانات متعلقة بالدراسة خاصة بـ4 سنوات (من سنة 2017 حتى سنة 2020)؛

الإطار الموضوعي: قمنا في دراستنا بالتركيز على كل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، وكذا ربط العلاقة بينهما، من خلال إبراز دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دون التطرق لمفاهيم أخرى كالضرائب وأنواعها، والغش الضريبي، والتهرب الضريبي.

متغيرات الدراسة: من خلال هذه الدراسة قمنا بالربط بين متغيرين، هما:

- المتغير المستقل: التدقيق المحاسبي
- المستقل التابع: الرقابة الجبائية

الشكل رقم 01: العلاقة بين التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية



تاسعا: هيكل الدراسة

بغية الإلمام بجميع الجوانب المرتبطة بالموضوع، وكذا الإجابة على تساؤلات الدراسة وبلوغ أهدافها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة وتعتبهم خاتمة.

وفيما يخص فصول الدراسة، فقد تم تقسيمها كما يلي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار العام للتدقيق المحاسبي من خلال دراسة ماهية التدقيق المحاسبي و الإطار القانوني والتنظيمي له.

أما في الفصل الثاني فيهتم بالرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية والإطار القانوني والتنظيمي لها.

وبالنسبة للفصل الثالث فيعالج مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، وتطرقنا فيه إلى المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي وإجراءات تنفيذه، أثره على دعم فاعلية الرقابة الجبائية.

أما في الفصل الرابع فهو عبارة عن دراسة تطبيقية تتضمن توضيح طبيعة الدراسة، وكذا عرض الطريقة والإجراءات التي تمت بيها الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول

التدقيق المحاسبي

تمهيد

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

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

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

- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

أصبح للتدقيق المحاسبي دو هام و فعال في شتى الميادين التي تخص المحاسبة و التسيير المالي و خاصة المؤسسة الجبائية التي من حقها مراقبة واكتشاف أخطاء وتلاعات المكلفين بالضريبة من أجل أخذ ما لها من حقوق وتقديمها لخزينة الدولة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي (النشأة، التعريف، الخصائص)

سننطلق في هذا البحث إلى أهم التعاريف حول التدقيق المحاسبي وكذا خصائصه المتعددة.

1- النشأة

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد¹ عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للمواقع، وقد ظهرت الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات القدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها "يستمع".

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من المشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك الواقع لحال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

لقد تطورت وظيفة التدقيق عبر العصور وخاصة منذ بداية القرن العشرين وهذا التطور راجع إلى تطور اقتصاد السوق وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، والزيادة في أنشطة المؤسسات والشركات المساهمة، وفي هذا الإطار أصدرت بعض الدول الصناعية الكبرى مثل بريطانيا وفرنسا نصوص تشريعية تلزم الشركات المساهمة بتعيين خبراء مستقلين لمراجعة الوثائق المحاسبية والمالية للمصادقة عليها عن طريق إعداد الحسابات الختامية ويبدى فيها المدقق رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة الحسابات المالية.

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

2- مفهوم التدقيق المحاسبي

- لقد تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي لكن سنحاول تقديم أهم التعاريف من بينها:
- حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين: التدقيق هو عملية منتظمة الهدف منها الحصول على القرائن التي تدل على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بشكل موضوعي من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه العناصر للمعايير، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.¹
 - كما عرف بأنه: هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقييمها من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الإقتصادية في وحدة إقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات.²
 - وعرف أيضاً بأنه: هو عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، فحصاً فنياً وانتقائياً محايداً للتحقق من صحة العمليات، وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلي.³
 - وهناك تعريف آخر للتدقيق: وهو فحص القوائم المالية ويتمثل على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للدولة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة زمنية معينة.⁴
- كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي:
- ✓ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الإقتصادية 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؛

¹ برياطي حسين، تدلاوتي يامنة، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الرقابية الجبائية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 09، العدد 01، ص 314.

² القاضي حسين، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1993-1994، ص 14.

³ جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص 5-6.

⁴ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، تدقيق الحسابات (النظري والعلمي)، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2008، عمان، ص 10.

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 انعكاس صورة صحيحة وسليمة للنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي؛

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.¹
ومنه نستخلص تعريف للتدقيق المحاسبي: هو فحص انتقادي 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.

3- خصائص التدقيق المحاسبي

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص نذكر أهمها بإيجاز:²
إن التدقيق هو عملية منتظمة، أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق؛

- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية؛
- مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي؛
- عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية مما يعني أن التدقيق هو وسيلة اتصال؛
- المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها؛
- يجب أن يكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات؛
- لا يكفي أن يكون الشخص مهني ولكن يجب أن يتصف بالاستقلالية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

سننترق في هذا المطلب إلى كل من أهمية التدقيق المحاسبي، ثم أهدافه.

1- أهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2000، ص 65.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2006، عمان، ص 14.

أ- إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

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

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

ولقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في¹:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال؛
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

2- أهداف التدقيق المحاسبي

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة، ويمكن تحديد هذه الأهداف بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة :

1-2- الأهداف التقليدية

وهي نوعان رئيسية وفرعية:

أ- أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

ب- أهداف فرعية (ثانوية)

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

2-2- الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.¹

المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي

للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه، إلا أن ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق أو الوقت الذي تتم فيه العملية أو الهيئة التي تقوم به أو درجة الإلزام القانوني أو شمولية العملية التي يتم بها، إلا أن ذلك لا يعني الاختلاف في المبادئ أو المعايير أو الإجراءات . ويمكن تقسيم التدقيق إلى الأنواع التالية:

1- من حيث نطاق عملية التحقيق

يقسم من حيث النطاق إلى ما يلي:

أ- **التدقيق الكامل:** هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات قصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد يكون هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي فحص القيود وغيرها بنسبة 100% وقد كان هذا النوع عندما كانت المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة الحجم، حيث كان هدف التدقيق كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي قيام المدقق بفحص كامل للقيود والسجلات والدفاتر المحاسبية لهذا تحول إلى تدقيق كامل اختباري بإتباع أسلوب العينة، وبإتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد اهتمام المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية لأن كمية الاختبارات وحجم

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة إختباره في حال ضعف تلك الأنظمة المستعملة ووجود ثغرات فيها.

ب- التدقيق الجزئي: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات والبنود دون غيرها كأن يعهد إليه أو يكلف بتدقيق النقدية فقط، وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي حول القوائم المالية ككل وإنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من بنود، ومن المرغوب فيه هنا أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه، وبذلك يحمي نفسه بواسطة هذا العقد من أي مسؤوليات.¹

2- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ- التدقيق المستمر: تتم عملية التدقيق في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة بطريقة منظمة حسب برنامج عمل مضبوط مسبقاً، ونجد هذا النوع أكثر في المؤسسات الكبيرة وذلك لتعدد الأنشطة.²

حيث أن إتباع أسلوب التدقيق المستمر قد يكون خلال السنة أو في نهايتها، وقد يكون هذا النوع من التدقيق قبل العمليات أي التدقيق المسبق أو بعد التسجيل في الدفاتر بمعنى التدقيق اللاحق.³

ب- التدقيق النهائي: يقوم بها المدقق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها وبعد إجراءات التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك ضماناً بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقاً.⁴

3- من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

أ- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يحتم القانون على وجوب القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية، ومن أمثلة التدقيق الإلزامي تدقيق حسابات شركات المساهمة في الجزائر.

ب- التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها وقد يكون تدقيق كاملاً أو جزئياً حسب رغبة أصحاب المؤسسة وكما هو موضح بالعقد الذي يبرم بين المدقق والعميل.¹

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 17.

² كمال الدين محمد الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 190.

³ داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010، ص 55.

⁴ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الأردن، 1998، ص 18.

4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

وتقسم إلى:

أ- **التدقيق الشامل:** يقصد به التدقيق الذي يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال سنة مالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية² ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلا أن هذا النوع غير ملائم لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.

ب- **التدقيق الاختباري:** وهو تدقيق يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة وحجم العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وإذا وجد المدقق أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسيع حجم العينة إلى أن يقتنع بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

5- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

أ- **التدقيق الداخلي:** هو نشاط مستقل وموضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة والتأكد من صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية.³ حيث عرف التدقيق الداخلي: بأنه نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المؤسسات الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية وهو وظيفة من وظائف المؤسسة المستقلة عن بقية الوظائف ومسؤول اتجاه الإدارة العليا مباشرة.⁴

حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد وجود التدقيق الخارجي بوقت طويل وكان العامل الرئيسي في ظهور كبر حجم المؤسسات، وبسبب أن التلاعب والأخطاء في التسجيل هي مسؤولية إدارية أولاً وتعتبر من المشاكل الرئيسية لإدارة المؤسسة لذلك كان لابد من وجود أداة داخل المؤسسة تعمل على منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها.⁵

ب- **التدقيق الخارجي:** تؤدي من طرف مدقق مستقل خارج المؤسسة محل التدقيق يتميز بالتأهيل والاستقلال، ومجال ذلك التدقيق يتمثل بوجه عام في التدقيق المالي وتدقيق القوائم المالية ويقوم المدقق الخارجي بأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.⁶

¹ محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005، ص 46.

² حسين احمد ممدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ط1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

³ Robert obert et marie pierre maires, comptabilite et audit (manuel et application), dunod, paris, france 2007, p 383.

⁴ أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 27.

⁵ عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية و الخارجية، بيروت، لبنان، 1985، ص 19-20.

⁶ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 10.

ومما تقدم يتضح أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن حصرها في أن كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف على توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة، ويتطلبا وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والغش، كما يوجد أيضا تعاون بينهما حيث أن وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص و بالتالي توفير وقت وجهد المدقق، فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق، كما أن وجود نظام التدقيق الداخلي لا يعني وجود التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل، وعلى الرغم من التشابه و التعاون و التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما، يمكن إيجازها في الجدول التالي:

جدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة ... إلخ	عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين.
العلاقة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص مهني من خارج المؤسسة (مستقل)
نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و إمكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة و المدقق الخارجي، و القانون السائد، و معايير التدقيق، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق، و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية . اختيارية وفق لحجم المؤسسة.	يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). قد يكون كامل أو جزئي. إلزامي وفقا للقانون السائد.
المستفيدين	إدارة المؤسسة.	المستخدمين المقصودين.

المصدر: احمد حلمي جمعة، مدخل الحديث إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص48.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق المحاسبي

يعد التدقيق المحاسبي رقابة معمقة تجري خارج مصالح الإدارة الجبائية تحديدا وتتم مباشرة في عين المكان، وتمثل جملة من العمليات الهادفة إلى فحص محاسبة المؤسسة المعنية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب المستحقة.

المطلب الأول: مراحل إجراءات التدقيق المحاسبي

إن إجراء عملية التدقيق يتطلب عدة مراحل، نذكرها فيما يلي:

أ- فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية، وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك.

ب- فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك، فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.

ج- تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية، أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز فناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى.

د- التدقيق الإخباري: يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق، والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ- تقويم نتائج أعمال التدقيق: بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها، يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها، بغرض معرفة إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

و- تقرير مدقق الحسابات: يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي، ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.¹

المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954م 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:

1- 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 والعملي مع عامل التطور والتحديث في تدقيق الحسابات؛
- الاستقلالية والحياد يمثلان الحجر الأساس لمهنة التدقيق أي قدرة المدقق العمل بنزاهة وموضوعية؛
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2- 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.² وتشمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير نذكر منها باختصار:
- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة؛
- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوئه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق؛

² عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 79.

- الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقدمة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي يكون من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدققة فيها.

3- معايير إعداد التقرير

- وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداداته لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق.
- كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير تذكر منها بإيجاز:
 - يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً 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.

المطلب الثالث: قواعد مهنة التدقيق المحاسبي

- لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد منها:
 - 1- **الاستقلالية والموضوعية:** فيجب أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.
 - 2- **العناية المهنية:** وهي تحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته فيجب أن يبذل العناية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات الشركة وإعداداته لأوراق العمل المدققة، تقييمه للقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام معايير الفحص والواجبات المهنية.
 - 3- **الكفاءة المهنية:** كالشهادات والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات إضافة لذلك ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها مدقق الحسابات.
 - 4- **سر المهنة:** فهو ملزم بالكتمان إلا إذا لزم القانون الإفشاء كما تنص المادة (72) من القانون رقم (10-01) ولا يتقيد المدقق بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون.¹

¹ عبد العالي محيي، دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد الإداري و المالي، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، يومي 06-07 ماي 2012، ص 03.

خلاصة الفصل:

تعتبر فعالية التدقيق المحاسبي إحدى المحددات الأساسية لمعرفة قدرتها على تحقيق أهداف الرقابة الجبائية والتي محورها الأساسي محاربة الغش والتهرب الضريبي، واسترداد الأموال المنهوبة لصالح الخزينة العمومية.

كما تكمن صعوبة التدقيق في كثرة المعلومات التي تحتويها المحاسبة وكذا تعدد جوانبها والعناصر المكونة لها، هذا يتطلب من المحقق المحاسبي دراسة دقيقة ومعمقة لمحاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل والمضمون، وهنا تظهر أهمية الخبرة والكفاءة المهنية الواجب توفرها في المحققين من أجل حسن سير هذه العملية وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ومهما كان فإن اكتشاف المخالفات غاية صعبة المنال، إلا أن المدقق يكتفي بالبحث عن مخالفات التي لها تأثير كبير على طبيعة النشاط، من خلال التركيز على جوانب محددة في المحاسبة واكتشاف التهربات الضريبية وتحصيلها عن طريق الإبلاغ بنتائج التحقيق للمكلف وتحصيلها.

الفصل الثاني:

الرقابة الجبائية

تمهيد

إن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب، من أجل أن تقوم إدارة الضرائب بتحديد الوعاء الضريبي الواجب دفعه، وفي هذا المسار يسعى المكلف بالضريبة إلى تقليل هذا العبء أو التهرب منه مما يؤثر ذلك سلباً على الخزينة العمومية بشكل كبير خاصة إذا لم يكن هناك أجهزة ردع، الأمر الذي يؤدي إلى الاستمرار في نهب أموال الخزينة لأجل ذلك وجدت أجهزة سميت بالرقابة الجبائية.

وتعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، إذ يعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص، الإغفالات وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة وذلك لأهميتها البالغة في اتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

وقصد التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

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

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية، إلا أن لها بعض الخصوصيات و المميزات تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للتعرف على مفهوم الرقابة الجبائية فإننا نقدم بعض التعاريف للرقابة بشكل عام، و من ثم نحدد مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

1- مفهوم الرقابة

عرف الاقتصادي "فايول" الرقابة: على أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررّة".

وعليه نستخلص مما سبق أن الرقابة بصفة عامة هي وسيلة علاجية تهدف إلى التعرف على نقاط الضعف والخطأ، من أجل العمل على تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل والانحراف قبل وقوعها من أجل تقاديتها.

2- تعريف الرقابة الجبائية

سوف نركز على التعاريف التالية:

- الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.
- وتعريف آخر يرى أنها: فحص لكل التصريحات وكل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها¹.
- وهي كذلك: 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

¹ عبود ميلود، برباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف و الطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقارنات للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018، العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي تيندوف، ص 311-312.

تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.¹

• يمكن تعريفها أيضا على أنها: مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تتخذها الإدارة الجبائية من أجل التحقيق ومراجعة كل تصريح جبائي متعلق بالمكلف بالضريبة كل هذا للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الاقتصاد الوطني.²

من خلال مختلف التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص أن الرقابة الجبائية : هي عملية إجرائية تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية في حالات معينة، عندما يتم الشك في مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة، وأن ممارسة هذه الرقابة يجب أن يتم في إطار احترام مختلف الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك تحت طائلة بطلانها.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للتدقيق الجبائي وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية وغيرها، ومن أهم هذه الاهداف نذكر مايلي:

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين، 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 المالي والإقتصادي: حيث يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع. إذ أن الأهداف الإقتصادية للتدقيق الجبائي موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الإقتصاد والجبائية.

3- الهدف الإجتماعي: يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات ببعضهم البعض، كما تسعى إلى

¹ claudelaurent, la verification personnelle, bayausaine, France, 1995, p 13.

² سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 07، جوان 2017، مخبر المالية، المحاسبة، الجبائية و التأمين، جامعة أم البواقي، ص 604.

تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة و منع الإهمال أو التقصير في أداء الممول لواجباته اتجاه المجتمع.¹

4- الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية 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 في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجمل عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي؛
- ضمان وتماسك واستمرارية النظام التصريحي، بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية، وإذا تميزت هذه التصريحات بالدقة والصحة، وكانت الأخطاء والإغفالات فيها قد ارتكبت عن حسن نية فهذا يؤدي إلى غياب أي رقابة على هذه التصريحات، وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى القضاء السريع على فلسفة النظام التصريحي.²

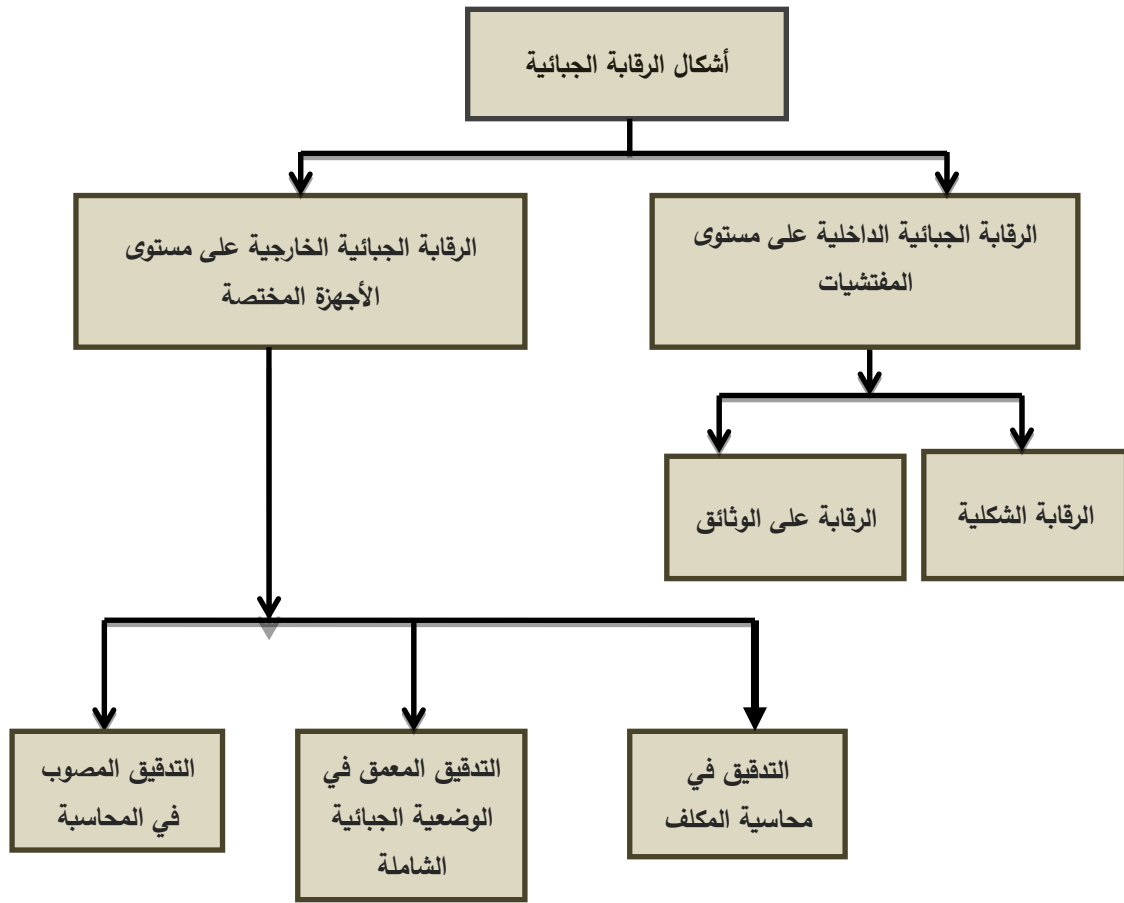
¹ ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 31.

