

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الموضوع:

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

دراسة حالة بمديرية الضرائب

(ولاية البويرة)

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و مراجعة

إشراف الأستاذ

إعداد الطالب:

- د/: مصباح بلقاسم

- بلقاسم جمال

- سليمان عبد الغاني

لجنة المناقشة:

- د/: عزوز أحمد..... رئيسا

- د/: مصباح بلقاسم..... مشرفا

- د/: حدوشي..... ممتحنا

السنة الجامعية 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

" اللهم إشرح لي صدري ويسر لي
أمري وأحل عقدة من لساني
يفقهوا قولي "

نحمد الله و نشكره على جزيل نعمه، وعلى توفيقه لنا
لإكمال هذا الطور من الحياة، لمن دواعي الاعتزاز
والشرف أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساهم في
إخراج هذا العمل المتواضع و أخص بالذكر :

الأستاذ الفاضل: مصباح بلقاسم الذي كثيرا ما تحمل
عناء الإشراف بالتوجيه و النصيحة كما لا ننسى كل من
ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام ما وصلنا إليه



إهداء

سبحانك اللهم بحمدك لا أحصى ثناء عليك، أنت كما أثنيت على
نفسك والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف المرسلين و على
آله و صحبه من تبعه إلى يوم الدين
أما بعد

أهدي ثمرة جهدي إلى من ربياني صغيرا وبين أحضانها
ترعرعت و بعطفها وحنانها نضجت و بنصائحها رشدت و
على هديها سرت و بعون الله و عونها تحصلت على ما تمنيت
إلى أبي و أمي المتر بعين في ربوع صدي
كما أهديه إلى أخوتي و أخواتي
كما أهديها إلى كل أصدقائي : صابر ، عبد الحق ، لمين ، محمد، حسان،
وليد، حسام، مرزاق، وليد
و إلى كل الذين ساعدوني في انجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة

بلقاسم جمال

إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا سبحانه اللهم بحمد
لا أحصى ثناء عليك، أنت كما أثنيت على نفسك والصلاة والسلام على سيدنا محمد
أشرف المرسلين وعلى آله و صحبه و من تبعه إلى يوم الدين أما بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

من ربتي صغيرة و أنارت دربي و أعانتي بالصلوات و الدعوات إلى أعلى إنسان
في هذا الكون أمي الحبيبة

إلى من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوصلني إلى ما عليه أبي الكريم
أدامه الله لي

كما أهديها إلى أخوتي و أخواتي

إلى أصدقائي : محمد ، إسلام ، عادل ، بوعلام ،

إلى كل من ساندني في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد

إلى أساتذتي الكرام و رفقاء الدراسة

سليمانى عبد الغانى



فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
تشكرات	I
اهداءات	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
ملخص	VI
مقدمة	أ إلى و
الفصل الأول الاطار العام للرقابة الجبائية	
تمهيد:	2
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	3
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية	3
المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية	4
المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية	5
المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي	7
المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية	7
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	12
المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	18
المطلب الأول: وسائل وتقنيات الرقابة الجبائية	18
المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم	21
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي و قدرته على دعم الرقابة الجبائية	
تمهيد	31
المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي	32

32	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
37	المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي.
42	المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.
49	المبحث الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية .
49	المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.
50	المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.
51	المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.
53	المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
53	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.
59	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
63	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي
65	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة بمركز الضرائب البويرة
67	تمهيد
68	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية
68	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية البويرة
69	المطلب الثاني: تعريف مركز الضرائب لولاية البويرة والضرائب المسيرة من قبله
70	المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب
73	المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية
73	المطلب الأول:المرحلة التحضيرية
77	المطلب الثاني:المرحلة الميدانية
85	المطلب الثالث: المرحلة الختامية
88	المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج

88	المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية
89	المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية
90	المطلب الثالث: فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية
93	خلاصة الفصل
95	خاتمة
99	قائمة المراجع
	الملاحق



فهرس الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
77	حالة مقارنات الميزانية	01
78	كشف المحاسبة	02
80	الفروقات في رقم الاعمال	03
81	جدول الحقوق و الغرامات الخاصة بـ TAP	04
82	جدول الحقوق و الغرامات الخاصة بـ TVA	05
83	جدول التعديلات على الأرباح	06
84	جدول الربح الخاضع على الضريبة على الدخل IRG	07
85	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي IRG المعاد تأسيسها	08
86	جدول مجموع الحقوق و الغرامات المعاد تأسيسها	09
93	جدول نتائج رقم الاعمال الخاضع للرسوم	10
94	جدول نتائج الأرباح الخاضعة للضريبة	11



فهرس الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
11	شكل توضيحي لمختلف أنواع الرقابة الجبائية	01
14	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	02
16	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	03
39	مبادئ سلوك هيئة التدقيق	04
41	معايير التدقيق المحاسبي	05
75	نموذج الدراسة الميدانية	06

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها ظاهرة التهرب الضريبي وما تفرزه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص، لكون الموارد التي تعتمد عليها الدولة في رسم وتنفيذ سياستها التنموية يوجد ما يهب منها في قنوات مجهولة.

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

الكلمات المفتاحية:

ضرائب، جباية، تهرب ضريبي، النظام الجبائي الجزائري، الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي.

La thèse consiste à traiter la participation de la vérification de la comptabilité au soutien du contrôle fiscal, en ce référant au système fiscal algérien, états obstacles vers au sein de ce dernier, et la plus importantes c'est la fraude fiscale qui détruit l'économie nationale en générale et les intérêts des trésors publique en particulier.

Les ressources financière qu'aide l'état aux stratégies de développement économique sont versés dans les canaux indéterminés .

Dans le but de répondre à la problématique suivante : comment l'aider peut-il appuyer le contrôle fiscale ? cette étude tente de mettre en valeur le mécanisme du contrôle finance du fait qu'elle est un moyen préventif en même temps pour lutter contre ce phénomène qui ne cesse d'augmenter et ceux en s'appuyant sur l'audit comptable à des fins fiscales fonctionnant sur la découverte des irrégularités et les abus commis dans le but d'inciter les contribuables à déclarer intégralement et correctement leurs revenus réalisés .

Mot clés : les impôts, la fiscalité, l'évasion fiscale , système fiscale Algérien, contrôle fiscal , l'audit comptabilité .

- CDI مركز الضرائب Centre des impôts
- DIW المديرية الولائية للضرائب Direction de wilaya des impôts
- DGE مديرية كبريات المؤسسات Direction grandes entreprise
- DRV مديرية الأبحاث و التحقيقات Direction de recharges et vérification
- TVA الرسم على القيمة المضافة Taxe sur valeur ajoutée
- TAP الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'activité professionnelle
- IRG الضريبة على الدخل الإجمالي Impôt sur revenu globale
- IBS الضريبة على أرباح الشركات impôts sur les bénéfices de sociétés
- GSO تصريح بالرسوم و الضرائب
- AICRA المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
- AMERICAN Institute of certificat public accountant



مقدمة

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك لكونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية و كذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل اتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و تعجيل عجلة التنمية، و لكن ديمومة و استمرار لهذا المفهوم مرهون بمدى استجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية، و بما أن أهم الأسس التي يبنى عليها النظام الجبائي هو التصريح الضريبي، حيث أهم يقوم بمنح حرية نسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتة بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية، بهدف التهرب من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي ، وبالتالي فإن الغش و التهرب الضريبيين همتم المشكل الحسابي و العويص الذي تواجهه أي إدارة جبائية، و التهرب و التجنب من دفع الضريبة يعني الإخلال بتلك الأهداف التي ذكرناها سابقا، مما ينجم عنه ضياع أموال معتبرة لخزينة الدولة، وبالتالي انخفاض مدى تحقيقها لأهدافها التنموية و قيامها بالمشاريع التي تخدم المجتمع بشكل عام.