² بغني شريف، سلطات الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، أكتوبر 2021، مخبر القانون و العقار، جامعة البليدة 02، الجزائر، ص 31.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تتفرد الرقابة الجبائية بعدة اشكال تساعد على القيام بمهامها والوصول إلى الغايات المرجوة، وتكون متكاملة و متتابعة لا يمكن فصلها و تتمثل فيما يلي:

الشكل رقم 02: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: معلومات من مديرية الضرائب لولاية ميله

1- الرقابة الجبائية الشاملة (الرقابة الداخلية)

تتم هذه الرقابة داخل إدارة الضرائب في حالة تشك هذه الأخيرة في تصريحات المكلف بالضريبة، وتكون هذه الرقابة شكلية أو رقابة على الوثائق:

أ- الرقابة الشكلية: هي عملية سنوية عادية تقوم بها المصالح الجبائية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين، وتعتبر أول عملية للرقابة التي تقوم بها مصالح إدارة الضرائب عن

طريق مراقبة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة من حيث مدى صحتها أو مدى وجود أخطاء في هذه التصريحات، وتتميز هذه الرقابة بالبساطة لأنها تتم فقط للتأكد من الهوية الجبائية، وختم وتوقيع المكلف، أو تصحيح الأخطاء في حالة وجودها، خاصة بالنسبة للمكلفين المبتدئين الذين يصعب عليهم فهم النظام الجبائي وطريقة تقديم التصريحات، وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 18/1 من قانون الإجراءات الجبائية.

بعد إتمام هذه الرقابة، وفي حالة شك مصالح الإدارة الضريبية بعدم صدق تصريحات المكلف تطلب منه تقديم توضيحات ووثائق أخرى من أجل اتخاذ قرارها سواء بإقرار صحة التصريحات أو عدم صحتها وبالتالي الانتقال للمرحلة الثانية وهي مراقبة المستندات.

ب- مراقبة الوثائق: تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في نفس المكان، أي بمقر مفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنه يتم تفحص المعطيات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدمها المكلف والوثائق المتعلقة بهذه المعلومات، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص (المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية) التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات وتبريرات كتابية، وفي حالات خاصة قد يتم استدعاء المكلف المعني وطلب توضيحات شفوية، لكن إذا رفض تقديم هذه التوضيحات يجب على المفتش المختص أن يرسل له طلب كتابي لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل، وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوما لتقديم تبريراته وملاحظاته.¹

2- الرقابة الجبائية المعمقة

إذا كانت الرقابة العامة تتم على مستوى مصلحة الضرائب المختصة فإن الرقابة المعمقة تتم عن طريق انتقال مفتشي الضرائب إلى عين المكان، أي مكان تواجد المحل من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات الحسابية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناء على عدة مؤشرات أهمها:

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية؛

¹ محمد قلي، فهمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، نوفمبر 2018، معهد الحقوق و العلوم السياسية، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر، ص 153-154.

- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
 - مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
 - العجز المتكرر؛
 - طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق؛
 - التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
 - التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.
- وتنقسم هذه الرقابة بدورها إلى ثلاثة أشكال:

أ- التدقيق في المحاسبة (VC)

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانوناً)، و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقاً لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات و المعلومات المالية. ولهذا اشترط المشرع الجبائي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد كان نص (المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية) صريحاً حتى جاء فيه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءاً من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة.

ب- التدقيق المصوب في المحاسبة (VCP)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق للمحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.¹

ج- التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE): يعرف هذا الإجراء على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة المداخل المصرح بها مع إجمالي المداخل المحققة. وحسب نص (المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية) فإن مهمة العون المكلف بهذا التحقيق هو التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

ومن أهم الأحكام المتعلقة بهذا النمط من الرقابة أن نص المادة اشترطت رتبة مفتش على الأقل بالنسبة لموظف الإدارة الضريبية الذي يقوم بهذه العملية، مع ضرورة الإعلام المسبق بهذا التحقيق، ولا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق سنة واحدة، وحتى في حالة احترام هذه الآجال لا يمكن لإدارة الضرائب الشروع في نفس التحقيق خلال نفس الفترة.

وعملياً، يعتبر هذا التحقيق من أهم وأخطر أنواع الرقابة على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المالية والمعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين تصريحاته الجبائية وحالته المعيشية، التي تفيد بوجود أرباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع مبالغ إضافية.²

¹ أحمية فاتح، دويس رجا، إحترام حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود و قانون الأعمال، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2018، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر، ص 560-561

² محمد قلي، فهيمة بلول، مرجع سبق ذكره، ص 156.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية في الجزائر

وضح المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المحققين الجبائيين بإتباع إجراءات معينة، وذلك لحماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي بمختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها.

المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية -ميدانية- أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة المراقبة، وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

1- الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

أ- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV)

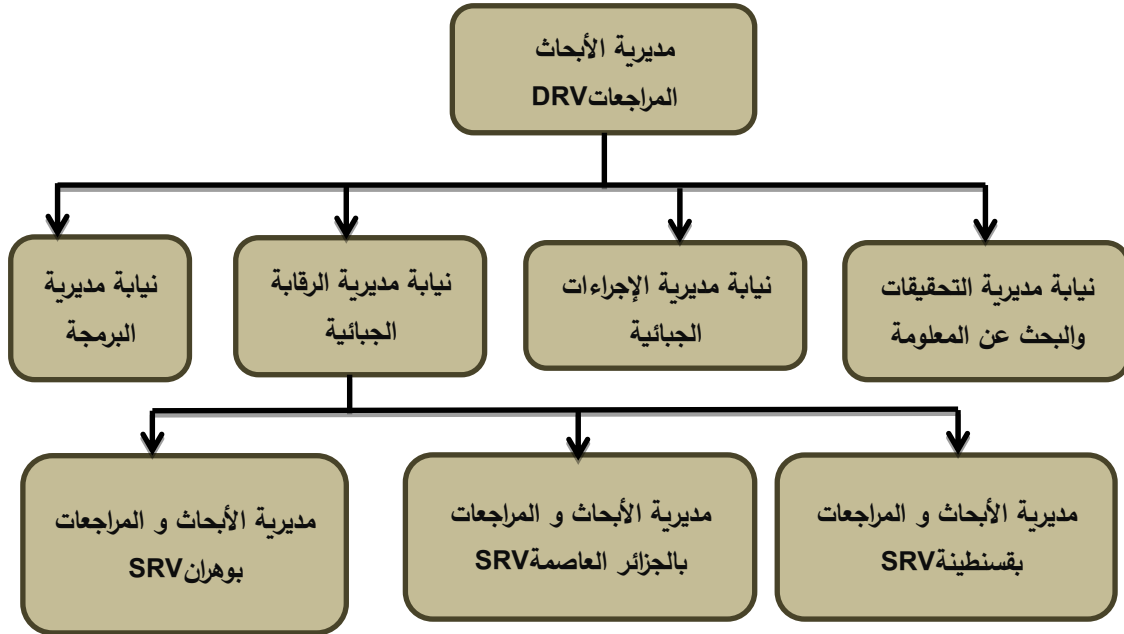
أنشئت مديرية البحث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/228 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطاءها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998، وتهتم هذه المديرية بـ:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي؛
 - جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار؛
 - إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين مردودية الجبائية العامة.
- وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- ✓ رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
 - ✓ تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
 - ✓ الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.
 - ✓ تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.
- وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق وضمانات المكلفين من جهة أخرى.

ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة كما هي موضحة في الشكل التالي:¹

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006 الجزائر ص 9.

ب- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات: SRV

هي هيكل تنظيمي توحد على المستوى الجهوي وتسند لها عملية الرقابة الجبائية، تحدد تنظيمها وصلاحياتها بقرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

تتواجد المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات في كل من: الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة.

وتتكون المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام، وهي:

- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم؛
- قسم المساعدة على المراقبة؛
- قسم الوسائل.

ومن مهام المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات، والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

¹أحمية فاتح، دويس رجاء، مرجع سبق ذكره، ص 564-565.

- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري؛
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال الاختصاص لمديريتين ولأئيتين للضرائب أو أكثر؛
- مساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية؛
- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.

ج- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية: (S/DCF)

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضًا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفيل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها¹، والمكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى²، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له بجد:

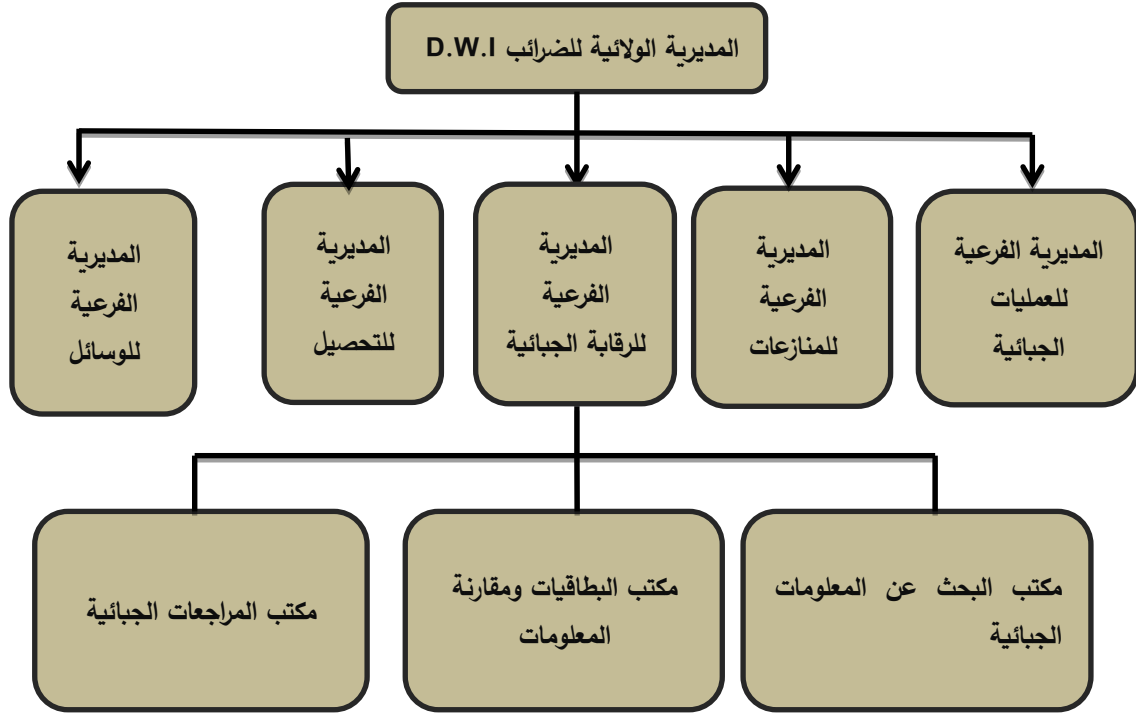
- إعداد بطاقات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقات ومقارنة المعلومات؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- إستقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛
- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسر على تنفيذ تدخلاتهم وفقًا للنصوص القانونية المعمول بها؛

¹ القرار المؤرخ في 1998/07/12، المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب و تنظيمها و صلاحيتها، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 1998/10/25، العدد 79، لوزارة المالية، الجزائر، المواد من 22 إلى 55، ص 23.

² Bulletin des services fiscaux.

- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات من الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 2005/06/22، ص 20

2- الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي¹، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا العرض والمتمثلة في إنشاء هيكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي: مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI.

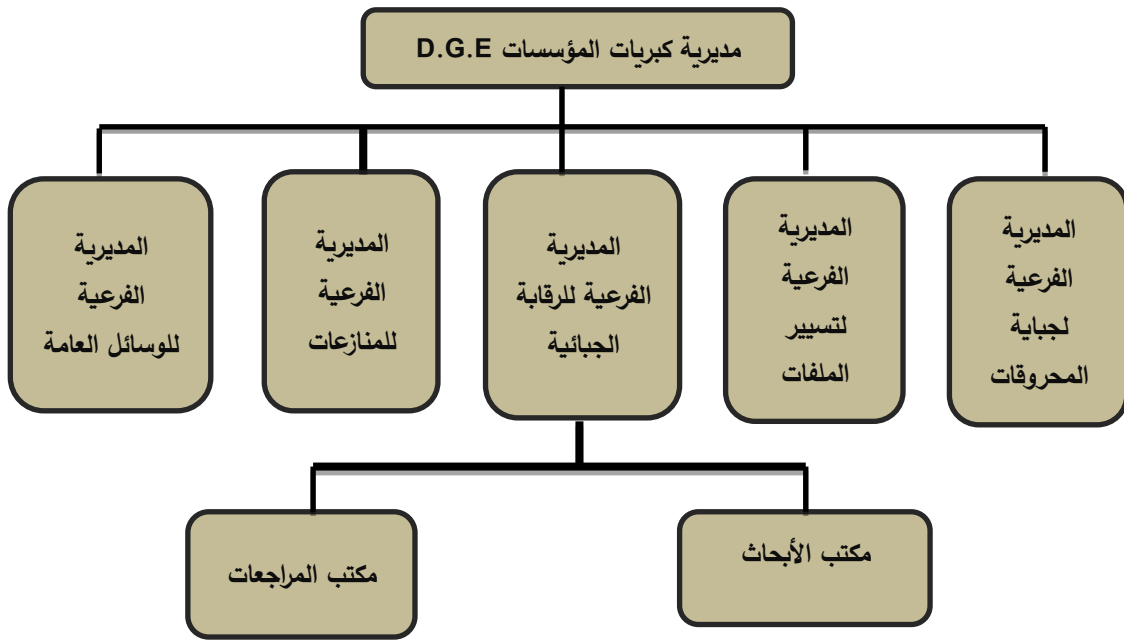
وتعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيما لهما لمكافحة التهرب الضريبي نسعى لتسليط الضوء على الهيئتين الأولى والثانية في مجال الرقابة الجبائية.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، مطبعة مزوار بالجزائر، ص 43.

أ- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في 28/09/2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 02/494 المؤرخ في 26/12/2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي:¹

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: إعداد الطلبة

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

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

¹ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد 43 الصادرة بتاريخ 22/06/2005، العدد 43، المادة 2، ص 20.

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

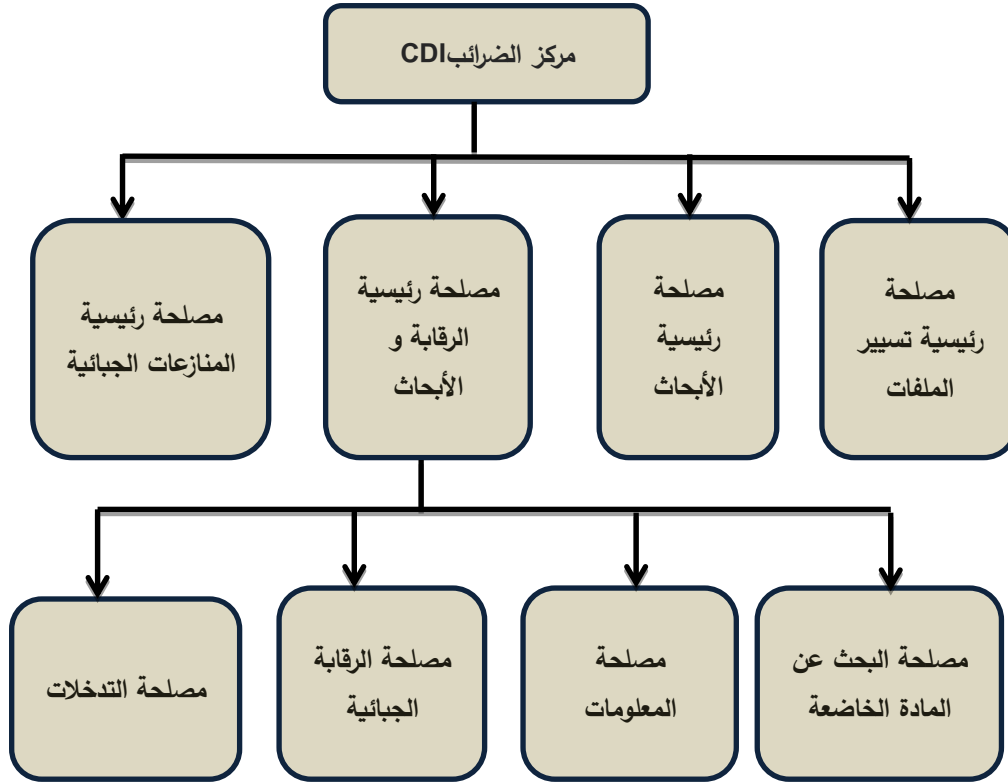
ب- مركز الضرائب (CDI)

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته¹، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
 - في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
 - القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛
 - إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
 - التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.
- كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشاء المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/08، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 2006/09/24، العدد 59، المادة 20، ص10.

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: إعداد الطلبة.

المطلب الثاني: وسائل وتقنيات الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية لتحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا المشرع الجزائري عد حقوق و صلاحيات الإدارة الجبائية أثناء أداءها لمهمتها الرقابية المتمثلة في ما يلي:

1- حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين برقابة تلك التصريحات بمعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها، كما تخضع الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المدققين وكذا المكلفين بالضريبة لأنها

تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه العملية وكذا التقويمات الضريبية الموافقة لها، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد¹:

- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم؛
 - تمارس حق الرقابة على المؤسسات الإدارية والهيئات العمومية التي تدفع أجورا أو أتعاب؛
 - يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا مع دراسة الوثائق المحاسبية.
- وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه مطالب إلى المكلفين من بينها:
- طلب المعلومات للبيانات غير الواضحة في التصريحات المقدمة، وعدم الرد يلزم بتقديم إثباتات؛
 - طلب إثباتات وأدلة من المكلف لتجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها في عملية الرقابة؛

- طلب توضيحات من المكلف في حالة وجود معلومات غير متجانسة مع التصريحات السنوية.

2- حق الإطلاع

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي:

✓ "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية"².

وحسب القانون ذاته: إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية بالاطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة وفي حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية، ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نجد³:

- الإدارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009، المادتين 18 و19، ص 10.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة، مرجع سابق، رقم 45، ص 34.

³ مصطفى العثماني، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، ص 173.

- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين؛
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبانوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة؛
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

3- حق استدراك الأخطاء

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد وفقاً للنص التالي: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب¹.

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

4- حق المعاينة

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

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

- التعريف بالشخص المعنوي أو الطبيعي المعني بعملية المعاينة وعناوين الأماكن التي ستم معاينتها؛

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة رقم 105، ص 88.

² الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، المادة 35، ص 25.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، ويتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء وألقاب الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم ويكونوا حاملين بطاقة الانتداب.¹

المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.²

1- التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

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

1-1- التزامات ذات طابع محاسبي

قد حدد القانون التجاري الجزائي في مواده من (9 إلى 12) ما مدى التزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الإحتفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع لمدة عشر (10) سنوات³، أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزومة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

أ- دفتر اليومية

وهو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين مصنّفين في النظام الحقيقي ويمارسون نشاطات تجارية وصناعية في حين الأشخاص الذين يمارسون أنشطة غير تجارية كالمهنة الحرة، فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الإدارة الجبائية، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف.

ب- دفتر الجرد

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر

¹ لباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد الخيضر، بسكرة، 2010.

² مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 175.

³ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 64، ص 23.

الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.

1-2- التزامات ذات طابع جبائي

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات تذكر أهمها بإيجاز:

أ- التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجال ثلاثين يوما من بداية النشاط مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية والذي يحتوي على اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان، تاريخ بداية النشاط...، لأن هذا التصريح له أهمية كبيرة لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.

ب- التصريح السنوي

يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمدخل والأرباح السنوية المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.

ج- التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة

على كل مكلف أن يقدم قبل كل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا تصريح نموذجي G50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصرم مثل الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح.

د- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمكلفين عن نشاطاتهم وجب عليهم في أجل ثلاثون (30) يوما على الأكثر اكتاب تصريح بذلك يعلم فيه مفتش الضرائب التابع له إقليميا عن تاريخ توقف النشاط وكذا أسماء وألقاب وعناوين المتنازلين عن نشاط الشركة.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهامهم، بهدف خلق جو من التقاهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى وهذا حفاظا على حقوقهم من

التعسف الإداري، وقد تنحصر الضمانات الممنوحة للمكلفين بمجموعة من الحقوق والتوصيات منها ما مرتبط بسير عملية التدقيق ومنها ما متعلق بإجراءات التقويم.

2-1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التدقيق

يتمتع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية بضمانات متعلقة بسير عملية التدقيق بحيث يجب على الأعوان المدققين احترامها والإخلال بهذا يؤدي إلى بطلانها.

أ- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتدقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً، وهذا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية" كما يستفيد من أجل أدنى التحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹، أما بالنسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهئية نفسه خمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإشعار².

وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، كما يمكن للعون المدقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المكلف، أو التأكد من وجود وثائق محاسبية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق مع بداية عمليات الرقابة ولا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقاً.

ب - الاستعانة بمستشار أو وكيل

تحت طائلة بطلان الإجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته قصد متابعة سير عمليات التدقيق ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عمليات التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم، لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

ج- عدم تجديد التدقيق

إذا انتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية، وبخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس الفترة المدققة فيها.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرة 4، ص 12.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 21 الفقرة 3، ص 14.

د - تحديد مدة التدقيق

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة¹:

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

- المؤسسات الأخرى حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2.000.000 دج، وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2.000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج.

أما في الحالات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة الواحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف للطلبات التوضيحية والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمدققين.

2-2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

أ- الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات لتنتهي عملية التدقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله.

ب- حق الرد

منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية أجالاً أربعين (40) يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويُعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التدقيق.

ج - حق الطعن

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة

¹ قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 الفقرتين 5 و 6، ص 12-13.

من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹، وذلك بتقديم شكاوي أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج وهي:

الطعن أمام إدارة الضرائب، وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراء أساسي ممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المالية لسنة إدراج جدول التحصيل.

الطعن أمام اللجان الإدارية، وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء، لكون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين الطرفين، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلتزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة.

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

إن كل طرق الطعن السابقة عبارة عن حق للمكلف بالضريبة تعبيراً عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن.

¹ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة 2، 2006، ص 85.

خلاصة الفصل

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

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

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

الفصل الثالث:

مساهمة التدقيق

المحاسبي في دعم

الرقابة الجبائية

تمهيد

ان الرقابة الجبائية تتم أساسا على التصريحات الجبائية المتعلقة بمختلف المداخل والضرائب والرسوم المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة بهدف التأكد من مصداقيتها من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال من التحقيقات من بينها التدقيق المحاسبي. ويعتبر أكثر الأشكال استعمالا على أرض الواقع حيث وضع المشرع الجبائي جملة من الإجراءات ونص على ضرورة إتباعها لأن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان العملية الرقابية. ومنه سوف نتطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

- المبحث الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.
- المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية.
- المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

تقوم المصالح المسؤولة عن التدقيق والتي تم الإشارة إليها سابقاً، إثر حصولها على برامج التدقيق بإعداد مخطط للتنفيذ، الذي تقوم به فرق التحقيق، وتتكون كل فرقة من محققين ورئيس الفرقة ويتم تسليمهم الأمر بمهمة التحقيق.

بعدما تتم الإجراءات السابقة يقوم العون المحقق بسحب ودراسة ملفات المكلف الخاضع للرقابة والوثائق التقنية لنشاطه، وذلك وفق الطرق المعمول بها، وهو ماسنحاول تسليط الضوء عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: سحب وفحص الملفات الجبائية من المفتشية

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، وهذا باحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وحتى التسويات الجبائية المنجزة سابقاً مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، وبعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية¹.

المطلب الثاني: إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب والرسوم وحتى السنوات المدقق فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل. لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، والهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

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

¹ لياس قلاب دبيح، مرجع سبق ذكره ، ص 63.

وهذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلاً ومقارنته بما هو مصرح به، وبعد ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وإن رفض هذا الأخير التوقيع، يتم تبين ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع¹.

المطلب الثالث: ملئ استمارات التدقيق المحاسبي

بناءً على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، ليقوم العون المدقق بملأ الاستمارتين الأساسيتين وهما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، لتحديد ومعرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات خاصة منها رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الأرباح المحققة وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفين:

1- الحالة المقارنة للميزانيات

تحتوي هذه الوثيقة على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات والتجاوزات كالإهلاكات والمؤونات، حركة العقارات، وفوائض القيمة المحققة.

2- كشف المحاسبي

تملأ هذه الوثيقة وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي للنسب المحققة لكل دورة مالية.

ولجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجة عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المدقق والإلمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف، كما بإمكانه استغلال حق الاطلاع الممنوح له وهذا من كل المؤسسات والهيئات العمومية والخاصة بهدف جلب المعلومات الكافية من الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بشكل مباشر أو غير مباشر مثل الموردين، الزبائن، البنوك، مصالح التجارة، الجمارك، المحافظة العقارية، مصالح الأمن وغيرهم، ليتم ملئها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية تسمى ببطاقة المعلومات².

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع نفسه، ص 63.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 64.

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

بعد إنتهاء أعوان الرقابة الجبائية من المرحلة التمهيدية لعملية التدقيق، تأتي مرحلة تنفيذ التدقيق في المحاسبة، حيث يقوم الأعوان وبعد إنقضاء المهلة الممنوحة للمكلف للتحضير بفحص الوثائق والمستندات من حيث الشكل والمضمون.

المطلب الأول: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل تتمثل في المعاينة المادية للوثائق الموضوعة للرقابة، أي التأكد من وجود وصحة الدفاتر القانونية الإجبارية.

وحتى تكون المحاسبة صحيحة من الناحية الشكلية، يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

- **محاسبة منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري في مواده 09 إلى 12 دفتر اليومية، دفتر الجرد، وأن تتوفر على القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

- **محاسبة صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة. فالعون المحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة،اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة الخ.

- **محاسبة مثبتة (مقنعة):** وتكون كذلك إذا استطاعت المؤسسة تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية¹.

المطلب الثاني: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد انتهاء المحقق من التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل، ينتقل إلى التحقيق فيها من الناحية الموضوعية، ولا يتسنى ذلك إلى من خلال دراسة دقيقة لحسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج.

1- مراقبة حسابات الميزانية العامة

تعرف الميزانية على أنها جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول وفي جانبه الأيسر مجموعة الخصوم، حيث يتحقق التوازن ويتساوى الطرفان. حيث يقوم العون المحقق بفحص حسابات

¹ سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2015-2016، ص 12-13.

الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية.

أ- مراقبة أصول الميزانية: تتشكل مجموعة الأصول من مجموعات جزئية وهي:

- مجموعة الاستثمارات؛
- مجموعة المخزونات؛
- مجموعة الحقوق.

مجموعة الاستثمارات: وتتجمد في المصاريف الإعدادية، القيم المعنوية، الاستثمارات قيد التنفيذ والإهلاك...الخ. وعلى العون المحقق أن يتأكد من:

- الوجود الفعلي والمادي للاستثمار عن طريق فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة للاستثمارات التي تسمح بتحقيق هوامش إهلاك كبيرة؛
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيمة المضافة؛
- مراقبة معدلات الإهلاك ومدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.

مجموعة المخزونات: يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخزن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر. وتتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة والتي قد تكون موضوع تلاعب من قبل المكلف بالضريبة، وعلى المحقق أن يراقبها بدقة. ويمثل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

✓ قد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي وذلك من أجل تخفيض المخزون؛

✓ قد لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزونات وذلك أيضا من أجل تخفيض في كمية المخزون.

مجموعة الحقوق: تمثل هذه المجموعة مجمل الحقوق التي تكتسبها المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، وهنا يكمن دور المحقق في إجراء مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات وذلك ليتأكد من مطابقة الأرصدة والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء لمراقبة شرعيتها وصحتها، كما على المحقق التأكد من مدى انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء مركزا في ذلك على التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، التسبيقات والدفعات على الطلبات، محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري، الفحص المادي للفواتير

قيد الإستلام، الحركة بين حساب عميل وحساب جاري للشركاء، وكذا انسجام الحساب البنكي مع الكشف البنكي للمكلف بالضريبة وعلاقته بحسابات المبيعات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي.

ب- **مراقبة خصوم الميزانية:** تعبر الخصوم عن الوجه الثاني للميزانية، وتشمل الأموال الخاصة والديون. **الأموال الخاصة:** تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتتجسد في الأموال الاجتماعية، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الأعباء والخسائر. ويتأكد المحقق من:

- الزيادات والتخفيضات الطارئة على حسابات الأموال الاجتماعية، وذلك بطلبه للوثائق الثبوتية التي يرى فيها ضرورة إجراء رقابته؛
 - التأكد ما إذا سحب المكلف بالضريبة أموالاً شخصية أم لا وذلك بإجراء مقارنة بين عمليات الحساب الجاري وكذلك الحساب المستغل للمؤسسة؛
 - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة؛
 - التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد، وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة.
- الديون:** هي مجمل الديون المترتبة على المؤسسة أثناء معاملتها مع الغير. وعلى المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة¹.

2- مراقبة حسابات التسيير:

بعد قيام العون المحقق بمراقبة حسابات الميزانية العامة، يتأكد من صحة التسجيلات التي تتضمنها حسابات التسيير من حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة للتهرب من الضريبة خاصة في تضخم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

أ- **حسابات التكاليف:** تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، ومن بين التحقيقات التي يقوم بها المحقق على مستوى حسابات التكاليف ما يلي:

- مراقبة حساب البضائع المستهلكة وذلك من خلال المقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة وتلك المذكورة في الفواتير وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة؛

¹ سعاد مالح، مرجع سبق ذكره، ص 14-16.

- فحص تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنتها مع تلك المصرح بها جبائيا والتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين في المؤسسة؛
- مراقبة حسابات النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.
- ب- حسابات الإيرادات: هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل هذه المجموعة على حسابات تكاليف الإنتاج وحساب الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية.
- ويقوم المحقق الجبائي بفحص مختلف الحسابات مثل:
- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع المخزون المتبقي وكذا التسديد من طرف الزبون؛
- حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته كما هو مصرح به من قبل المؤسسة؛
- حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.
- ج- مراقبة حسابات النتائج: يهدف المراقب من خلال مراقبة حسابات النتائج إلى معرفة القيمة المضافة وهامش الربح الخاص بالمؤسسة وتغيراتها خلال الفترة المراقبة لمعرفة وضعية المؤسسة والحالة المالية لها، قصد اكتشاف المكلفين الذين يصرحون بهامش ربح ضعيف أو بنتيجة خسارة والتأكد من صحة الوضعية المالية لهم.
- القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات وتحسب نسبة القيمة المضافة بالطريقة الموالية:
- ✓ نسبة القيمة المضافة - القيمة المضافة / رقم الأعمال (الخدمات + الإنتاج).
- يستفيد المحقق من هذه النسبة في معرفة تطور القيمة المضافة للمؤسسة من سنة لأخرى واكتشاف التلاعبات التي يمكن أن تحتوي عليها خلال فترة المراقبة.
- هامش الربح: يتم تحديده بالطريقة التالية:
- هامش الربح الخام للمشتريات = (الربح الخام / ثمن تكلفة البضاعة المباعة) $\times 100$.
- يعتبر هامش الربح الخام للمشتريات عن قيمة الربح الخام بالنسبة لثمن تكلفة البضاعة المباعة.
- هامش الربح الخام للمبيعات = (الربح الخام / المبيعات) $\times 100$.
- أما بخصوص حساب الربح الخام فإنه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

- بالنسبة للأنشطة التجارية: الربح الخام = المبيعات - (المشتريات + تغيرات المخزون).
 - بالنسبة للأنشطة الصناعية: الربح الخام = (المبيعات + المنتجات المخزنة) - (مشتريات المواد الأولية - تغيرات المخزون).
 - بالنسبة للأنشطة تأدية الخدمات: الربح الخام = رقم الأعمال - الأعباء المباشرة.
- إن حساب العون المحقق لهذه النسب والمؤشرات يتأكد من صحتها وتطورها خلال السنوات الخاضعة للرقابة، وبذلك يتمكن من اكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يسلكها المكلف للتهرب من دفع الضريبة¹.

المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية

تتظر الإدارة الجبائية للتدقيق المحاسبي من جهتين، باعتباره مجموعة من العمليات الغرض منها الرقابة الجبائية على التصريحات المكتوبة من طرف المكلف وفحص محاسبته سواء من حيث الشكل أو المضمون من جهة، وإطلاع المكلفين خلاله على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب على حسابه، كما يطلعه المحقق على كيفية تقديم الطعون ومختلف الإجراءات التي يجهلها من جهة أخرى.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في دعم فاعلية الرقابة الجبائية

هناك العديد من العوامل التي يجب مراعاتها عند إجراء عملية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، لكي تصل إلى درجة الدقة والجودة المطلوبة والتي يرجي منها دعم فعالية الرقابة الجبائية، ومن الضروري معرفة كل ما من شأنه تحقيق الفعالية في عملية التدقيق المحاسبي.

الفرع الأول: تأثير الدلائل والقوانين الجبائية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

يعد دليل المدقق في المحاسبة، ومختلف الدلائل الجبائية، بالإضافة لقانون الإجراءات الجبائية، المرجع الرئيسي لأعوان الرقابة الجبائية، فهي تقدم نظرة شاملة حول القواعد والإجراءات الرئيسية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلفين، وكيفية تطبيق هذه الإجراءات والقواعد، فكلما تم تطبيق القانون أحسن تطبيق، وتم التحكم في القواعد والإجراءات التي جاءت بها الدلائل والقوانين الجبائية كلما ساعد ذلك على إكتشاف عمليات التهرب والتجاوزات وكلما قل النزاع مع المكلف، مما يساعد على استرجاع المبالغ المتهرب منها دون منازعات حماية لحقوق الخزينة العمومية من جهة وحماية لحقوق المكلف من جهة أخرى، وفي الأخير يمكننا القول أن التحكم في القواعد والإجراءات التي جاءت بها الدلائل الجبائية والقوانين الجبائية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

¹ سعاد مالح، مرجع سبق ذكره، ص 16-17.

الفرع الثاني: تأثير تحيين القوانين الجبائية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

إن التغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي غامضاً بسبب الإفراط في تعدد القوانين، الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات مما يصعب على أعوان الرقابة الجبائية والمكلفين على حد سواء مسايرة ومتابعة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، وهنا نلاحظ المسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتق الأعوان، فهم مجبرون في إطار مهامهم على الإلمام بالقوانين الجبائية مع القيام بتحيينها تبعاً للقوانين المالية بشقيها الأولية والتكميلية، وبالاطلاع على مختلف المراسلات والتعليمات الصادرة من المديريات المسؤولة عن القيام بعمليات التحقيق.

بالإضافة للدور الذي تقوم به مختلف المديريات الجهوية للضرائب من خلال إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتحديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري، إن كل الأدوار والجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية والأعوان في هذا المجال يساعد على دعم التدقيق من خلال تتبع منهجيته والمراحل والإجراءات المستحدثة التي يمر بها بما يمنع بطلان هذه العملية، وعدم إتاحة الثغرات القانونية التي تسمح للمكلفين غير النزهاء بالتحايل على القانون، وبالتالي خسارة الخزينة لهذه الموارد المالية¹.

الفرع الثالث: تأثير المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم فاعلية الرقابة الجبائية

لا نختلف إن قلنا أن اتفاق القانون الجبائي مع المبادئ والأعراف المحاسبية يسهل من أداء أعوان الرقابة الجبائية، فالمبادئ والأعراف المحاسبية هي بمثابة إرشادات للعمل المحاسبي، ومخرجات هذا العمل والمتمثل في الدخل المحاسبي ونتائج الأعمال تصبح محل ثقة لدى الأعوان، إذا ما أعدت وفقاً لهذه المبادئ، فهذا التوافق يجعل من المحقق يبدأ من حيث انتهى مدقق الحسابات وأنه يبني عمله على ما بناه، وهذا بطبيعة الحال يقلل من أوجه اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الجبائي، وجعلها محصورة في نقاط معينة يسهل حلها والاتفاق علي تكييفها وفقاً للقوانين الجبائية، وهذا ينتج عنه بلا شك تحسناً لفاعلية التدقيق الجبائي، لأن مخالفة القوانين الجبائية للمبادئ والأعراف المحاسبية، تجعل المحقق ينهج منهجاً آخر وفقاً لهذه القوانين، مما يزيد من أعباء المهمة ويزيد من المنازعات ويخفض في الإيرادات الجبائية ويأخر تحصيلها².

الفرع الرابع: الإجراءات التحليلية وقدرتها على دعم فعالية الرقابة الجبائية

تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوباً من الأساليب الحديثة وأحد إجراءات الحصول على أدلة الإثبات التي يستعين بها العون المحقق خلال مختلف مراحل عملية الرقابة، من أجل الحكم على مدى معقولية

¹ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 115-116.

² قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 94.

القيم الدفترية الواردة بالقوائم المالية، من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، بهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصا إضافيا من طرف المحقق نظرا لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية الرقابة الجبائية¹، وتستخدم المراجعة التحليلية مجموعة كبيرة من الأساليب يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

أولا: أساليب تحليلية وصفية: تعتمد على تعرف المحقق على أية متطلبات قانونية أو تنظيمية خاصة بالمكلف وعلى الخصائص والمميزات المتعلقة بنشاطه، والتي تميزه عن باقي المكلفين في نفس النشاط.

ثانيا: أساليب تعتمد على التحليل المالي: وتتمثل الفلسفة الرئيسية الكامنة وراء استخدام هذه الأساليب، وجود علاقات بين البيانات المالية بنمط معين، وتوقع استمرارها على هذا النمط في المستقبل مادامت الظروف المحيطة به لم تتغير، ومن أمثلتها تحليل النسب المالية، والتحليل باستخدام قوائم التوزيع النسبي، وتحليل الاتجاه، وتحليل انحرافات الموازنة (المقارنة بين النتائج الفعلية والأهداف المخططة)².

ثالثا: أساليب تعتمد معادلات رياضية وإحصائية متقدمة:

مثل تحليل الانحدار (البسيط والمتعدد) ونماذج التخطيط المالي والتدفق النقدي وتحليل السلاسل الزمنية.

ولقد حظيت إجراءات المراجعة التحليلية باهتمام كبير من قبل الباحثين والمهتمين بالمهنة، وهذا الإهتمام ناتج عن كثرة المزايا والفوائد التي يمكن أن يحصل عليها المحقق قبل وأثناء وعند الانتهاء من الرقابة الجبائية نتيجة لاستخدامه تلك الإجراءات والتي نذكر من أهمها:

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال المكلف مما يساعده في تحديد توقيت وإجراءات التدقيق اللازمة.
- المساعدة في التعرف على مجالات الأخطاء أو الاختلالات الجوهرية المحتملة؛
- تخفيض تكلفة أداء عملية التحقيق، إذ يعتبر الفحص التحليلي أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى، لأنه يتم داخل مكاتب التدقيق ولا يحتاج للتنقل إلى مقر المؤسسة؛
- اكتشاف أي تغيرات هامة في الطرق والسياسات المتبعة والتي لها تأثير على القوائم المالية.³

¹ عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016-2017، ص 8.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³ يركي كريم، إجراءات المراجعة التحليلية و استخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث و الدراسات، العدد 8، جامعة لونيبي علي، البلدة، الجزائر، 2015، ص 99.

المطلب الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف على دعم فعالية الرقابة الجبائية

1- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية

من بين إجراءات المرحلة الميدانية التي يقوم بها العون المدقق نجد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ونقصد بها فحص لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على المكلفين بالضريبة والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق، أي يجب التأكد من الوجود الفعلي للدفاتر والوثائق المحاسبية والتأكد من موافقتها للشروط والأحكام القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري.

أما طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجبر على مسكها المكلف بالضريبة والمحددة في القانون التجاري تتجسد في دفتر اليومية ودفتر الجرد، مع الوثائق الختامية لكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج والوثائق الإثباتية التي تعبر عن مدى موضوعية وصدق البيانات المسجلة في محاسبة المكلف بالضريبة وهذا ما نصت عليه المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري.

أ- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي فرضها القانون التجاري الجزائري والتي تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من تعاملات مالية خلال الدورة. كما يمكن للمكلف مسك سجلات أخرى مساعدة كيومية المشتريات والمبيعات... الخ، إضافة إلى الحفاظ على هذه الدفاتر المحاسبية لمدة 10 سنوات بهدف الرجوع إليها عند الحاجة سواء من طرف الشركاء أو من طرف الأجهزة المختصة في الرقابة كإدارة الجبائية.

وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين، ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد"، وهذا قبل التطرق إلى مضمون المحاسبة ومدى احترامها للشروط القانونية لتسهيل الانتقال إلى مرحلة أخرى من عمل العون المدقق.