ومن أبرز المهام التي تقوم بها الدولة للحفاظ على الضريبة هي عملية الرقابة الجبائية التي تعتبر أداة وقائية و ردعية في أن واحد أو التدقيق المحاسبي الذي يطبق على الملفات القابلة للتدقيق من أجل معرفة مدى مصداقتها، والتأكد من صحة ونزاهة و دقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

بحيث تعد الرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي أهم الإجراءات التي منحها المشرع للإدارة الجبائية من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية و ذلك من خلال محاربة جميع المخالفات و الأخطاء و التجاوزات التي تنتج عنها التهرب الضريبي ، من أجل كبح هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني.

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، مما يستدعي محاربة هذه الظاهرة بشتى السبل و الوسائل المتاحة هي الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي.

و عليه قد نجد أن التحقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية و من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات و بالمقابل تطهير الملفات

الجبائية من كل الاغفالات و التجاوزات المسعملة من طرف الموكلين بالضريبة و التي تعود بالسلب على الاقتصاد الوطني و على تمويل المشاريع التنموية المخطط في السياسة الاقتصادية.

الإشكالية:

واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها كالتالي: ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

و حتى تتمكن من الإجابة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هو التنظيم العام للرقابة الجبائية ؟
- 2- ما هي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل ؟ و هل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية؟
- 3- ما هي العناصر أو الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون ؟ و كيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية؟
- 4- ما هي أدوات التليق المحاسبي للأغراض الجبائية؟ و كيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية؟

الفرضيات:

بعد طرح الإشكالية و التساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة و هي على النحو التالي:

- 1- الرقابة الجبائية أداة للحفاظ على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، لتحقيق فعالية الرقابة الجبائية بأعوان مؤهلين للقيام بها.
- 2- الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.
- 3- الالتزام بعملية فحص محاسبية المكلف ن حيث المضمون عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة، يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

4- يساهم التحكم في أدوات التحقيق من خلال الالتزام بالدليل المدقق والقوانين الجبائية ، و المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية .

أسباب الدراسة

أ- الأسباب الذاتية:

- ارتباط الموضوع بمجال تخصصي بالإضافة إلى رغبتني في البحث في مجال الجبائي .
- الرغبة في إنجاز مذكرة لنيل شهادة الماستر .

ب- الأسباب الموضوعية:

- اعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها.
- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطيع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي
- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و مدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية و الممثلة في مكافحة التهرب الضريبي من جهة و استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى.
- لفت انتباه مسيري المؤسسات الاقتصادية إلى أهمية التحقيق المحاسبي لتجنب المخاطر الجبائية و بالتالي الاستمرار و المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني.

أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام و في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد تزايد ظاهرة التهرب الضريبي في بلادنا من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسم سياستها و تنفيذها، مما استدعى الأمر مجابهة هذه الآفة، و من الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي تعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية في آن واحد، من خلال إعطاء تصريجات جبائية ذات جودة و مصداقية.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على الرقابة في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي ، التنظيمي و القانوني.

- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام و التحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص من خلال التأكد من مدى صحة و صدق التصريحات الجبائية و المحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين.
- الوقوف على حقيقة دور التدقيق المحاسبي في تخفيض المخاطر الجبائية
- معرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و قدرته على دعم الرقابة الجبائية .

المنهج المستخدم:

حتى تتمكن من الإجابة عن الإشكالية و اختيار صحة الفرضيات المساقاة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية و هذا ما يتوافق مع طبيعة البحث ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث ، تجسد لكل ما تم وصفه على أرض الواقع تحليل و استخلاص أهم الملاحظات و النتائج.

حدود البحث:

- 1- الحدود المكانية: المتعلقة بمركز الضرائب لولاية البويرة CDI
- 2- الحدود الزمانية : تتعلق بالفترة الزمانية التي تمت فيها دراسة البحث من 2019/01/20 إلى 2019/05/26.

صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة و الإحصائيات من إدارة الضرائب.
- صعوبة عملية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الجديد ناهيك عن عدم استقرار القوانين الجبائية بكل ما تحتويه من تعديلات.
- القيام بدراسة الحالة في وقت حرج و الإطالة في الحصول على المعلومات بسبب كثرة المهام التي لديهم.
- تعذر الوصول إلى بعض المراجع التي كان بمقدورها إثراء الموضوع أكثر.

الأدوات المستخدمة:

الأدوات المستخدمة في دراستنا تمت بالاعتمه على مختلف القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم و القرارات و التعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجهة الفنية ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق في

المحاسبة، و الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ، كما استندنا إلى الإحصائيات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها المستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث

أقسام الدراسة:

من أجل تغطية وطبقا للأهداف التي حددناها قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاثة فصول تناولنا في الفصل الأول الإطار العام للرقابة الجبائية و هذا من خلال مفهومها و مبادئها و أهدافها، و أشكال الرقابة الجبائية و إطارها التنظيمي و القانوني، إضافة إلى ذلك تطرقنا إلى وسائل و تقنيات الرقابة الجبائية، والتزامات المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم.

أما في الفصل الثاني تعلق بالتدقيق المحاسبي و قدرته على دعم الرقابة الجبائية من خلال إعطاء مفهوم حول التدقيق المحاسبي ، خصائصه وأهدافه و مقوماته و المراحل و الإجراءات العلمية للتدقيق المحاسبي ، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية بما فيه قدرة التحكم في أدوات التدقيق إضافة إلى قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية التي تتضمن مراحل عملية التدقيق (تحضيرية، ميدانية، ختامية).

أما الفصل الثالث يتعلق بالدراسة التطبيقية (الميدانية) للبحث و التي كانت بمركز الضرائب لولاية البويرة CDI والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث نستهلها بتقدم مركز الضرائب لولاية البويرة CDI و مختلف نشاطاتها و الهياكل المتكونة منها، أما المبحث الثاني قمنا بدراسة حالة مكلف خاضع للرقابة الجبائية بالتطرق بالتفصيل لكل مراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، حيث المبحث الأخير فخصص لتحليل و تفسير النتائج المستوحاة من دراسة الحالة التطبيقية لاختبار الفرضيات الموضوعية و التوصل للنتائج المرجوة و الإجابة على إشكالية البحث.

الدراسات السابقة:

● سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2008-2009، و تم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية تساعد عملية الرقابة الجبائية للمساهمة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

● لياس قلاب دتبيح، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2010، 2011، ولقد استخلص الباحث إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقا للشروط القانونية و التنظيمية المعمول بها قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة و تساهم في الحد او التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

● قحموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية ، مذكرة الماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011، 2012، قامت الباحثة بصياغة الإشكالية التالية: ما هو دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريجات الجبائية؟

وقد استخلصت الباحثة إلى أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفية و في الوقت الملائم لذا وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريجات ذات مصداقية و هذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف و العلاقة بين المكلف و المصالح الجبائية و كيفية التواصل بينهما، و أن التحضيرات المقدمة للمراجعة وأعاون الإدارة الضريبية سواء كانت مادية أو معنوية ترفع من مردودية عملهم، و هذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي ، قد يخل باستغلاليتهم و نزاهتهم و تحفيزهم إزاء الممولين.

● حميشي وسيلة، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة الماستر علوم التسيير، تخصص محاسبة و مراجعة جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة، 2013-2014، و تم التوصل إلى أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية هو وسيلة الرقابة الجبائية تهدف إلى كشف التجاوزات و الأخطاء المستعملة من المكلفين بالضريبة.