ب- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والتي تعبر عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة والممثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج ومن بين إجراءات المرحلة الأولية التي يقوم بها العون المدقق في تدقيق محاسبة المكلف بالضريبة هو ملئ استمارتين، الأولى تسمى بمقارنة الميزانيات والتي تمثل نقل مباشر للميزانيات المحاسبية للسنوات الأربع المدقق فيها والتي لم يمسهما التقادم، أما الثانية تسعى بكشف المحاسبة والذي يمثل نقل مباشر كذلك لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل

التدقيق، وعلى العون المدقق أن يحرص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع المكلف بالضريبة بقصد أو بغير قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى كل من رأس المال، رقم الأعمال أو نتيجة الدورة المحققة بهدف معرفة حجم النشاط الممارس وغيره من المؤشرات التي يراها العون المدقق والتي تكشف التجاوزات أو الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة.

ج- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:

من المعروف في المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب أن يدون أي قيد في اليومية إلا بوجود وثيقة قانونية تثبت صحة العملية المسجلة، ونجد الفاتورة من أهم تلك الوثائق الإثباتية على مستوى المعاملات المالية والتجارية مع وجود وثائق أخرى مهمة أيضا كالعقود، الوصولات التراخيص، وغيرها من الوثائق التي تعبر وتدل على صدق تلك العمليات المحاسبية.

وبما أن العون المدقق يسعى جاهدا للتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وأنها تعبر عن النشاط الحقيقي الممارس، فعليه بالفحص الدقيق لكل الوثائق الإثباتية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها بالنسبة للفاتورة حسب الأحكام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمحدد لكيفية تحرير فاتورة رسمية. أما بالنسبة للوثائق الإثباتية الأخرى على العون المدقق التأكد منها عن طريق التوثيق القانوني للعقود أو طلب مصادقات للأطراف المعنية كالبنوك في ما يخص القروض، الهيئات المختصة في منح التراخيص وغيرها من الأساليب الأخرى المنتهجة.

كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلّى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها.

في المرحلة الأولى من العمل الميداني للعون المدقق عليه أن يتأكد من صحة وصدق شكل تلك الدفاتر عن طريق:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانونيا؛
- محاسبة صادقة أي التأكد من صدق وصحة المخرجات المحاسبية وسلامتها بحيث تعبر عن حقيقة الوضع المالي والنشاط الفعلي للمكلف بالضريبة؛
- يجب أن تتوفر في الدفاتر والوثائق المحاسبية الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية.

وزيادة على ذلك يلزم القانون التجاري حسب المادة 12 الحفاظ على الدفاتر والوثائق المحاسبية السابقة وتكون لمدة عشرة سنوات، كما يجب أن ترتب وتحفظ الوثائق الواردة والصادرة طيلة نفس المدة بالرغم أن الرقابة الجبائية لا يمكن أن تدقق في الملفات الجبائية التي لا تزيد عن أربعة سنوات التي لم يمسهما التقادم، إلا أن المشرع الجزائري حرص على طول المدة بهدف الرجوع إليها للفصل في النزاعات التي يمكن أن تقع فيما بعد بين الأطراف التي لها علاقة بمحاسبة المؤسسة.

وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل تعتبر من أهم مراحل عملية التدقيق وعلى المدقق أن تكون له القدرة الكافية للتحكم في ذلك للسماح له بالمرور للمرحلة الموالية وهي فحص مضمون المحاسبة في حالة قبولها شكلا، أو الاتجاه إلى إعادة التقدير التلقائي بناء على معلومات منتقاة من مصادر مختلفة وهذا في حالة رفض المحاسبة شكلا وعدم استعمالها في إعادة التقييم لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

2- قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون

فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون نعني بها القيام بفحص دقيق ومعمق لكل الحسابات الرئيسية ومنها الفرعية سواء كانت حسابات الميزانية أو حسابات التسيير، وهذا بهدف التأكد من صحة البيانات المقدمة في تصريحات المكلف وخاصة منها حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.

ومن بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق في عمله هو حساب رقم الأعمال والذي يمثل حجم النشاط الممارس من طرف المكلف والذي على أساسه يتم تحديد الأرباح المحققة خلال الدورة، إضافة إلى أن معظم الضرائب والرسوم تفرض على الوعاء الضريبي لكون رقم الأعمال وعاء الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة. أما الأرباح المستخرجة من رقم الأعمال نفسه تخضع للضرائب المباشرة والممثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات وهذا حسب طبيعة المكلف.¹

المطلب الثالث: محددات فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

في الحقيقة تواجه عملية التدقيق العديد من المعوقات التي تحد من فاعليتها، والتي يرجعها البعض لتعاقب النظم السياسية خاصة غير الرشيدة منها، ويرجعها البعض الآخر للظروف الإدارية أو الاجتماعية أو الاقتصادية أو لظروف أخرى سنتطرق لها من خلال هذا المطلب.

¹ برباطي حسين، تدلاوتي يامنة، مرجع سبق ذكره، ص 317-319

1- المحددات التشريعية

- يمكن تلخيص أهم المحددات التشريعية التي تعيق عملية التدقيق في النقاط التالية:
- عدم وضوح التشريعات الضريبية وتعقدها، وعدم اتسامها بالثبات النسبي كما أشرنا سابقاً، مما يترتب عليها غموض في القواعد والمبادئ وبالتالي فتح مجال للاجتهاد، والذي يظهر من خلال تعدد طرق التقدير الضريبي التي قد تلجأ إليها الإدارة الضريبية خاصة فيما يتعلق بالإعفاءات والتقدير الجزافي؛
 - تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها مما يزيد من الأعباء الملقة على عاتق المكلف وبالتالي تحفزه على التهرب من دفعها؛
 - عدم وجود عقوبات رادعة تحد أو تقلل من التهرب أو الغش الضريبي.

2- المحددات المالية

بحكم احتكاك أعوان الرقابة الجبائية مع مختلف المكلفين قد يكونون عرضة للمغريات التي قد تؤثر على منحى التدقيق نتيجة لضعف الأجور والمحفزات، هذا من جهة بالإضافة إلى أن انخفاض مستوى الأجور يحد من تدعيم الإدارة الجبائية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية من جهة أخرى.

3- المحددات الإدارية

تتعلق المحددات الإدارية بالإدارة الجبائية والقائمين عليها وعلى عملية التدقيق (أجهزة الرقابة بصفة عامة)، ومن الأمثلة على هذه المحددات نذكر على سبيل المثال لا الحصر قلة عدد الموظفين الذين لهم دراية بهذا العمل، أو عدم تمتعهم بالكفاءة العملية والفنية اللازمة كما لا يسعون لتحسين فاعلية التدقيق من خلال اختيار المدققين المهرة والمتخصصين، أو عدم إخضاعهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين، مما يدفعهم للتمادي في تجاوزاتهم¹.

4- المحددات السياسية

هناك العديد من المحددات السياسية كتقشي الفساد المالي والإداري في أجهزة الدولة والقطاع الخاص، مما يشكل ضغوطاً على الإدارة الجبائية من قبل منتقدين وسياسيين وأصحاب أموال ومراكز، أو الضغط على أعوان الرقابة الجبائية بعدم الجدية في القيام بعملية التدقيق والاكتفاء بالإجراءات الشكلية أو الروتينية أو التدقيق المكتبي وقبول الإقرارات دون القيام بتعديلها.²

¹ رلي عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية و أثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص38.

² قوت جاسم حمادة، مرجع سبق ذكره، ص34.

5- المحددات الوظيفية

تتعلق المحددات الوظيفية بضغوط العمل التي يخضع لها المحقق والتي تكون عادة تفوق طاقة الفرد للاستجابة لتلك المطالب، مما يعيق عمله ويؤثر على جودة التدقيق، كما أن عدم قدرة المحقق على بناء علاقات مع الزملاء والرؤساء قد تؤثر على مسار وجودة التدقيق، فمن خلال إقامة علاقات طيبة مع المحققين الآخرين خاصة الذين يمتازون بالخبرة والكفاءة تذلل معوقات العمل وتتناقل الخبرات والتجارب وبالتالي ينعكس ذلك على تحسين مخرجات عملية التدقيق.

6- المحددات التكنولوجية والمعلوماتية

لقد أسهمت تكنولوجيا المعلومات إسهاما كبيرا في كافة المجالات سواء الأعمال أو تقديم الخدمات، كما أسهمت في التأثير على عملية التدقيق من خلال تسهيل عملية تشغيل البيانات، وكذا تسهيل عملية التسيير والحصول على المعلومات المحاسبية من مصادر مختلفة دون الحاجة لعناء التنقل وتضييع الوقت، إلا أن أهم العوائق التي تواجه المحقق في هذا المجال هو هذه الأنظمة من قبل الإدارة الجبائية وبالتالي صعوبة التأقلم مع مختلف البرمجيات والأجهزة خاصة تلك المعقدة والتي تحتاج كفاءة عالية، بالإضافة إلى أن هذه الأجهزة والبرمجيات قد لا تتوافق في بعض جوانبها مع احتياجات المحقق مما يتطلب إضافة برامج مكملة يتم استغلالها والتي تتطلب في بعض الأحيان وقت كبير لبرمجتها وصنعها من قبل مهندسي البرامج.¹

¹ ذبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2021، ص 124.

خلاصة الفصل

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

تمكنت الإدارة الجبائية بفضلها من زيادة مصداقية التقارير والفحوصات 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 و دخوله في التفاصيل المهمة في القوائم المالية والوثائق .

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

الفصل الرابع:

دراسة تطبيقية لمديرية

الضرائب لولاية ميله

تمهيد:

بعد الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والمتمثل في الفصول الثلاثة السابقة الذي من خلالها تناولنا فيها مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية واعتباره كآلية فعالة في دعمها، وجب علينا دعم هذا البحث بفصل رابع وأخير يتضمن دراسة حالة تطبيقية لإسقاط ما عرضناه في الفصول الثلاثة السابقة، وتتمحور هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف لأحد المكلفين الخاضعين للضريبة، والهدف من دراسة الملف الجبائي كشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التحقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش، وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة.**
- **المبحث الثاني: الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة.**

المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة

تعتمد الإدارة الضريبية عند قيامها بمهامها على بنيات وهياكل إدارية تتجسد في أقسامها وتنظيماتها ممثلة في الهياكل المحلية والهياكل المركزية.

المطلب الأول: مدخل إلى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

1- نشأة المديرية المالية لولاية ميلة

المديرية الولائية للضرائب بميلة هي إدارة عمومية غير ممرضة تابعة لوزارة المالية بالمديرية العامة للضرائب، تأسست المديرية الولائية للضرائب من بينها مديرية الضرائب لولاية ميلة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991م، المتضمن التنظيم واختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

وتتضمن هذه المديرية خمس (05) مديريات فرعية هي:

✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

✓ المديرية الفرعية للتحصيل؛

✓ المديرية الفرعية للمنازعات؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

✓ المديرية الفرعية للوسائل.

بالإضافة إلى 11 مفتشية و 9 قباضات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة

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

✓ المديرية الولائية للضرائب؛

✓ مديريات فرعية؛

✓ مفتشيات الضرائب؛

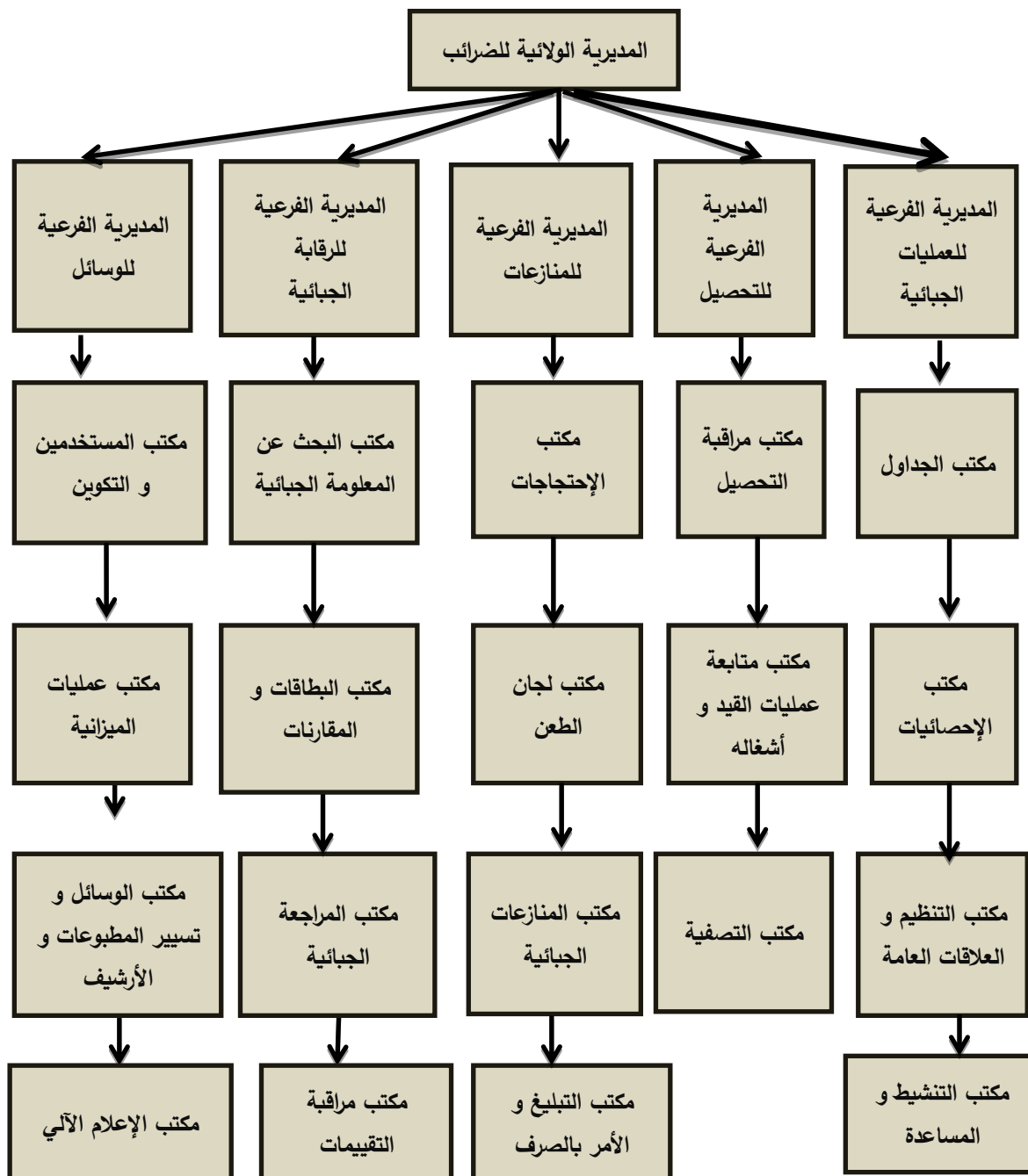
✓ قابضات مختلفة؛

✓ مراكز الضرائب؛

✓ مراكز جوارية للضرائب.

الهيكل التنظيمي التالي يبين فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة

الشكل رقم 07: فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة



المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على معطيات مقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية ميلة

المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية يتم ذكرهم في ما يلي:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

والتي تتكلف بما يلي:

✓ تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛

✓ التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها؛

✓ متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

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

أ- مكتب الجداول

ويختص في:

✓ التكفل بالجدول العامة وإصدارها.

✓ التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب- مكتب الإحصائيات

ويختص في:

✓ استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

✓ مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛

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

ج- مكتب التنظيم والعلاقات العامة

ويختص في:

✓ استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتمادات؛

✓ متابعة النظم الجبائية الخاصة والإمنازية؛

✓ نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

د- مكتب التنشيط والمساعدة

ويختص في:

✓ التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛

✓ متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

2- المديرية الفرعية للتحصيل

تتكلف بما يلي:

✓ التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

✓ متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها لتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة؛

✓ التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها تحسن الناتج الجبائي؛

✓ مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

وتتكون من ثلاثة (03) مكاتب:

أ- مكتب مراقبة التحصيل

ويختص فيما يلي:

✓ دفع نشاطات التحصيل؛

✓ المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛

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

ب- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله

ويختص فيما يلي:

✓ متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛

✓ المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛

✓ ضمان إعداد وتأشير عمليات القيد عند تسليم المهام بين المحاسبين.

ج- مكتب التصفية

ويختص في ما يلي:

✓ مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات

الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛

✓ مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛

✓ التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

3- المديرية الفرعية للمنازعات

والتي تتكلف بما يلي:

✓ معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
✓ معالجة طلب الاسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
✓ تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

حيث تكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

أ- مكتب الاحتجاجات

ويختص في:

✓ استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛
✓ إستلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

ب- مكتب لجان الطعن

✓ ويختص في دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي تقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة 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 الإعفائي المختصة.

ج- مكتب المنازعات القضائية

ويختص في:

✓ إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
✓ الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

د- مكتب التبليغ والأمر بالصرف

ويختص في:

✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛

✓ الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك.

رابعاً: المديرية الفرعية للوسائل

وتتكلف في ما يلي:

✓ تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

✓ السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشأة التحتية

والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

أ- مكتب المستخدمين والتكوين

ويختص بـ:

✓ السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛

✓ إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية

في المديرية الجهوية.

ب- مكتب عمليات الميزانية

وتتخصص في:

✓ القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية؛

✓ تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الاختصاص

المخول له؛

✓ تحرير أمر بصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛

✓ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

ج- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف

ويختص بـ:

✓ تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة، وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة

للمديرية الولائية للضرائب؛

✓ تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع

إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د- مكتب الإعلام الآلي

ويختص في:

✓ التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛

✓ المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

خامسا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

وتتكلف بما يلي:

✓ إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتتكون هذه مديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب:

أ- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

والذي يعمل في شكل فرق تختص في:

✓ تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

✓ تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيادة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

ب- مكتب البطاقات والمقارنات

ويختص في:

✓ تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛

✓ التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

✓ مراقبة واستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

ج- مكتب المراجعات الجبائية

الذي يعمل في شكل فرق تتخصص في:

✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛

✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

د- مكتب مراقبة التقييمات

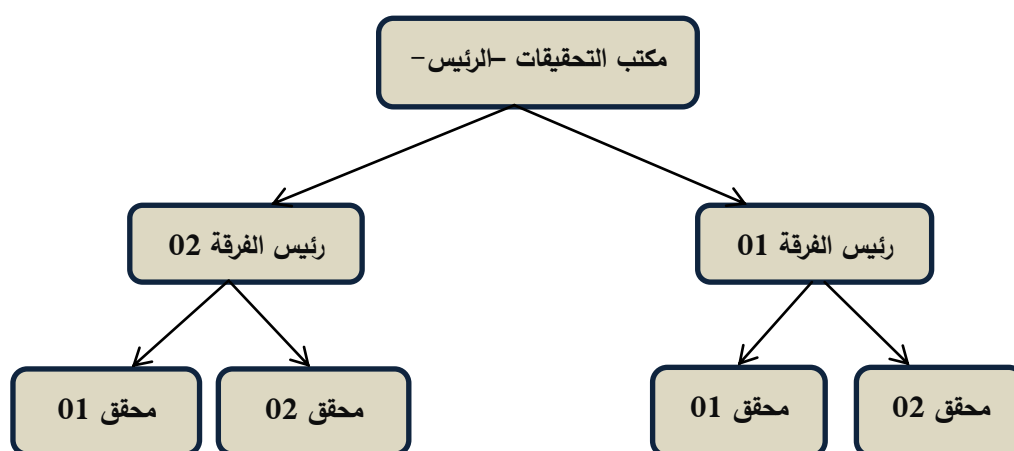
الذي يعمل في شكل فرق وتختص في:

✓ استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو ومجانا؛

✓ المشاركة في أشغال التعيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛

✓ متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة:



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معطيات المديرية الضرائب لولاية ميلة.

المبحث الثاني: إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية ميلة

إنقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية ميلة وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري لجميع إجراءات التحقيق المحاسبي على أرض الواقع، واختيار ملف جبائي للتحقيق المحاسبي وهذا اعتمادا على المعلومات المنتقاة من مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية.

دراسة حالة 01: شركة ذات مسؤولية محدودة (مصحة)

المطلب الأول: التحضير لإجراء التحقيق المحاسبي

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المحقق قبل أن يبدأ عمله.