الفصل الأول

تمهيد:

يقوم النظام الجزائري على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحاً حول مداخله لإدارة الضرائب، من أجل أن تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الضريبي واجب الدفع، وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء أو التهرب من السداد بشتى الطرق مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، حيث وضع المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تحت مسؤولية وزارة المالية، والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة، وسميت هذه الأجهزة بالرقابة الجبائية، فهي عبارة عن عملية ضرورية واجبة القيام من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي، ولمعرفة أشكال هذه العملية وإطارها القانوني تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

- المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي.

- المبحث الثالث: القانوني للرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترب عن ذلك آثار عدة.

فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

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

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية بأنها: "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالحاسبة"¹.

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

ثالثاً: وتعرف الرقابة الجبائية كذلك بأنها: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الملاحظة"³.

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

¹ - بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص13.

² - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص19.

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنيتهم، ويمكن تصنيف هذه المبادئ إلى ما يلي:¹

أولاً: إقامة نظام جبائي محكم

يؤدي غموض النظام الجبائي وتعقد نصوصه إلى تشجيع الغش الضريبي، وعليه فإن تعديل النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري يعد من المبادئ الهامة التي تعمل على الحد من هذه الظاهرة، لهذا فمعظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة ومن ثم لا بد من:

- تبسيط النظام الجبائي.
- عدالة النظام الجبائي.

ثانياً: إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجبائية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغيرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفية ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وذلك من خلال انتهاج جملة من السياسات الإعلامية والتي نوجز أهم عناصرها فيما يلي:

- إعلام المكلف بالضريبة.
- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.

ثالثاً: ترقية الإدارة الجبائية

إن التشريعات والإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة لا تحقق لها الفعالية الحقيقية إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية على مستوى مقبول من الكفاءة والفعالية والتنظيم، لذلك يرجع فقهاء الجباية مشكلة الغش والتهرب الضريبي إلى عدم فعالية النظام الجبائي والتي تستلزم وجود هيكل إداري منظم وعصري بعيداً عن كل ملامح

¹ - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د/ يحي فارس، المدينة الجزائر، 2008، ص 109.

التخلف والإهمال، ومن ثم ولا بد من القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، ولكي يتحقق ذلك على أحسن وجه وجب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية والبشرية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

هناك عدة أهداف للرقابة الجبائية وفي نواحي مختلفة، إدارية، مالية، اقتصادية، وغيرها، ومن أهم هذه الأهداف

نذكر منها ما يلي:

أولاً: الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصاً 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.

ثانياً: الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

ثالثاً: الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً بالنسبة للإدارة الجبائية؛ من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية وأداء الإدارة ويمكن أن نحمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسبة التهرب الضريبي؛

- إمكانية كشف التغيرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

رابعاً: الهدف الاجتماعي

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع

المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره في تحمل واجباته اتجاه المجتمع.¹
- كما يمكن إضافة أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:²
- التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.
- وأخرى ثانوية تتمثل في:
- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 82، 83.

² - بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 10.

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وإطارها التنظيمي

تعتبر الرقابة الجبائية عملية متنوعة ذلك لأنها تأخذ عدة أشكال قد تكون رقابة عامة وقد تكون رقابة معمقة، حيث تم وضعها بموجب الإجراءات والقواعد القانونية، وهذا التنوع لا يشمل الأشكال فقط بل يشمل أيضا المستويات أو الأجهزة الإدارية التي تتم على مستواها الرقابة الجبائية، وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة، يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل فيما يلي:

أولا: الرقابة العامة

تتكون من نوعين هما: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

1. الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي، ص تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة¹.

2. الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات تكون في شكل كشوفات تعرف بـ: de

¹ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص 45.

Bulletin recouplement، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعداد المخصصة¹. ويتم طلب المعلومات كالتالي:

1.2. طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة².

2.2. طلب التوضيحات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإحالة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش الجبائي أن بعيد طلبه كتابيا. يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.³

ثانيا: الرقابة المعمقة

يحتوي هذا الشكل من الرقابة على نوعين أساسيين هما: التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف والذي يطلق عليه اسم "vérification approfondie des situation fiscales d'ensemble"، بالإضافة إلى ذلك هناك نوع ثالث من الرقابة يسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة.

¹ - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجب، اية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009، ص38، 39.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 46.

³ - المادة 19، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص10.

1. الفحص المحاسبي (التحقيق في المحاسبة):

نصت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة¹.

إن التحقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد².

2. التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³.

3. التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين 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.

¹ - المادة 20-01، نفس المرجع السابق، ص10.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص23.

³ - المادة 21، نفس المرجع السابق، ص12.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك 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.¹

ثالثا: أشكال أخرى للرقابة الجبائية

1. الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية

تعتبر مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها أحد أهم الأدوات المستخدمة في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، إن هذه المراقبة كانت قبل سنة 2000 تتم بناء على الأثمان المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 273-93 المؤرخ في 1993/11/10 والتي كانت تخص تقويم المعاملات التالية:

- العقارات المبنية؛

- العقارات الغير المبنية؛

- مراقبة المداخل العقارية.

لقد وجدت الإدارة الضريبية في تطبيق هذا المرسوم نقائص عديدة، كان أهمها التناقض الحاصل في عملية التقويم، فتارة يكون التقويم إيجابيا، وتارة يكون سلبيا هذا من جهة أخرى، فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا عجزت المصالح الجبائية عن مسايرته، ولمعالجة هذه الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن الأثمان المحددة في ذلك المرسوم واستبدالها بالقيمة العقارية السوقية (القيمة العقارية في السوق) "La valeur vénal" وكان ذلك في قانون المالية لسنة 2000.

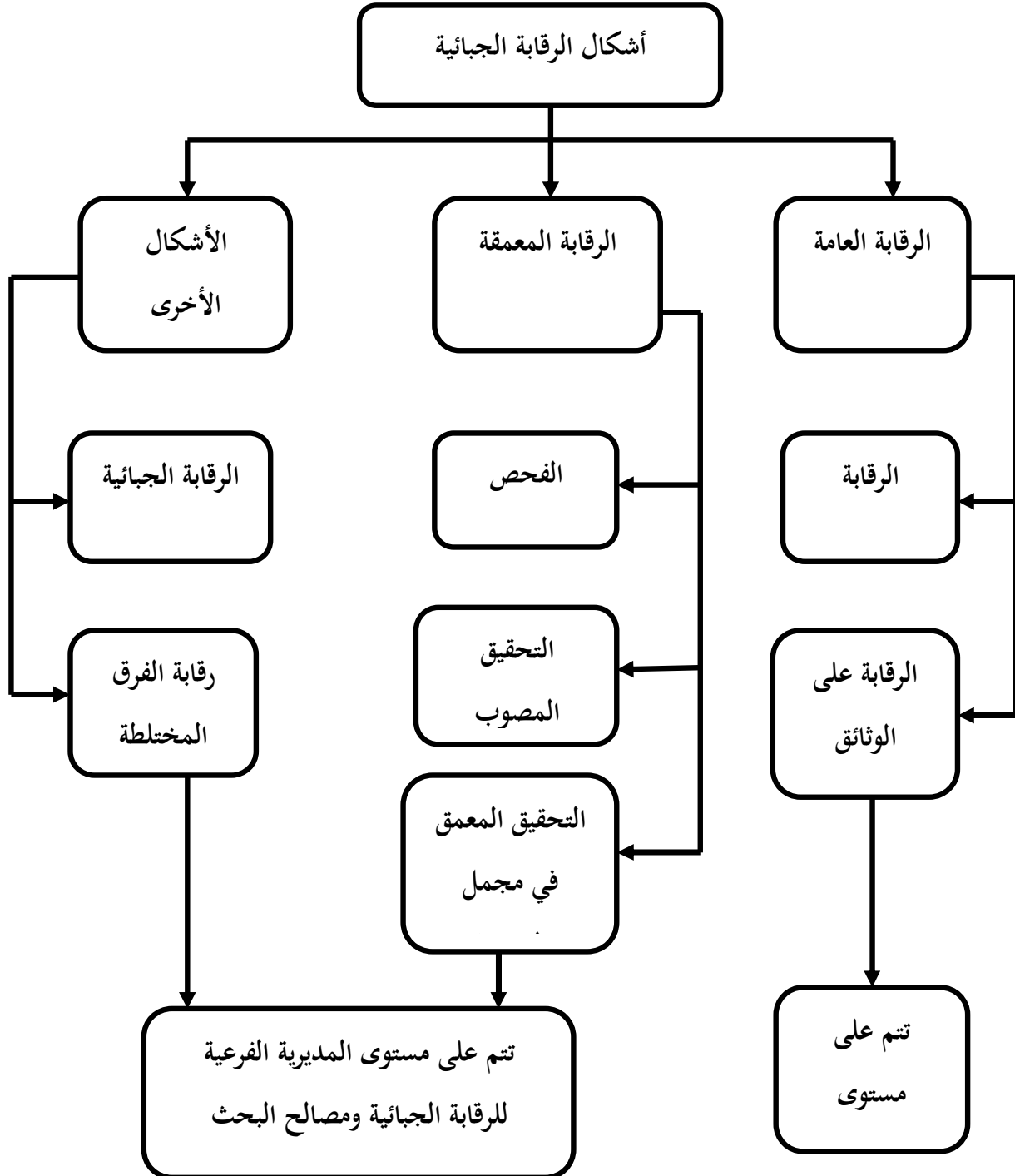
2. رقابة الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):