1- سحب الملف الجبائي

يقوم المحققون في هذه المرحلة بطلب الملف الجبائي الخاص بالشركة من مفتشيات الضرائب لولاية ميلة حيث يتم إحضار الملف الجبائي إلى مكتب فرقة التحقيق لدراسة مختلف الوثائق الموجودة في الملف وتحليلها، من أجل التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

2- إرسال الإشعار بالتحقيق

قبل البدء في عملية التحقيق المحاسبي يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق لمدة 4 سنوات مقابل إشعار بالوصول، ويتم إمضاءه من طرف رئيس الفرقة والمحققين ويتم الاتصال بالمسير الخاص بالشركة ويتم هذا الإجراء وفقا لحالتين:

الحالة الأولى: يتم الاتصال بالمسير هاتفيا واستدعائه إلى مكتب الفرقة لإخباره بأنه سوف يتم مراقبة تصريحاته والتزاماته الجبائية لمدة 4 سنوات في إطار التحقيق المحاسبي وتشمل كل الضرائب والرسوم،

ويتم إستلامه يد بيد مع إمضاء وصل الاستلام، ويتم منحه مهلة 10 أيام من أجل تحضير كافة الوثائق المطلوبة ويتم تحديد التاريخ وساعة التدخل.

الحالة الثانية: إذا تعذر الاتصال به هاتفيا يتم مراسلته عن طريق البريد المضمون.

بعد انقضاء مهلة 10 أيام يتم التدخل بالتاريخ والساعة المذكورين بالإشعار، من أجل البدء في التحقيق ويكون عن طريق حالتين:

- ✓ التحقيق في عين المكان إذا توفرت الشروط الملائمة (مكتب ملائم للتحقيق، ظروف جيدة)؛
- ✓ إذا لم تتوفر الشروط الملائمة للتحقيق في المؤسسة يتم نقل كافة الوثائق المحاسبية اللازمة إلى مكتب الفرقة مع منحه وصل استلام الوثائق.
- كل الإجراءات المتبعة قبل البدء في التحقيق طبقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- البدء في عملية الفحص والتدقيق

يتم مباشرة عملية الفحص والتدقيق في مختلف التصريحات والالتزامات الخاصة بكل سنة مع الاعتماد على مبدأ استقلالية الدورات.

المطلب الثاني: 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:

في إطار عملية التحقيق المحاسبي التي تخضع لها مؤسستكم لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 و التي تمت وفقا للإشعار بالتحقيق رقم 000/2021 المعد بتاريخ 09/06/2021 حيث الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق هي:

- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- ✓ الرسم على النشاط المهني (TAP) ؛
- ✓ الضريبة على أرباح الشركات (IBS)؛
- ✓ الضريبة على رؤوس الأموال (IRG) ؛
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور العمال، حقوق الطابع، ضرائب أخرى.

أ- فحص المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم جميع الدفاتر المحاسبية التالية:

✓ دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 775 مؤشر ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة فرجوة.

✓ دفتر الجرد مسجل تحت رقم 542 مؤشر ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة فرجوة.

✓ الدفاتر المساعدة: البنك، الصندوق، العمليات المختلفة، المشتريات المبيعات دفتر الأستاذ فواتير الشراء، فواتير البيع، الكشف البنكية.

ب- المحاسبة من حيث المضمون:

تفحص الوضعية المحاسبية أدي إلى استخلاص ما يلي:

➤ سنة 2017:

✓ خصم مصاريف CASNOS من الربح الجبائي حيث أن الشركة لا تتحمل هذه المصاريف والمقدرة ب 336488 دج.

✓ تحميل مصاريف سنة 2016 ضمن سنة 2017 فيما يخص رسم النشاط المهني لشهر نوفمبر وديسمبر لسنة 2016 بمبلغ 44250 دج و 38542 دج على التوالي.

✓ تسوية الفاتورة رقم 01 المؤرخة في 26/06/2016 للمورد عبد الرزاق، بمبلغ 357000 دج عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر ب: 60690 دج.

✓ تسوية الفاتورة رقم 212 المؤرخة في 21/06/2017 للمورد معاد بمبلغ 115383 دج بكل الرسوم عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر ب 18240 دج.

✓ تسوية الفاتورة رقم 337 المؤرخة في 05/11/2017 للمورد كمال بمبلغ 118952 دج بكل الرسوم عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر ب: 18992 دج.

✓ حسب المراسلة رقم 540 / 2021 الواردة إلى المصلحة من مأمور الفرع المحلي للمركز الوطني للسجل التجاري لولاية ميلة الخاصة بالمورد أيوب كان مقيد بتاريخ تحت رقم 25-253 الكائن بحي هوارى بومدين رقم 20/20 بفرجيو مارس فيه كل من نشاط تجارة بالجملة كان مقيد للمشروبات غير الكحولية، تجارة بالجملة للحليب ومشتقاته والبيض، تجارة بالجملة للخضر والبقول الجافة، تجارة بالجملة للمنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان وقام بشطبه بتاريخ 05/28/2011 وعليه يتم رفض هاته الفواتير مع إعادة استرجاع رسم القيمة المضافة للمشتريات المقابلة لها، والمبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 02: الفواتير المرفوضة مع الرسم على القيمة المضافة

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة HT	رق م TVA	حقوق الطابع
01	2017	كمال	31120	4362	355
02		أيوب	81912	13420	953
03		مهدي	20040	00	200
04		لطفي	26220	4982	312
05		كريم	82705	15714	984
06		فاتح	64427	11101	755
07		سمير	77750	14773	925
08		صابر	77750	14772	925
09		تقي الدين	58157	11049	692
10		هارون	67487	12822	803
11		بجاد	35921	6825	427
12		لطفي	55976	7216	632
13		سليم	69024	13154	821
14		محمد	57633	10950	686
15		إسحاق	74556	14165	887
16		وئيل	61740	7581	693
17		شعيب	53804	6802	606
المجموع			996222	169688	11656

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

القيام باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الفاتورة 01 المؤرخة بتاريخ 2017 بمبلغ 31120 دج ويقدر مبلغ الرسم على القيمة المضافة ب 4362 دج.

➤ سنة 2018

خضم مصاريف CASNOS من الربح الجبائي حيث أن الشركة لا تتحمل هذه المصاريف والمقدرة ب 300000 دج.

❖ نقائص مشتركة بين السنوات

بعد إجراء دراسة تحليلية على البيان الموجز للمداخل الشهرية لمختلف الخدمات الطبية المقدمة من طرف المصحة ومقارنة المبالغ المحصلة لمجموع العمليات الجراحية والخدمات الأخرى المتمثلة في التحاليل المخبرية والتصوير بالأشعة بعدد العمليات المنجزة، تبين أن سعر العمليات الجراحية لاسيما عمليات الولادة والتوليد والخدمات الأخرى منخفض ولا يتماشى مع الواقع الحالي في ظل الخدمات النوعية المقدمة من طرف المصحة.

وبعد إجراء مناقشة النقائص المسجلة في محاسبتكم لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، رفقة مستشاركم القانوني وإجراء معاينة على طبيعة وحجم النشاط مع تقديم الشروحات اللازمة من طرف مسير المصحة وطريقة التصريحات التي يقوم بها في ظل غياب فواتير الخدمات التي تثبت حقيقة المداخل تم الاتفاق إلى اعتبار 70% من مجموع العمليات الجراحية الخاصة بالتوليد تمت عن طرق جراحة قيصرية ورفع سعر العملية الواحدة ب 500 دج لكل السنوات قيد التحقيق ما عدا سنة 2017. والجدول التالي يوضح هذه النقائص:

الجدول رقم 03: نقائص مشتركة بين السنوات

التعيين	2018	2019	2020
العدد الإجمالي لعمليات التوليد	2424	2204	2236
العمليات القيصرية 70% من إجمالي العمليات	1697	1543	1565
سعر الزيادة للعملية الواحدة	500	500	500
الإرتفاع في رقم الأعمال	848500	771500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال الجدول نلاحظ أن العدد الإجمالي لعمليات التوليد 2424 عملية سنة 2018، وفي ظل غياب فواتير الخدمات التي تثبت حقيقة المداخل تم الاتفاق باعتبار 70% من العمليات عمليات قيصرية وتمت الزيادة في العملية الواحدة ب: 500 دج، حيث قدر الارتفاع في رقم الأعمال ب: 848500 دج وتنطبق هذه العملية على السنتين المتتبعيتين (2019-2020).

$$* 2424 \times 0.7 = 1697$$

$$* 1697 \times 500 = 848500$$

❖ بناء على النقايس المسجلة يتم قبول المحاسبة المقدمة مع القيام بالتعديلات في مختلف القواعد و الأسس وفق الطرق الآتية:

1- رقم الأعمال المفوتر: تم اعتماد رقم الأعمال المصرح به في المحاسبة مع إضافة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال.

والجدول التالي يبين الفارق بين رقم الأعمال المعتمد و المصرح به من طرف المكلف بالضريبة:

الجدول رقم 04: رقم الأعمال المفوتر

البيان / الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد	35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المصرح به	35889809	42993115	36492204	39449800
الارتفاع	00	848500	771500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال معطيات الجدول نلاحظ لا يوجد فارق بين رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة و رقم الأعمال المعتمد أي 00 في سنة 2017، بينما في السنوات 03 المتبقية يوجد فارق حيث قدر الفرق في سنة 2018 بـ: 848500 دج، وفي سنة 2019 كان 771500 وفي 2020 قدر بـ: 782500.

2- رقم الأعمال المحصل: تم تحديد رقم الأعمال المحصلة المصرح به في G50 مع إضافة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال.

والجدول الآتي يوضح الفرق بين رقم الأعمال المصرح به في G50 و رقم الأعمال المعتمد:

الجدول رقم 05: رقم الأعمال المحصل

البيان / الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد	35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المعتمد عليه في G50	35889809	42993115	36330204	39449800
الارتفاع	00	848500	933500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

3- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال:

أ- رسم القيمة المضافة على المشتريات: يتم إعادة إدماج رسم القيمة المضافة لفواتير الشراء المرفوضة المسترجعة للمورد رضا المقدّر ب 169688 دج و كذلك الرسم على القيمة المضافة للفواتير

المسددة نقدا المقدرة بمجموع 97922 دج على التوالي مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

والجدول الموالي يوضح قيمة الزيادات ومجموع الحقوق المستحقة:

الجدول رقم 06: رسم القيمة المضافة على المشتريات

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
قيمة الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه		267610	00	00	00
معدل الزيادات		25%			
قيمة الزيادات		66903			
مجموع الحقوق المستحقة		334513	00	00	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ب- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال: تخضع الزيادة في رقم الأعمال المحصل إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9% حسب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفقا لتصريحات سنوية و كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وعليه تكون وضعية الرسم على القيمة المضافة موضحة كما يلي في الجدول أدناه:

الجدول رقم 07: رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال

البيان	السنة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد		35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المصرح به		35889809	42993115	36330204	39449800
الارتفاع في رقم الأعمال		00	848500	933500	782500
معدل الرسم		9%	DV	DV	DV
الحقوق الناتجة		3230083	4045772	3647534	3932907
الرسم/ المشتريات		1843914	2540516	2048514	1435645
الرصيد السابق		453469	00	00	00
الرصيد المرحل		00	00	00	(55276)
الحقوق المسددة		932700	1428900	1515005	2482113
الفارق		00	76356	84015	70425
الغرامات		00	11453	12602	10564
إجمالي المستحقات		00	87809	96617	80989

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال البيانات الواردة في الجدول تبين في حالة عدم وجود ارتفاع في رقم الأعمال لا تكون هناك غرامات (سنة 2017)، وفي حالة وجود ارتفاع في رقم الأعمال تحتسب عليه الغرامات كما في السنوات المتبقية (2018-2020).

● سنة 2018:

رقم الأعمال المعتمد - رقم الأعمال المصرح به = الارتفاع في رقم الأعمال

$$43841615 - 42993115 = 848500.$$

الحقوق الناتجة - الرسم على المشتريات - الحقوق المسددة = الفارق

$$4045772 - 2540516 - 1428900 = 76356.$$

الغرامات = الفرق $\times 0.15$ (نسبة الغرامة)

$$76356 \times 0.15 = 11453.$$

إجمالي المستحقات = الفارق + الغرامات

$$76356 + 11453 = 87809.$$

4- الرسم على النشاط المهني:

أرقام الأعمال المحصلة خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 2 % و ذلك طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون.

وبذلك تكون حقوق الرسم على النشاط المهني مبينة في الجدول كما يلي:

الجدول رقم 08: الرسم على النشاط المهني

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الإجمالي		35889809	43841615	37263704	40232300
الحقوق الناتجة		717796	876832	745274	804646
الحقوق المسددة		717796	859869	723604	788996
الفارق للتسديد		00	16963	18670	15650
الغرامات		00	1696	1867	1565
إجمالي المستحقات		00	18659	20537	17215

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

• 2018

الفارق للتسديد = الحقوق الناتجة - الحقوق المسددة

$$16963 = 589869 - 876832$$

الغرامات = الفارق x نسبة الغرامة

$$1696 = 0.116963 \times 16963$$

إجمالي المستحقات = الفارق + الغرامات

$$18659 = 1696 + 16963$$

من خلال ما تم إظهاره في الجدول يمكننا الكشف عن الرسم على النشاط المهني وكذا الغرامات الواجبة الدفع في حالة وجود فارق بين الحقوق الناتجة و الحقوق المسددة.

5- الأرباح الصناعية و التجارية:

يتم حساب الأرباح الصناعية و التجارية انطلاقا من الزيادة في رقم الأعمال و مختلف الأعباء المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 09: الأرباح الصناعية و التجارية

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرح بها		2320620	3156272	2301215	1941972
الزيادة في رقم الأعمال		00	848500	771500	782500
الأعباء المدرجة CASNOS		336488	300000	00	00
الفواتير المرفوضة+ الطابع		1007878	00	00	00
مصاريف الرسم على النشاط المهني		82792			
2016					
الأرباح المعتمدة		3747778	4304772	3072715	2724472

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

• سنة 2017

الأرباح المعتمدة= الأرباح المصرح بها+ الزيادة في رقم الأعمال+ الأعباء المدرجة+ الفواتير المرفوضة+ الطابع+ مصاريف الرسم على النشاط المهني

$$3747778 = 82792 + 1007878 + 336488 + 00 + 2320620$$

من خلال البيانات الواردة في الجدول والتي توضح إدراج أعباء الضمان الاجتماعي وكذلك الفواتير المرفوضة ومصاريف ر ن م في رقم الاعمال للحصول على قيمة الأرباح المعتمدة.

6- الضريبة على أرباح الشركات:

تخضع مداخيل الأرباح الصناعية و التجارية إلى أرباح الشركات بمعدل 26 % وفقا للمواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة كما تخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون، كما موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 10: الضريبة على أرباح الشركات

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعتمدة		3747778	4304772	3072715	2724472
المعدل		%26	%26	%26	%26
الحقوق الواجبة		974422	1119241	798906	708363
الحقوق المسددة		727400	628720	673588	436299
الفارق		247022	490521	125318	272064
الزيادة		61755	122630	18798	68016
إجمالي المستحقات		308777	613151	144116	340080

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

• 2017

الحقوق الواجبة = الأرباح المعتمدة x المعدل

$$974422 = 0.26 \times 3747778$$

الفارق = الحقوق الواجبة - الحقوق المسددة

$$247022 = 974422 - 727400$$

الزيادة = الفارق x نسبة الغرامة

$$61755 = 0.25 \times 247022$$

إجمالي المستحقات = الفارق + الزيادة

$$308777 = 247022 + 61755$$

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول أنه يمكن الكشف عن الضريبة على أرباح الشركات وكذلك الغرامات التي تطبق عليها في حالة وجود فارق بين الحقوق المسددة و الحقوق الواجبة.

7- الضريبة على الدخل الإجمالي (اقتطاع من المصدر)

الزيادة في الأرباح تعتبر أرباح صافية موزعة تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر بتطبيق معدل 15% حسب المادة 104 والمواد 45، 46، 47، 48 من قانون الضرائب المباشر كل نقص في التصريح.

الجدول رقم 11: الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الزيادة في الأرباح المعتمدة (الأرباح الموزعة)		1427158	1148500	771500	782500
الضريبة على أرباح الشركات		371061	298610	200590	203450
الأرباح الصافية الخاضعة		1056097	849890	570910	579050
المعدل		15	15	15	15
الحقوق الواجبة		158415	127484	85636	86857
الحقوق المسددة		00	00	00	00
الفارق		158415	127484	85636	86857
الزيادة		23762	19122	12845	13029
إجمالي المستحقات		182177	146606	98481	99886

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

● سنة 2017

الأرباح الصافية الخاضعة = الأرباح الموزعة - الضريبة على أرباح الشركات

$$1056097 = 371061 - 1427158$$

الحقوق الواجبة = الأرباح الصافية الخاضعة x المعدل

$$158415 = 0.15 \times 1056097$$

الفارق = الحقوق الواجبة - الحقوق المسددة

$$158415 = 00 - 158415$$

إجمالي المستحقات = الفارق + الزيادة

$$182177 = 23762 + 158415$$

9- الضريبة على المرتبات و الأجور: لا توجد تسوية.

10- حقوق الطابع: لا توجد تسوية.

- كل التعديلات والتقويمات التي قمنا بيها موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: تفصيلي للتعديلات و التقويمات

الدورة البيان	تعيين الضريبة أو الرسم	الحقوق الناجمة	الزيادات	إجمالي الحقوق
2017	رسم القيمة المضافة للمشتريات	267610	66903	334513
	الضريبة على أرباح الشركات	247022	61755	308777
	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	158415	23762	182177
	المجموع	673047	152420	825467
2018	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	76356	11453	87809
	الرسم على النشاط المهني	16963	1696	18659
	الضريبة على أرباح الشركات	490521	122630	613151
	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	127484	19122	146606
2019	المجموع	711324	154901	866225
	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	84015	12602	96617
	الرسم على النشاط المهني	18670	1867	20537
	الضريبة على أرباح الشركات	125318	18798	144116
2020	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	85636	12845	98481
	المجموع	313639	46112	359751
	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	70425	10564	80989
	الرسم على النشاط المهني	15650	1565	17215
	الضريبة على أرباح الشركات	272064	68016	340080
	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	86857	13029	99886
	المجموع	444996	93174	538170
	المجموع الإجمالي	2143006	446607	2589613

المصدر : وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال بيانات الجدول نلاحظ كل الزيادات في مجموع الضرائب (TVA ، TAP ، IBS ، IRG).

المطلب الثالث: الإجراءات النهائية للتحقيق

بعد القيام بعملية التحقيق على أكمل وجه و القيام بعملية التسوية بطريقة صحيحة فيما يخص الضرائب تأتي مرحلة تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها.

1- التبليغ الأولي للتدقيق المحاسبي

تبعاً للتحقيق الخاضعة له المؤسسة تحت رقم 2021/1055 المؤرخ في 2021/12/19. وبعد إجراء المراقبة للدفاتر والوثائق المحاسبية من حيث الشكل والمضمون، وبعد إعادة تغيير الأسس والقواعد الخاضعة للضرائب والرسوم، قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعياته 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 التوصل 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 2021/1055 المؤرخ في 2021/12/19 المسلم لكم يوم 2021 والذي من خلاله تم إبلاغكم بنتائج التحقيق وبعد 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 لقباضة الضرائب لمتابعة التحصيل، ونسخة أخرى للمكلف الخاضع للتحقيق.

الشرح:

إن دراسة وتفحص ردكم المستلم يوم 30/01/2022 المتضمن الملاحظات المقدمة حول النتائج الأولية للتحقيق المحاسبي التي تضمنها التبليغ الأولي رقم 1055/2021 المؤرخة في 19/12/2021 الملاحظات والاحتجاجات للخصمها في ما يلي:

- 1- فيما يخص مصاريف CASNOS التي تم خصمها من الريح الجبائي.
- 2- بالنسبة لمبلغ الرسم على النشاط المهني المتعلق بسنة 2016 والمقدر بـ: 44250 دج والتي تم تحميلها خلال سنة 2017.
- 3- الفاتورة رقم 01 المؤرخة في 26/06/2016 المورد عبد الرزاق تمت عن طريق وصل التسديد.
- 4- بالنسبة لرفض فواتير المورد أيوب كونه غير مسجل في المركز الوطني للسجل التجاري. وعليه يكون الرد النهائي كما يلي:

1- خصم مصاريف CASNOS من الربح الجبائي كون طبيعة الشخص معنوي فإن الشركة لا تتحمل هذه لمصاريف وبالتالي: **احتجاجكم مرفوض.**

2- بالنسبة لمبلغ الرسم على النشاط المهني المتعلق بسنة 2016 والمقدر ب: 44250 دج والتي تم تحميلها خلال سنة 2017 وهذا طبقا لمبدأ تحميل المصاريف للسنة التي سددت فيها وعليه يتم قبول **احتجاجكم.**

3- تم تسوية الفاتورة رقم 01 المؤرخة في 26/06/2016 للمورد كمال بمبلغ 357000 دج عن طريق الدفع البنكي وبما أنكم لم تقدموا وثيقة تثبت ذلك والمتمثلة في وصل التسديد يتم رفض **احتجاجكم.**

4- حسب المراسلة رقم 785/2021 الواردة إلى المصلحة من مأمور الفرع المحلي للمركز الوطني للسجل التجاري لولاية ميلة الخاصة بالمورد لخضر كان مقيد بتاريخ 05/01/2010 تحت رقم 25-08 الكائن بحي رقم 127 قسنطينة حيث قام بشطبه بتاريخ 12/12/2011 وبالتالي رفض **احتجاجكم.** وعليه يكون قرار التبليغ النهائي كما يلي:

1- المحاسبة من حيث الشكل:

- دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 396/2014 مؤشر ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة فرجوة بتاريخ 24/11/2014.
- دفتر الجرد مسجل تحت رقم 28/2005 مؤشر ومصادق عليه من طرف رئيس محكمة فرجوة بتاريخ 24/01/2005.
- الدفاتر المساعدة البنك، الصندوق، العمليات المختلفة، المشتريات، المبيعات، دفتر الأستاذ فواتير الشراء، فواتير البيع، الكشف البنكية.

2- المحاسبة من حيث المضمون:

تفحص الوضعية المحاسبية أدى إلى استخلاص ما يلي:

➤ سنة 2017

✓ خصم مصاريف CASNOS من الربح الجبائي حيث أن الشركة لا تتحمل هذه المصاريف والمقدرة ب 488336 دج.

✓ تسوية الفاتورة رقم 01 المؤرخة في 26/06/2016 للمورد كمال بمبلغ 357000 دج عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر ب: 60690 دج.

✓ تسوية الفاتورة رقم 212 المؤرخة في 21/06/2017 للمورد أيوب بمبلغ 115383 دج بكل الرسوم 18240 دج عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر ب: 18240 دج.

✓ تسوية الفاتورة رقم 337 المؤرخة في 05/11/2017 للمورد لطفي بمبلغ 118952 دج بكل الرسوم عن طريق الصندوق وبالتالي يتم استرجاع رسم القيمة المضافة المقدر بـ: 18992 دج.

✓ حسب المراسلة رقم /2021 الواردة إلى المصلحة من مأمور الفرع المحلي للمركز الوطني للسجل التجاري لولاية ميلة الخاصة بالمورد كريم كان مقيد بتاريخ 05/01/2010 تحت رقم 25 الكائن بحي هوارى بفرجيوة مارس فيه كل من نشاط تجارة بالجملة للمشروبات غير الكحولية، تجارة بالجملة للحليب ومشتقاته والبيض، تجارة بالجملة للخضر والبقول الجافة، تجارة بالجملة للمنتجات المرتبطة بتغذية الإنسان وقام بتغطيته بتاريخ 2011/12/12 وعليه يتم رفض هذه الفواتير مع إعادة استرجاع رسم القيمة المضافة للمشتريات المقابلة لها والمبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: الفواتير المرفوضة مع الرسم على القيمة المضافة

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ الفاتورة HT	رقم TVA	حقوق الطابع
1	2017	كمال	31120	4362	355
2		أيوب	81912	13420	953
3		مهدي	20040	00	200
4		لطفي	26220	4982	312
5		كريم	82705	15714	984
6		فاتح	64427	11101	755
7		سمير	77750	14773	925
8		صابر	77750	14772	925
9		تقي الدين	58157	11049	692
10		هارون	67487	12822	803
11		بجاد	35921	6825	427
12		أسامة	55976	7216	632
13		سليم	69024	13154	821
14		محمد	57633	10950	686
15		إسحاق	74556	14165	887
16		وئيب	61740	7581	693
17		شعيب	53804	6802	606
المجموع			996222	169688	11656

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

➤ سنة 2018

خصم مصاريف CASNOS من الربح الجبائي حيث أن الشركة لا تتحمل هذه المصاريف والمقدرة ب 300000 دج.

❖ نقائص مشتركة بين السنوات:

✓ بعد إجراء دراسة تحليلية على البيان الموجز للمداخل الشهرية لمختلف الخدمات الطبية المقدمة من طرف المصحة ومقارنة المبالغ المحصلة لمجموع العمليات الجراحية والخدمات الأخرى المتمثلة في التحاليل المخبرية والتصوير بالأشعة بعدد العمليات المنجزة، تبين أن سعر العمليات الجراحية لاسيما عمليات الولادة والتوليد والخدمات الأخرى منخفض ولا يتماشى مع الواقع الحالي في ظل الخدمات النوعية المقدمة من طرف المصحة.

وبعد إجراء مناقشة النقائص المسجلة في محاسبتكم لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 رفقة مستشاركم القانوني وإجراء معاينة على طبيعة وحجم النشاط مع تقديم الشروحات اللازمة من طرف مسير المصحة وطريقة التصريحات التي يقوم بها في ظل غياب فواتير الخدمات تثبت حقيقة المداخل، تم الاتفاق إلى اعتبار 70% من مجموع العمليات الجراحية الخاصة بالتوليد تمت عن طريق جراحة قيصرية و رفع سعر العملية الواحدة ب: 500 دج لكل السنوات قيد التحقيق ما عدا سنة 2017 و المبين كما يلي:

الجدول رقم 14: نقائص مشتركة بين السنوات

التعيين	الدورة	2018	2019	2020
العدد الإجمالي لعمليات التوليد		2424	2204	2236
العمليات القيصرية 70% من إجمالي العمليات		1697	1543	1565
سعر الزيادة للعملية الواحدة		500	500	500
الإرتفاع في رقم الأعمال		848500	771500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

❖ بناء على النقائص المسجلة يتم قبول المحاسبة المقدمة مع القيام بالتعديلات في مختلف القواعد و الأسس وفق الطرق التالية:

1- رقم الأعمال المفوتر: تم اعتماد رقم الأعمال المصرح به في المحاسبة مع إضافة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال.

الجدول رقم 15: رقم الأعمال المفوتر

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد		35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المصرح به في المحاسبة		35889809	42993115	36492204	39449800
الإرتفاع		00	848500	771500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2- رقم الأعمال المحصل: تم تحديد رقم الأعمال المحصلة المصرح بها في G50 مع إضافة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال

الجدول رقم 16: رقم الأعمال المحصلة المصرح بها في G50

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد		35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المرح به في سلسلة G50		35889809	42993115	36330204	39449800
الإرتفاع		00	848500	933500	782500

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

أ- رسم القيمة المضافة على المشتريات: يتم إعادة إدماج رسم القيمة المضافة لفواتير الشراء المرفوضة المسترجعة للمورد رضا المقدّر بـ: 169688 دج، وكذلك الرسم على القيمة المضافة للفواتير المسددة المقدرة بمجموع 97922 دج على التوالي مع تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الجدول رقم 17: رسم القيمة المضافة على المشتريات

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
قيمة الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه		267610	00	00	00
معدل الزيادات		%25	00	00	00
قيمة الزيادات		66903	00	00	00
مجموع الحقوق المستحقة		334513	00	00	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ب- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال: تخضع الزيادات في رقم الأعمال المحصل إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9% حسب المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفقا لتصريحات سنوية و كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وعليه تكون وضعية الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

الجدول رقم 18: رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعتمد		35889809	43841615	37263704	40232300
رقم الأعمال المصرح به		35889809	42993115	36330204	39449800
الإرتفاع في رقم الأعمال		00	848500	933500	782500
معدل الرسم		9%	DV	DV	DV
الحقوق الناتجة		3230083	4045772	3647534	3932907
الرسم / المشتريات		1843914	2540516	2048514	1435645
الرصيد السابق		453469	00	00	00
الرصيد المرحل		00	00	00	(55276)
الحقوق المسددة		932700	1428900	1515005	2482113
الفارق		00	76356	84015	70425
الغرامات		00	11453	12602	10564
إجمالي المستحقات		00	87809	96617	80989

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

4- الرسم على النشاط المهني: تخضع الزيادة في أرقام الأعمال المحصلة خاضعة للرسم على النشاط المهني بمعدل 2% وذلك طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون وبذلك تكون حقوق الرسم على النشاط المهني مبينة كما يلي:

الجدول رقم 19: الرسم على النشاط المهني

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الإجمالي		35889809	43841615	37263704	40232300
الحقوق الناتجة		717796	876832	745274	804646
الحقوق المسددة		717796	859869	726604	788996
الفارق للتسديد		00	16963	18670	15650
الغرامات		00	1696	1867	1565
إجمالي المستحقات		00	18659	20537	17215

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

5- الأرباح الصناعية و التجارية:

يتم حساب الأرباح الصناعية والتجارية انطلاقا من الزيادة في رقم الأعمال ومختلف الأعباء المبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 20: الأرباح الصناعية و التجارية

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرح بها		2320620	3156272	2301215	1941972
الزيادة في رقم الأعمال		00	848500	771500	782500
الأعباء المدرجة CASNOS		336488	300000	00	00
الفواتير المرفوضة + الطابع		1007878	00	00	00
مصاريف ر ن م 2016		00			
الأرباح المعتمدة		3664986	4304772	3072715	2724472

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

6- الضريبة على أرباح الشركات

تخضع مداخيل الأرباح الصناعية والتجارية إلى أرباح الشركات بمعدل 26% وفقا للمواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة كما تخضع الحقوق التي لم يتم تسديدها إلى الزيادات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون.

الجدول رقم 21: الضريبة على أرباح الشركات

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعتمدة		3664986	4304772	3072715	2724472
المعدل		%26	26%	26%	26%
الحقوق الواجبة		952896	1119241	798906	708363
الحقوق المسددة		727400	628720	673588	436299
الفارق		225496	490521	125318	272064
الزيادة		56374	122630	18798	88016
إجمالي المستحقات		281870	613151	144116	340080

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

7- الضريبة على الدخل الإجمالي (إقتطاع من المصدر)

الزيادة في الأرباح تعتبر أرباح صافية موزعة تخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر بتطبيق معدل 15% حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشر كل نقص في التصريح يؤدي إلى العقوبات المنصوص في المادة 193 من نفس القانون المبينة كما يلي:

الجدول رقم 22: الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الزيادة في الأرباح المعتمدة (الأرباح الموزعة)		1344366	1148500	771500	782500
الضريبة على أرباح الشركات		349535	298610	200590	203450
الأرباح الصافية الخاضعة		994831	849890	570910	579050
المعدل		%15	15%	15%	15%
الحقوق الواجبة		149225	127484	85636	86857
الحقوق المسددة		00	00	00	00
الفارق		149225	127484	85636	86857
الزيادة		22384	19122	12845	13029
إجمالي المستحقات		171609	146606	98481	99886

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

9- الضريبة على المرتبات و الأجور: لا توجد تسوية.

10- حقوق الطابع: لا توجد تسوية.

والجدول الموالي يبين كل التعديلات والتقويمات التي خضعت لها كل الرسوم كما يلي:

الجدول رقم 23: تفصيلي للتعديلات والتقويمات

إجمالي الحقوق	الزيادات	الحقوق الناتجة	تعيين الضريبة أو الرسم	الدورة البيان
334513	66903	267610	رسم القيمة المضافة للمشتريات	2017
281870	56374	225496	الضريبة على أرباح الشركات	
171609	22384	149225	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	
787992	145661	642331	المجموع	
87809	11453	76356	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	2018
18659	1696	16963	الرسم على النشاط المهني	
613151	122630	490521	الضريبة على أرباح الشركات	
146606	19122	127484	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	
866225	154901	711324	المجموع	
96617	12602	84015	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	2019
20537	1867	18670	الرسم على النشاط المهني	
144116	18798	125318	الضريبة على أرباح الشركات	
98481	12845	85636	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	
359751	46112	313639	المجموع	
80989	10564	70425	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	2020
17215	1565	15650	الرسم على النشاط المهني	
340080	68016	272064	الضريبة على أرباح الشركات	
99886	13029	86857	الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة	
539170	93174	444996	المجموع	
2553138	439848	2112290	المجموع الإجمالي	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

من خلال ما ورد في الجدول نلاحظ أن هناك اختلاف بين التعديلات الأولية والنهائية لسنة 2017، بينما نلاحظ في السنوات الثلاثة المتبقية عدم وجود اختلافات أي ثبوت التعديلات النهائية والاولية.

دراسة حالة 02: مؤسسة الأشغال العمومية والري

في إطار عملية التحقيق المحاسبي المجرات لشركتكم لسنة 2017، 2019، 2018 و 2020 وفقا للإشعار بالتحقيق رقم 2021/000 المؤرخ يوم 2021/01/01 والمسلم لكم بتاريخ 2021/01/07 حيث الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق هي الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور الرسم على النشاط المهني وحقوق الطابع وضرائب ورسوم أخرى. وحيث أدت دراسة ملفكم الجبائي ومختلف الوثائق المحاسبية إلى استخلاص الملاحظات التالية:

1- المحاسبة من حيث الشكل: تم تقديم الدفاتر المحاسبية التالية:

- دفتر اليومية العامة مسجل تحت رقم 008 بتاريخ 2018 ممضى من طرف رئيس المحكمة.
- دفتر الجرد مسجل تحت رقم 164 بتاريخ 2018 ممضى من طرف رئيس المحكمة.
- دفتر الأجور مسجل تحت رقم 089 بتاريخ 2018 ممضى من طرف رئيس المحكمة.
- تقديم الدفاتر المحاسبية دفتر الأستاذ، والدفاتر المساعدة التالية: (البنك، المشتريات، العمليات المختلفة، الصندوق).
- فواتير البيع، فواتير الشراء والخدمات، الكشف البنكية، وثائق إثبات المصاريف لسنوات 2017، 2018، 2019 و 2020.

2- المحاسبة من حيث المضمون

❖ سنة 2017

- 1- عند مراجعة وضعية الأشغال رقم 01 والنهائية للبرنامج رقم 2015/01 عنوان المشروع تهيئة مقر دائرة الروايش تبين أن هنالك أشغال مفوترة بمعدل 17 % وأشغال مفوترة بمعدل 19 %.
- وهي مبينة كما يلي:

الجدول رقم 24: الأشغال المفوترة

البيان	المعدل	19%	17%
المبلغ خارج الرسم		22525881.80	500000
المعدل		384917.54	85000
المجموع 01		2995799.34	
المبلغ خارج الرسم		884283.10	/
المعدل		168013.78	/
المجموع 02		1052296.88	
المجموع 01 و 02		4048096.22	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

في حين عند تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة تم التسديد بمعدل 17 % وذلك خلال شهر سبتمبر 2017.

- 2- عند مراجعة مجموع وضعيات الأشغال المقدمة خارج الرسم مقدرة ب: 28202513 دج وافتتاح حساب الزبائن برصيد مقدر ب: 00 دج ورصيده في آخر الدورة مقدر ب: 00 دج، ورقم الأعمال المفوتر من خلال الميزانية الجبائية مقدر ب: 63240180 دج، ورقم الأعمال المقبوض المصرح به من خلال سلسلة G50 مقدر ب: 63240180 دج، فإن المصلحة تعتبر الفارق بين مجموع الوضعيات المقدمة ورقم الأعمال المقبوض مفوتر بمعدل 19 % كونه منشئ في سنة 2017 وغياب وضعيات الأشغال.
- 3- عدم تسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني في بلدية تاجنانت لرقم الأعمال المقدر ب: 19279636 من إجمالي رقم الأعمال المقدر ب: 42477370 دج.

❖ سنة 2018

تسوية فواتير تفوق 100000 دج بواسطة الصب البنكي خاصة بالموارد أيمن واسترجاع الرسم على القيمة المضافة المقدر بمجموع 3811611 دج وعليه ووفقا للمادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال سيتم إعادة ادماج الرسم على القيمة المضافة وهي مفصلة كما يلي :

الجدول رقم 25: الرسم على القيمة المضافة للمورد أيمن

تاريخ و رقم الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
063-03/2018/06/03	كمال	6318888	1200589
65-2018/06/10	أيوب	2983770	566916
96-2018/06/18	سليم	3302390	627454
102-2018/06/19	إسحاق	4201857	798353
107-2018/07/01	محمد	3254471	618349
المجموع		20061376	3811661

المصدر : وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

- 2- استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات الخاص بفواتير مختلفة مرتين حيث تم الحسم خلال تصريح G50 لشهر ديسمبر والتصريح التكميلي لشهر ديسمبر وهو مقدر ب: 568800 دج وعليه سيتم إعادة ادماج الرسوم.
- 3- وفق بيان المعلومات رقم 4674 الصادر 2020/02/05 الوارد للمصلحة يبين اقتناء مواد أولية من طرف شركة أمير مقدرة ب: 14594112,22 دج خارج الرسم، في حين لم يتم التصريح بهذه المشتريات وعليه سيتم اعتبارها مشتريات مخفية مباعه بهامش ربح مقدر ب: 20 % وهو مبين كما يلي:

الجدول رقم 26: المشتريات المخفية

البيان	الدورة	2018
المشتريات المخفية		14594122,22 دج
هامش الربح 20%		2918824,44 دج
رقم الأعمال المخفي		17512946,66 دج

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

4- خلال شهر جويلية تم تصريح رقم اعمال مقدر بـ: 53170 دج خارج الرسم بواسطة سلسلة G50 وتسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، في حين هذا الأخير غير مفوتر.

5- خلال شهر ديسمبر تم تصريح رقم اعمال مقدر بـ: 4861430 دج خارج الرسم بواسطة سلسلة G50 وتسديد مستحقات الرسم على القيمة المضافة فقط في حين هذا الأخير غير مفوتر.

6- تم قبض مبلغ خاص بوضعية الأشغال رقم 01 بلدية واد سقان المقدر بـ: 1844722 دج خارج الرسم، في حين تم تسديد حقوق الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال مقدر بـ: 1790148 دج خارج الرسم أي فارق 54574 دج غير مصرح.

7- عدم تسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني في بلديات مختلفة لرقم أعمال مقدر بـ: 48104747 دج بكل الرسوم وتم زيادة رقم الأعمال المخفي لرقم الأعمال المحقق في بلدية ميلة وهو مفصل كما يلي:

الجدول رقم 27: رقم الأعمال المحقق والمخفي

تاريخ القبض	البلدية	رقم الأعمال المقبوض	رقم الأعمال المقبوض خ ر	رقم الأعمال المصرح	الفارق
	فرجيوة	37874135	31827004	9452630	22374374
2018/05/08	تاجنانت	25831861	21707446	00	21707446
2018/10/24	واد سقان	1622393	1488434	00	1488434
2018/10/28	واد سقان	600715	551115	00	551115
2018/12/11	واد سقان	151135	138656	00	138656
2018/12/16	بوحاتم	2195220	1844722	00	1844722
المجموع		68275459	57557337	9452630	48104747

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

❖ سنة 2019

1- تسوية فواتير تفوق 100000 دج بواسطة الصب البنكي خاصة بموردين مختلفين واسترجاع الرسم على القيمة المضافة المقدّر بمجموع 2431785 دج وعليه ووفق المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال سيتم إعادة ادماج الرسم على القيمة المضافة وهي مفصلة كما يلي:
الجدول رقم 28: الرسم على القيمة المضافة

رقم الفاتورة	المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
222-016	وليد	1708724	656324
378-004	عامر	1858183	353052
996-321	صالح	8408887	1590820
611-028	منير	304589	256163
المجموع		2431784	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

3- وفق بيان المعلومات رقم 0001 / 2020 الوارد للمصلحة يبين اقتناء مواد أولية من طرف شركة SNC TOP مقدرة بـ: 1495798,32 دج خارج الرسم في حين تم التصريح بـ: 747899,16 دج خارج الرسم أي وجود فارق مقدّر بـ: 747899,16 دج، ووفق بيان المعلومات رقم 2020/0002 الوارد للمصلحة يبين اقتناء مواد أولية من طرف شركة SNC LOOK مقدرة بـ: 245483,22 دج خارج الرسم في حين لم يتم التصريح بها ويعتبر فارق في التصريح وعليه سيتم اعتبار هذه الفوارق مشتريات مخفية تم إعادة بيعها بهامش ربح مقدّر بـ: 20 % وهي مفصلة كما يلي :
الجدول رقم 29: المشتريات المخفية

البيان	الدورة	2019
مجموع المشتريات المخفية		993382.38
هامش الربح 20%		198676.47
رقم الأعمال المخفي		1192058.85

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

4- عدم تسديد مستحقات الرسم على القيمة المضافة لرقم الأعمال المفوتر والمحصل مقدّر بـ: 578955,65 دج.

5- عدم تسديد مستحقات الرسم على النشاط المهني في بلديات مختلفة لأرقام أعمال محققة ومحصلة وتم زيادة رقم الأعمال المخفي لرقم الأعمال المحقق في بلدية فرجيوة وهو مفصل كما يلي:

الجدول رقم 30: رقم الأعمال المحقق

البلدية	رقم الأعمال المقبوض	رقم الأعمال المقبوض الخاضع للمعدل (خارج الرسم)
فرجيوة	1192059	1192059
فرجيوة	90000	90000
فرجيوة	364000	364000
واد سقان	1014422.67	930663
فرجيوة	581157	23315402
تاجنانت	29856397.68	25089409.82
واد سقان	1927635.25	1768473
تاجنانت	39138072.25	32889136.64
واد سقان	183102.18	167983.35
فرجيوة	4789066.94	4024426.00
واد سقان	1694931.8	1424228.40
تاجنانت	5105455.94	4290299.13
المجموع		72632996

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

❖ سنة 2020

1- تسوية فواتير تفوق 100000 دج بواسطة الصب البنكي خاصة بموردين مختلفين واسترجاع الرسم على القيمة المضافة المقدّر بمجموع 3069263 دج وعليه ووفق المادة 30 من قانون الرسم على رقم الأعمال سيتم إعادة ادماج الرسم على القيمة المضافة وهي مفصلة كما يلي :

الجدول رقم 31: الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال

رقم الفاتورة	المورد	الرسم على القيمة المضافة
فواتير مختلفة	حسين	1791930
365-20/10/2020	عزوز	638655
435-09/11/2020	نذير	638678
المجموع		3069263

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2- عدم تسديد حقوق الرسم على النشاط المهني الخاص ببلدية وادي سقان ولاية ميلة المقدر ب: 1305064 دج خارج الرسم المقبوض بتاريخ 2020/02/06.

انطلاقا مما سبق تم قبول المحاسبة وإجراء التسوية اللازمة كما يلي:

أولا: إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر

يتم تحديده بإضافة رقم الأعمال المخفي ورقم أعمال بيع السلع لرقم الأعمال المصرح، والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول رقم 32: إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به		63240180	39989781	52949795	22894111
رقم الأعمال بيع السلع		00	17512947	1192059	00
رقم الأعمال المغفل		00	4914600	00	00
رقم الأعمال المعتمد		63240180	62417328	54141854	22894111

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

1- الرسم على القيمة المضافة:

أ- إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات: وهو كما موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم 33: إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

البيان	الدورة	2018	2019	2020
الرسم على القيمة المضافة المعاذ إدماجه		4380461	2431785	3069263
الرسم على المشتريات القابل للخصم		(6345970)	(7299400)	(7023549)
الرصيد المرحل من الدورة ن-1		(4306172)	00	00
الفارق		(6271681)	(4864615)	(3954286)
الزيادات		00	00	00
المجموع الواجب التسديد		00	00	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ب- رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال: والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 34: رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح 19%		38447832	37811651	69536812	10139087
رقم الأعمال المصرح		21531346	00	00	00
رقم الأعمال المصرح		3261002	2178130	2699043	00
رقم الأعمال المخفي		00	17512947	1192059	00
رقم الأعمال المقبوض الغير مصرح		00	54574	578956	00
رقم الأعمال المعتمد		63240180	57557302	74006870	10139087
الحقوق المترتبة		11193687	10718074	13791401	1926.426
الحقوق المسددة		00	00	(1596853)	(64849)
الرسم على المشتريات القابل للخصم		(13603499)	00	00	00
الرصيد المرحل من الدورة ن-1		(1896360)	(6271681)	(4867615)	(3954286)
الفارق		(4306172)	4446393	7326933	(2092709)
العقوبات		00	1111598	1831733	00
المجموع		00	5557991	9158666	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

وعليه الرصيد المرحل للإطلاق في 2021/01/01 مقدر بـ 2.092.709 دج عوض 5190291

د.ج.

2- الرسم على النشاط المهني:

تخضع الزيادة في رقم الأعمال المحصل إلى الرسم على النشاط المهني وفقا لنص المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدله القانوني 2% وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مع تخفيض بنسبة 25% حسب طبيعة نشاطكم وفقا لنفس المادة، إلا السداسي الأول لسنة 2020، و يخضع إلى مضاعفات (عقوبات) وفقا للمواد 217- 219 و 222 من نفس القانون مع تطبيق الزيادات المنصوص عليها قانونا في المادة 193 من نفس القانون وعليه تكون وضعية هذا الرسم كما يلي:

الجدول رقم 35: الرسم على النشاط المهني

التعيين / الدورة	البلدية	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح	الفارق	رقم الأعمال الخاضع	المعدل	الحقوق	العقوبة	المجموع
2017	فرجيوة	1124700	1124700	00	00	2%	00	00	00
	باينان	6836340	6836340	00	00	2%	00	00	00
	الرواشد	10255810	10255810	00	00	2%	00	00	00
	واد النجاء	2545960	2545960	00	00	2%	00	00	00
	تاجنانت	42477370	23197734	19279636	14459727	2%	289195	72299	361494
المجموع									
2018	فرجيوة	31004827	9452630	22374374	22374374	2%	447487	111872	559359
	تاجنانت	21707446	00	21707446	16280584	2%	325612	81403	407015
	واد سقان	2130178	00	2130178	1598633	2%	32672	8168	40840
	بوحاتم	1844722	00	1844722	1541383	2%	27671	6918	34589
	المجموع								
2019	فرجيوة	33422251	1373874	2048377	1834297	2%	36386	3639	40025
	تاجنانت	62268845	00	62268845	46701634	2%	934033	233508	1167541
	واد سقان	8315774	00	8315774	6236831	2%	124737	31184	155921
	المجموع								
2020	واد سقان	1305064	00	1305064	1305064	2%	26101	6525	32626
	فرجيوة	8834023	8834023	00	00	2	00	00	00
	المجموع								

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ثانيا: تحديد الأرباح الصناعية والتجارية

يتم تحديد الأرباح الصناعية و التجارية بإضافة رقم الأعمال المفوتر المخفي وهامش ربح بيع السلع للأرباح المصرحة وهي مبينة كما يلي:

الجدول رقم 36: الأرباح الصناعية والتجارية

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرحة مقاولة الأشغال		7704423	3892698	3156561	1824970
الأرباح المصرحة للترقية العقارية		/	/	(142960)	/
مجموع الأرباح المصرحة		00	3892698	3013601	1824970
هامش ربح المبيعات المغلفة		00	2918824	198676	00
رقم الأعمال المغفل		00	4914600	00	00
الأرباح المعتمدة		7704423	11726122	3498197	1824970

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

1- الضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع الزيادة في الأرباح التجارية والصناعية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للمادة 1 و2 للمعدل المبين في الجدول طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وبالتالي تكون الحقوق كما يلي:

الجدول رقم 37: الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	السنة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعتمدة		7704423	11726122	3498197	1824970
المستحقات الموافقة (1)		2564548	3972122	1092369	506740
الأرباح المصرحة		7704423	3892698	3013601	1824970
المستحقات الموافقة (2)		2564548	1230444	922760	504990
فارق المستحقات (1-2)		00	2741699	169609	1750
عقوبة الإغفال		00	685425	25441	175
المجموع		00	3427124	195050	1925

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2- الضريبة على الأجور: لا توجد هناك أي تسوية جبائية.

3- حقوق الطابع: لا توجد هناك أي تسوية جبائية.

الجدول رقم 38: مجمل الضرائب والرسوم المذكور بها

الدورة / التعيين	طبيعة الضرائب و الرسوم	الحقوق المستحقة	العقوبات	المجموع المستحق
2017	الرسم على النشاط المهني	289195	72299	361494
	المجموع	289195	72299	361494
2018	الرسم على القيمة المضافة	4446393	1111598	5557991
	الرسم على النشاط المهني	447487	111872	559359
	البلدية	325312	81403	407015
	فرجية	32672	8168	40840
	تاجنانت	27671	6916	34589
	واد سقان			
	بوحاتم			
	الضريبة على الدخل الإجمالي	2741699	685425	3427124
	المجموع	8021534	2005384	10026918
2019	الرسم على القيمة المضافة	7326933	1831733	9158666
	الرسم على النشاط المهني	36386	3639	40025
	البلدية	934033	233508	1167541
	فرجية	124737	31184	155921
	تاجنانت			
	واد سقان			
	الضريبة على الدخل الإجمالي	169609	25441	195050
	المجموع	8591698	2125505	10717203
2020	الرسم على النشاط المهني	26101	6525	32626
	البلدية			
	فرجية			
	تاجنانت			
	واد سقان			
	الضريبة على الدخل الإجمالي	1750	175	1925
	المجموع	27851	6700	34551
	المجموع الكلي	16930278	4209888	21140166

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

بعد دراسة وتفحص ردمك المستلم من طرف مصلحتنا يوم 2022/05/15 على قرار التبليغ الأولي بنتائج التحقيق المحاسبي والتي تضمنها التبليغ الأولي رقم 001 المؤرخ يوم 2022/03/02، تبين أنكم تحتجون على النقاط التالية :

❖ سنة 2017

- الاحتجاج على التسوية المتعلقة بهذه الفترة وطلب إلغاؤها كون الأخيرة تمت تسويتها من طرف المفتشية خلال سنة 2019 الورد الفردي رقم 2020/1001.

❖ سنة 2018

- الاحتجاج على تسوية التصريح الشهري G50 المصرح به تكميل لشهر ديسمبر 2018.

▪ الاحتجاج على إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الخصوم الوارد في الفواتير المسددة عن طريق الصب البنكي خلال سنة 2018.

❖ سنة 2019

▪ الاحتجاج على إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الخصوم الوارد في الفواتير المسددة عن طريق الصب البنكي خلال سنة 2018.

❖ سنة 2020

▪ الاحتجاج على إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الخصوم الوارد في الفواتير المسددة عن طريق الصب البنكي خلال سنة 2018.

بعد التدقيق في ردمك من خلال مراجعة الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية المقدمة، تقرر ما يلي:

1- رفض الاحتجاج على التسوية المتعلقة بدورة 2017 وطلب إلغائها كون الأخيرة تمت تسويتها من طرف المفتشية خلال سنة 2019 الرد الفردي رقم 1001/2020.

2- قبول الاحتجاج على تسوية التصريح الشهري G50 المصرح به لتفادي الازدواج الضريبي والإبقاء على الفارق بين التصريحين واعتباره رقم أعمال غير مفوتر مقدر بـ: 893152 دج خاضع لمختلف الضرائب والرسوم.

3- رفض الاحتجاج المتعلق بإعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة الخصوم الوارد في الفواتير المسددة عن طريق الصب البنكي خلال سنة 2018، 2019 و 2020.

وعليه يكون قرار التبليغ النهائي كما يلي:

أولاً: إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر

يتم تحديده بإضافة رقم الأعمال المخفي ورقم أعمال بيع السلع لرقم الأعمال المصرح، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 39: إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر

البيان / الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	63240180	39989781	52949795	22894111
رقم الأعمال بيع السلع	00	17512947	1192059	00
رقم الأعمال المغفل	00	946322	00	00
رقم الأعمال المعتمد	63240180	58449050	54141854	22894111

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ثانيا: إعادة تصحيح رقم الأعمال المحصل

يتم تحديده بإضافة رقم الأعمال المخفي ورقم أعمال بيع السلع لرقم الأعمال المحصل، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 40: إعادة تصحيح رقم الأعمال المحصل

البيان / الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح به	63240180	39989781	72235849	10139078
رقم الأعمال بيع السلع	00	17512947	1192059	00
رقم الأعمال المغفل	00	54574	578956	00
رقم الأعمال المعتمد	63240180	57557302	74006864	10139078

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

1- الرسم على القيمة المضافة:

أ- إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات: وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم 41: إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
الرسم على القيمة المضافة المعاد إدماجه	00		4380461	2431785	3069263
الرسم على المشتريات القابل للخصم	13603499	(6345970)	(7299400)	(7023549)	
الرصيد المرحل من الدورة ن-1	1896360	(4306172)	00	00	
الفارق	(15499859)	(6271681)	(4867615)	(3954286)	
الزيادات	00	00	00	00	
المجموع الواجب التسديد	00	00	00	00	

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

2- الرسم على القيمة على رقم الأعمال: وهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 42: الرسم على القيمة على رقم الأعمال

البيان	الدورة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المصرح	17,19%	59979178	33843448	69536809	10139087
رقم الأعمال المصرح		3261002	2178130	2699040	00
رقم الأعمال المخفي		00	17512947	1192059	00
رقم الأعمال المقبوض غير المصرح		00	54574	578956	00
رقم الأعمال المعتمد		63240180	53589099	74006864	10139087
الحقوق المترتبة		11193687	9964115	13791401	1926426
الحقوق المسددة		00	00	(1596853)	(64849)
الرصيد المرحل من الدورة	ن-1	(15499859)	(6271681)	(4867615)	(3954286)
الفارق		(4306172)	3692434	7326933	(2092709)
العقوبات		00	923109	1831733	00
		00	4615543	9158666	00

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

وعليه الرصيد المرحل للانطلاق في 2021/01/01 هو 2092709 دج عوض 5190291 دج

2- الرسم على النشاط المهني: تخضع الزيادة في رقم الأعمال المحصل إلى الرسم على النشاط المهني وفقا لنص المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمعدله القانوني 2% للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مع تخفيض بنسبة 25% حسب طبيعة نشاطكم وفقا لنفس المادة إلا السداسي الأول لسنة 2020، ويخضع إلى مضاعفات (عقوبات) وفقا للمواد 217-219 و 222 من نفس القانون مع تطبيق الزيادات المنصوص عليها قانونا في المادة 193 من نفس القانون وعليه تكون وضعية هذا الرسم كما يلي:

الجدول رقم 43: أرقام الأعمال المعتمدة و المحصلة المصرح بها و المخفية

البيان الدورة	البلدية	رقم الأعمال المعتمد خ ر	رقم الأعمال المصرح	الفارق	رقم الأعمال الخاضع	المعدل	الحقوق	العقوبة	المجموع
2017	فرجيوة	27726858	9452630	18406096	18406096	2%	368122	92031	460153
	تاجنانت	21707446	00	21707446	16280584	2%	325612	81403	407015
	واد سقان	2205178	00	2205178	1654633	2%	32673	8168	40841
	بوحاتم	1844722	00	1844722	1541383	2%	27671	6918	34589
المجموع		53589099	9452630	44136469	37703875	//	754078	188520	942598
2018	فرجيوة	3422251	1373874	2048377	1834297	2%	36386	3639	40025
	تاجنانت	62268845	37177836	25091009	18818257	2%	376365	94091	470456
	واد سقان	8315744	5448420	2867354	2150516	2%	43010	4301	47311
المجموع		74006870	38551710	35455160	26889385	//	455761	102031	557792
2020	واد سقان	1305064	00	1305064	1305064	2%	26101	6525	32626
	فرجيوة	8834023	8834023	00	00		00	00	00
المجموع		10139087	8834 023	1305064	1305064	//	26101	6525	32626

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

ثالثا: تحديد الأرباح التجارية والصناعية

يتم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية بإضافة رقم الأعمال المفوتر المخفي وهامش ربح بيع السلع للأرباح المصرحة وهي مبينة كما يلي:

الجدول رقم 44: جدول يحدد تحديد الأرباح التجارية والصناعية

البيان الدورة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرحة لمقاولة الأشغال	7704423	3892698	3156561	1824970
الأرباح المصرحة للترقية العقارية	//	//	(142960)	//
مجموع الأرباح المصرحة	7704423	3892698	3013601	1824970
هامش ربح المبيعات المغفلة	//	2918824	198676	00
رقم الأعمال المغفل	//	946322	00	00
الأرباح المعتمدة	7704423	7757844	3498197	1824970

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي:

تخضع الزيادة في الأرباح التجارية والصناعية إلى ضريبة الدخل الإجمالي وفقا للمادة 1 و 2 للمعدل المبين في الجدول طبقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتكون الحقوق كما يلي:

الجدول رقم 45: الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان / السنة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعتمدة	7704423	7757844	3498197	1824970
المستحقات الموافقة (1)	2564548	2583245	1092369	506740
الأرباح المصرحة	7704423	3892698	3013601	1824970
المستحقات الموافقة (2)	2564548	1230444	922760	504990
فارق المستحقات (2-1)	00	1352801	169609	1750
عقوبة الإغفال	00	338200	25441	175
المجموع	00	1691001	195050	1925

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

4- الضريبة على الأجور: لا توجد هناك أي تسوية جبائية.

5- حقوق الطابع: لا توجد هناك أي تسوية جبائية.

والجدول التالي يوضح كل الضرائب والرسوم التي خضعت لتعديلات:

الجدول رقم 46: مجمل الضرائب و الرسوم المذكور بها

التعيين/ الدورة	طبيعة الضرائب والرسوم	الحقوق المستحقة	العقوبات	المجموع المستحق
2018	الرسم على القيمة المضافة	3692434	923109	4615543
	الضريبة على الدخل الإجمالي	1352801	338200	1691001
	الرسم على البلدية	368122	92031	460153
	النشاط المهني	325612	81403	407015
		32673	8168	40841
		27671	6918	34589
	المجموع	5799313	1449829	7249142
2019	الرسم على القيمة المضافة	7326933	1831733	9158666
	الضريبة على الدخل الإجمالي	169609	25441	195050
	الرسم على البلدية	36386	3639	40025
	النشاط المهني	376365	94091	470456
		43010	4301	47311
	المجموع	7952303	1959205	9911508
2020	الضريبة على الدخل الإجمالي	1750	175	1925
	الرسم على البلدية	26101	6525	32626
	النشاط المهني			
المجموع		27851	6700	34551
المجموع الكلي		13779467	3415734	17195201

المصدر: وثائق داخلية من مديرية الضرائب لولاية ميلة

خلاصة الفصل

تعد الدراسة الميدانية جانبا مهما لاستكمال وتعزيز الجانب النظري لأي بحث علمي، وهو ما تم تطبيقه في هذه الدراسة فمن خلال المقارنة بين نتائج التحقيق الجبائي لمكلفين ضريبيين توصلنا إلى: أن التدقيق المحاسبي يساهم في تصويب الوضعية الجبائية للمكلفين للحد من المخاطر الجبائية، والرقابة الجبائية تقوم بتصحيح المسار الضريبي للمؤسسة ومعالجة الانحرافات الضريبية لكي لا تظهر مرة أخرى مما يساهم على انتظامها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية.

وللتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية علاقة من حيث الأهداف ويتمثل الهدف المشترك في تحسين التسيير الجبائي للمؤسسة، بالنسبة للتدقيق المحاسبي يعتبر هدفا أما بالنسبة للرقابة الجبائية يعتبر تأثير وليس غاية، كما أن التدقيق المحاسبي يلعب دورا هاما في تزويد أعوان الرقابة الجبائية بالمعلومة المحاسبية اللازمة بطريقة عرض مقبولة ومبررة بوثائق الثبوتية محترما الوقت المحدد في ذلك وهذا ما يسهل مأمورية أعوان الإدارة الجبائية ويساعدهم في ربح الوقت لمراقبة باقي المكلفين فنتحقق العدالة الضريبية.

الخاتمة

يعتبر التدقيق المحاسبي أحد أهم آليات الرقابة الجبائية، لذا فإن تطور ورفع كفاءة التدقيق المحاسبي هو مطلب رئيسي من متطلبات التطبيق الكفء للرقابة الجبائية. عالجت هذه الدراسة موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، وقد هدفت إلى قياس مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تدعيم الرقابة الجبائية، وبغية الوصول إلى تحقيق هذا الهدف ارتأينا الانطلاق من ثلاث فرضيات، حيث تم توجيه كل فرضية نحو قياس متغير من متغيرات الدراسة، والتي تتعلق أساساً بـ: إن الأخذ بالأدلة والالتزام بالقوانين الجبائية، وكذا بذل العناية المهنية من قبل المدقق من شأنه التقليل من التهرب الضريبي، ومن ثم دعم الرقابة الجبائية، وتتمر عملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بعدة مراحل بدءاً بالتحضير المحاسبي، ثم فحص محاسبة المكلف وانتهاءً بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة، يتم فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، من خلال فحص الوثائق المحاسبية، ومن حيث المضمون، عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال، وكلاهما يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

ومن أجل الإحاطة بإشكالية الدراسة وبلوغ أهدافها فقد احتوت الدراسة على أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، حيث تم الإحاطة بالإطار العام للتدقيق المحاسبي في الفصل الأول، من خلال التطرق إلى مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته وكذا إجراءاته، أما الفصل الثاني فقد عمدنا إلى الإحاطة بالإطار العام للرقابة الجبائية والتي بدورها تطرقنا فيها إلى مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها، أهدافها، أجهزتها ووسائلها، وبالنسبة للفصل الثالث فقد عالج إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وأثره عليها، كما قمنا بقياس مدى مساهمته في تدعيمها من خلال دراسة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية ميلة في الفصل الرابع من الدراسة حيث تم تزويدنا بالبيانات التي تحتاجها دراستنا.

1- النتائج المتوصل إليها

من خلال هذه الدراسة توصلنا للنتائج التالية:

- ✓ يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.
- ✓ النتيجة التي حققها التدقيق المحاسبي يعتبر دليلاً على فعالية وأهمية التدقيق من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية.
- ✓ هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تضخيم

المصاريف وتخفيض الإيرادات بغية التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة.

✓ عدم استقرار النصوص القانونية والرسوم للضرائب، أدى إلى صعوبة وتعقيد في النظام الضريبي سواء من طرف المكلف أو من طرف أعوان الضرائب.

✓ يجب تطبيق العقوبات على المكلفين بالضريبة في حالة الغش أو الاختلاس المنصوص عليها قانونيا لأنها تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية.

✓ تعتبر الرقابة الجبائية من أهم آليات مكافحة الغش الضريبي فهي تقوم بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين.

✓ تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على كشف النقائص وتصحيحها وكذلك تعزيز الأمن الجبائي للمؤسسة.

✓ يمكن أن يؤدي التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية دورا هاما في الكشف والحد من التهرب الضريبي واسترجاع أموال خزينة الدولة.

✓ التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية يهدفان إلى تحقيق الانتظام الضريبي وكذلك الفعالية الجبائية.

✓ النتيجة التي حققها التدقيق تعتبر دليلا على فعالية وأهمية التحقيق من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

2- اختبار الفرضيات

بناء على الفرضيات التي وضعناها والدراسة التطبيقية التي قمنا بها توصلنا إلى:

✓ الفرضية الأولى: إن الأخذ بالأدلة والالتزام بالقوانين الجبائية، وكذا بذل العناية المهنية من قبل المدقق من شأنه التقليل من التهرب الضريبي، ومن ثم دعم الرقابة الجبائية. تم تأكيد صحة هذه الفرضية من خلال الأدلة المتمثلة في القوائم ولكشوف المالية ومختلف الوثائق المحاسبية، وكذا وجوب الالتزام بالقوانين الجبائية ووجود كفاءة مهنية للمدقق من شأنها كشف الأخطاء والتلاعبات، التي تقلل من التهرب الضريبي وبدورها تساهم في تدعيم الرقابة الجبائية.

✓ الفرضية الثانية: وتتم عملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية بعدة مراحل بدء بالتحضير المحاسبي، ثم فحص محاسبة المكلف وانتهاء بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة. تم تأكيد صحة هذه الفرضية حيث تبدأ عملية التدقيق المحاسبي بالتحضير المحاسبي من خلال سحب وفحص الملف الجبائي وإرسال إشعار بالتدقيق، وصولا إلى فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون وتنتهي بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

✓ الفرضية الثالثة: يتم فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، من خلال فحص الوثائق المحاسبية، ومن حيث المضمون، عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال، وكلاهما يساهم في دعم

الرقابة الجبائية. تم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث تشمل عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الوثائق المحاسبية ومراجعتها، ومن حيث المضمون دراسة حسابات الميزانية، والتسيير، وحسابات النتائج.

3- الاقتراحات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، نقترح ما يلي:

- ✓ زيادة تأهيل وتدريب المحققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية لتحقيق الأهداف المراد بلوغها والتحسين من مردوديتهم.

- ✓ زيادة عدد المدققين في المجال الضريبي لمراقبة أكبر عدد ممكن من ملفات المكلفين بالضريبة.
- ✓ تحديث الأنظمة والمعاملات الضريبية لكي تسهل من عمل المدقق المحاسبي وكذا المستخدمين.

4- آفاق الدراسة

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:

- دور التدقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- دور التحقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسات؛
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات.

المصادر و المراجع

أولاً: المصادر و المراجع باللغة العربية

• الكتب

- 1- إيهاب نظمي و هاني عزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
- 2- القاضي حسين، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1993-1994.
- 3- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
- 4- خالد الخطيب و خليل الرفاعي، تدقيق الحسابات (النظري و العلمي)، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
- 5- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
- 6- أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992.
- 7- كمال الدين محمد الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
- 8- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2010.
- 9- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الأردن، 1998.
- 10- محمد سمير الصبان و محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2005.
- 11- حسين احمد ممدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ط1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 12- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 13- عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، بيروت، لبنان، 1985.
- 14- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 15- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

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

17- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، الطبعة 2، 2006.

• الأطروحات و الرسائل

18- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية و محاسبة، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008.

19- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد الخيضر، بسكرة، 2010.

20- قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.

21- عميرش إيمان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016-2017.

22- رلي عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من الكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.

23- ذبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2021.

• مقالات في مجلات علمية محكمة

24- عبود ميلود، برباوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018، العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المركز الجامعي تيندوف.

25- سفيان بن عبد العزيز، يوسف مومني، النظام المحاسبي المالي كآلية لتفعيل عملية الرقابة الجبائية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 07، جوان 2017، مخبر المالية، المحاسبة، الجبائية والتأمين، جامعة أم البواقي.

- 26- ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 01، 2016، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
- 27- بغني شريف، سلطات الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي، مجلة القانون العقاري، العدد 15، أكتوبر 2021، مخبر القانون و العقار، جامعة البليدة 02، الجزائر.
- 28- محمد قلي، فهمية بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، نوفمبر 2018، معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر.
- 29- أحمية فاتح، دويس رجاء، احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية، مجلة البحوث في العقود و قانون الأعمال، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2018، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، الجزائر.
- 30- يريقي كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث و الدراسات، العدد 8، جامعة لونييسي علي، البليدة، الجزائر، 2015.

• مقالات في ملتقيات

- 31- عبد العالي محمي، دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد الإداري و المالي، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، يومي 06-07 ماي 2012.
- 32- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2015-2016.

• القوانين والمراسيم

- 33- قرار مؤرخ رقم في 12/07/1998 يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 25/10/1998، العدد 79، الجزائر.
- 34- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 22/06/2005، العدد 43، الجزائر.
- 35- المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 08/09/2006 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 24/09/2006، العدد 59، الجزائر.
- 36- الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008، الجزائر.
- 37- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب 2009، الجزائر.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

- 38 –claudelaurent, la verification personnelle, bayausaine, France,1995.
- 39 –Bulletin des services fiscaux.
- 40 –La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008.
- 41 –Robert obert et marie pierre maires, comptabilite et audit (manuel et application) ,dunod, paris, france 2007.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	البسمة
	الإهداء
	شكر وعرفان
أ - د	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق المحاسبي
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
9 - 7	المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي (النشأة - التعريف - الخصائص)
11 - 9	المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق المحاسبي
14-11	المطلب الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق المحاسبي
15	المطلب الأول: مراحل إجراءات التدقيق المحاسبي
17-16	المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي
17	المطلب الثالث: قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي
18	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الرقابة الجبائية
20	تمهيد
21	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
22-21	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
23-22	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
27-24	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
28	المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر
34-28	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
37-34	المطلب الثاني: وسائل و تقنيات الرقابة الجبائية
41-37	المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لها
42	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
45	المطلب الأول: سحب و فحص الملفات الجبائية
45	المطلب الثاني: إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة
46	المطلب الثالث: ملأ استمارة التدقيق في المحاسبة
47	المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
47	المطلب الأول: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل
51-47	المطلب الثاني: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون
51	المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية
53-51	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في دعم فعالية الرقابة الجبائية
56-54	المطلب الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف على دعم فاعلية الرقابة الجبائية
58-56	المطلب الثالث: محددات فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة
59	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية ميلة	
61	تمهيد
62	المبحث الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية ميلة
62	المطلب الأول: بطاقة تقديمية لمديرية الضرائب لولاية ميلة
64-63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة
69-65	المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب لولاية ميلة
70	المبحث الثاني: إجراءات ومراحل التدقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية ميلة
70	المطلب الأول: التحضير لإجراء التدقيق المحاسبي
71	المطلب الثاني: سير عملية التدقيق المحاسبي
83	المطلب الثالث: الإجراءات النهائية للتدقيق المحاسبي
107	خلاصة الفصل
108	الخاتمة
116	فهرس المحتويات
119	قائمة الجداول

121	قائمة الأشكال
122	قائمة الاختصارات
111	قائمة المراجع
124	قائمة الملاحق
141-125	الملاحق
142	الملخص

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي و الخارجي	14
02	فواتير الموردين	73
03	النقائص المشتركة بين السنوات	74
04	رقم الأعمال المفوتر	75
05	رقم الأعمال المحصل	75
06	رسم القيمة المضافة على المشتريات	76
07	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	77
08	الرسم على النشاط المهني	78
09	الأرباح الصناعية و التجارية	79
10	الضريبة على أرباح الشركات	80
11	الضريبة على الدخل الإجمالي	81
12	جدول تفصيلي للتعديلات و التقويمات	82
13	فواتير الموردين	85
14	نقائص مشتركة بين السنوات	86
15	رقم الأعمال المفوتر	87
16	رقم الأعمال المحصلة المصرح بها في G50 مع إضافة الزيادة المسجلة في رقم الأعمال	87
17	رسم القيمة المضافة على المشتريات	87
18	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	88
19	الرسم على النشاط المهني	89
20	الأرباح الصناعية و التجارية	89
21	الضريبة على أرباح الشركات	90
22	الضريبة على الدخل الإجمالي	90
23	تفصيلي للتعديلات و التقويمات	91
24	الأشغال المفوترة	92
25	الرسم على القيمة المضافة للمورد أيمن	93

94	المشتريات المخفية	26
94	رقم الأعمال المحقق والمخفي	27
95	الرسم على القيمة المضافة	28
95	المشتريات المخفية	29
96	رقم الأعمال المحقق	30
97	الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال	31
97	إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر	32
98	إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	33
98	رسم القيمة المضافة على رقم الأعمال	34
99	الرسم على النشاط المهني	35
100	الأرباح الصناعية و التجارية	36
100	الضريبة على الدخل الإجمالي	37
101	مجمل الضرائب و الرسوم	38
102	إعادة تصحيح رقم الأعمال المفوتر	39
103	إعادة تصحيح رقم الأعمال المحصل	40
103	إعادة إدماج الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	41
104	رسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال	42
105	ملخص لأرقام الأعمال المعتمدة و المحصلة المصرح بها و المخفية	43
105	تحديد الأرباح الصناعية و التجارية	44
106	الضريبة على الدخل الإجمالي	45
106	مجمل الضرائب و الرسوم	46

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	العلاقة بين التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية	د
02	أشكال الرقابة الجبائية	24
03	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات	29
04	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	31
05	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	32
06	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	34
07	فروع مديرية الضرائب لولاية ميلة	64
08	الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية ميلة	70

قائمة الاختصارات

الإختصار	الدلالة
DWI	المديرية الولائية للضرائب Direction Générale des imports
DRV	مديرية الأبحاث و المراجعات Direction De Recherches et vérification
SRV	المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات services De Recherches et vérifications
S/DCF	المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية sous-direction du contrôle fiscal
CDI	مراكز الضرائب centre des imports
CPI	مراكز جوارية الضرائب centre proximité des imports
DGE	مديرية كبريات المؤسسات direction des grandes entreprises
VC	التحقيق في المحاسبة vérification de comptabilité
VCP	التحقيق المصوب في المحاسبة vérification de comptabilité ponctuel
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble
TVA	الرسم على القيمة المضافة taxe sur valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني taxe sur l'activité professionnelle
IBS	الضريبة على أرباح الشركات

imports sur le bénéfices des sociétés	
الضريبة على الدخل الإجمالي imports sue le revenu global	IRG
لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	إشعار بالتحقيق	125 - 126
02	إشعار بتمديد مدة التحقيق	127
03	وثيقة طلب المعلومات	128
04	وثيقة سحب من الملف الضريبي	129 - 130
05	الإشعار بالتعديل بعد التحقيق المحاسبي	131
06	وثيقة بدء العمل (التحقيق)	132
07	إرجاع المستندات المحاسبية	133 - 134
08	إشعار بالتعديل النهائي (يوجد رد)	135
09	وثيقة نهاية العمل (التحقيق)	136
10	استدعاء باللجوء إلى التحكيم	137
11	الميزانية	139
12	الكشف المحاسبي	141

الملاحق

الملحق رقم 01: اشعار بالتحقيق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS MILA

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

A

MILA

Le

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 Siège Social le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2016 , 2017 , 2018 , 2019 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur „Tél n°

الملحق رقم 02: إشعار بتمديد مدة التحقيق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n°6 quater

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec A.R.
N°

A

Le

Avis de prorogation de la durée de la VASFE

Madame, Monsieur

Conformément aux dispositions de l'article 21-4 du code des procédures fiscales, J'ai l'honneur de vous informer que la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble engagée suivant l'avis de vérification N° du sera prolongée au delà de la période légale (une année) pour le motif ci-après:

- ☐ Trente (30) jours pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications adressées avec accusé de réception le (Article 19 du code des procédures fiscales) ;
- ☐ Trente (30) jours supplémentaires pour permettre à l'administration centrale, d'obtenir les relevés non fournis et/ou recevoir les renseignements demandés aux autorités fiscales étrangères ;
- ☐ Deux(2) ans pour découverte d'une activité occulte en cours de contrôle.

Ainsi le délai légal qui devait expirer le est prorogé au

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

Nom, prénom et grade des vérificateurs

NB : Cocher la case correspondante

الملحق رقم 03: وثيقة طلب المعلومات

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 31

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية ميله

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

MILA Le

OBJET/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant : M

Veuillez croire, Mr en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

PJ : Extrait du code des procédures fiscales

الملحق رقم 04: وثيقة سحب من الملف الضريبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 8 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DECHARGE
(Retrait du dossier fiscal)

Le (la) soussigné (e)

Vérificateur (s) de comptabilité exerçant au sein de

Certifie (ent) avoir reçu en main propre le dossier fiscal de
constitués des pièces ci-après désignées :



Le (s) Vérificateur (s)



الملحق رقم 05: الإشعار بالتعديل بعد التحقيق المحاسبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS MILA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب ميلة - فرقة التفتيش والتحقيق الجبتي

Référence N°: / BRV MILA

Lettre avec
A.R.
N°

MILA

Le

Notification de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017 , 2018 , 2019 , 2020 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 05 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم 06: وثيقة بدء العمل (التحقيق)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 23

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS MILA

مديرية الضرائب لولاية ميله

Fiche de début des travaux de Vérification

MILA

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم 07: إرجاع المستندات المحاسبية

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 8 bis

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS MILA

BRIGADE DE VERIFICATION MILA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية ميله

فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي ميله

DECHARGE

(Restitution des documents comptables)

Je soussigné Mr

en ma qualité de

avoir récupéré du (es) vérificateur (s)

les documents et justifications

comptables énumérés ci-dessous :

Intitulé des documents comptables	
Mila	Contribuable ou son représentant légal
(Nom/Prénom/Signature)	

الملحق رقم 08: إشعار بالتعديل النهائي (يوجد رد)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 20 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

ديريّة الضرائب لولاية ميلة

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du et du , en réponse à la notification de redressement N° du et à la notification complémentaire / rectificative N° 378/2021 du

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès du Directeur des impôts de wilaya et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte Feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم 09: وثيقة نهاية العمل (التحقيق)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série O n° 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS MILA

مديرية الضرائب لولاية ميله

Fiche de fin des travaux
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N°

du

Date de fin des travaux sur place.....

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'administration

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم 10: إستدعاء بالجوء إلى التحكيم

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

CONVOCAION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du parvenue à mes services le dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de

Nous avons l'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au le à H minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veuillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

الملحق رقم 11: الميزانية

A C T I F					
ACTIF SCF	2016	2017	2018	2019	2020
ACTIFS NON COURANTS					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
AMORTISSEMENTS					
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
AMORTISSEMENTS					
TERRAINS					
BATIMENTS					
AMORTISSEMENTS					
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELS					
AMORTISSEMENTS					
IMMOBILISATIONS EN CONCESSION					
IMMOBILISATIONS EN COURS					
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALANCE					
AUTRES PARTICIPATIONS					
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS					
IMPOTS DIFFERES ACTIF					
TOTAL ACTIF NON COURANT	-	-	-	-	-
ACTIFS COURANTS					
STOCKS ET EN COURS					
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS					
AUTRES DEBITEURS					
IMPOTS ET ASSIMILES					
AUTRES CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS					
TRESORERIE					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					
P A S S I F					
PASSIF SCF	2016	2017	2018	2019	2020
CAPITAUX PROPRES					
CAPITAL EMIS					
PRIMES ET RESERVES					
ECARTS DE REEVALIATION					
RESULTAT NET					
REPORT A NOUVEAU					
TOTAL 1					
PASSIFS NON COURANTS					
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERS					
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONS)					
AUTRES DETTES NON COURANTES					
PROVISIONS ET PRODUITS CONSTATES D'AVANCES					
TOTAL 2	-	-	-	-	-
PASSIFS COURANTS					
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES					
IMPOTS					
AUTRES DETTES					
TRESORERIE PASSIF					
Résultat (Bénéfice)					
TOTAL 3	-	-	-	-	-
TOTAL GENERAL PASSIF	-	-	-	-	-

الملحق 12: الكشف المحاسبي

		الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية			
وزارة المالية					
الجمهورية العامة الخواص		RELEVÉ DE COMPTABILITE			
مديرية الخواص لولاية ميلة		CONCERNANT			
فرقة التفتيش والتحقق الخواص					
ميلة					
Désignation des comptes		du 01/01/2017 au 31/12/2017	du 01/01/2018 au31/12/2018	du 01/01/2019 au31/12/2019	du 01/01/2020 au31/12/2020
CREDIT	Vente de marchandises				
DEBIT	marchanides consommées				
	BENEFICE BRUT (credit - debit) (1)				
	MARGE BRUTE				
CREDIT	Production vendue				
	Fluctuation de la production stockée				
	Production de l'entreprise pour elle-même				
	Prestations fournies				
	Transfert de charges production				
	Subventions d'exploitation				
	Rabais,remises ristournes obtenus				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT	Matières fournitures consommées			
Autres approvisionnement					
Sous traitance generale					
locations					
entretien					
primes d'assurances					
honoraires					
Services					
deplacement ,missions					
Publicite					
	TOTAL DU DEBIT				
	BENEFICE BRUT (credit - debit) (2)				
	POURCENTAGE BRUT				
CREDIT	BENEFICES BRUT TOTAL (1+2)				
	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	Autres produits operationnelles				
	TOTAL DU CREDIT				
DEBIT	Frais du personnel				
	Impôts et taxes				
	Frais financiers				
	Frais divers				
	Dotations aux amortissements				
	Dotations aux provisions				
	Autres charges operationnelles				
	TOTAL DU DEBIT				
CREDIT	Résultat d'exploitation				
	Produits financiers				
	Autres Produits				
	Elements extraordinaires (PRODUITS)				
	impots exigible sur résultats				
	TOTAL DU CREDIT				
DEBIT	Résultat d'exploitation				
	impots exigible sur résultats				
	charges financiers				
	Autres Charges				
	Elements extraordinaires (CHARGES)				
	TOTAL DU DEBIT				
	Benefice net (credit - debit)				
	POURCENTAGE NET				

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية التدقيق المحاسبي في تدعيم الرقابة الجبائية، ولتحقيق ذلك فقد قمنا بدراسة نظرية تطرقنا فيها على الإحاطة بأساسيات كل من التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية، و إبراز أهم إسهامات التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، بإضافة إلى دراسة تطبيقية قمنا فيها بإسقاط واقع هذا الدعم على مديرية الضرائب لولاية ميله.

ولقد توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يؤدي دورا هاما في دعم الرقابة الجبائية، وبإعتبره واحد من أهم الوسائل الرقابية المنتهجة من طرف المديرية سعيا منها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لإكتشاف الأخطاء المرتكبة عمدا أو سهوا والإغفالات والتضليل.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة.

Summary:

This study aimed to find out how accounting auditing strengthens tax control, and to achieve this, we have conducted a theoretical study in which we touched on understanding the basics of both accounting auditing and fiscal control, and highlighting the most important contributions of accounting auditing in supporting fiscal control, in addition to an applied study in which we dropped The reality of this subsidy on the Tax Directorate of the state of Mila.

We have concluded that the accounting audit of the state of Mila plays an important role in supporting fiscal control, and as one of the most important control methods adopted by the Directorate in an effort to combat the phenomenon of tax évasion to disc over errors committed intentionally or inadvertently, omissions and misleading.

key words: Accounting audit, the Tax control, the taxpayer.