تم تأسيس هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97-298 المؤرخ في 27 جويلية 1997 بحيث تتكون كل فرقة مختلطة من ممثلين عن إدارات الضرائب، الجمارك، والتجارة، وهي تهتم بإجراء عمليات رقابية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، لاسيما الذين يقومون بعمليات الاستيراد والتصدير والبيع بالتجزئة والجملة، وبصفة عامة كل الأشخاص المتدخلين في العمليات التجارية، وذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات ومطابقتها مع القوانين الجبائية الجمركية، والتجارية السارية المفعول، ومراقبة تحويل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين.²

¹ - المادة 20 مكرر 1، نفس المرجع السابق، ص 12.

² - مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009-2010، ص 93، 94.

الشكل رقم (01): شكل توضيحي لمختلف أنواع الرقابة الجبائية



صدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات بعملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والهياكل الإدارية المخول لها قانونيا القيام بذلك من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث تقسم هذه الهياكل إلى مصالح مركزية وأخرى لامركزية.

أولا: المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على مستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1992 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب¹. وتضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات².

ثانيا: المصالح اللامركزية

وتسمى أيضا بالمصالح الخارجية صلاحيتها مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وتتكون من:

1. المديريات الجهوية للضرائب:

تم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 91/60 المؤرخ بتاريخ 23 فيفري 1991 وتوزع هذه المديريات في تسع ولايات هي: الجزائر، وهران، قسنطينة، سطيف، عنابة، البليدة، الشلف، بشار، ورقلة.

¹ - عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 31.

² - المادة 5، المرسوم التنفيذي رقم 98-228، الجريدة الرسمية، لعدد 51، 1998.

وتتكون كل مديرية جهوية من أربع مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وهذه الأخيرة هي المسؤولة عن عملية التحقيق وتتكون من ثلاث مكاتب هي:

- مكتب إتباع برامج التحقيق؛
- مكتب تحليل التقارير الخاصة بالرقابة الجبائية؛
- مكتب المراقبات الجبائية.

يتمثل الدور الأساسي للمديرية الجهوية للضرائب في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وبالتالي فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها¹.

2. المديرية الولائية للضرائب:

وهي مهيكلة في خمس (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للوسائل؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

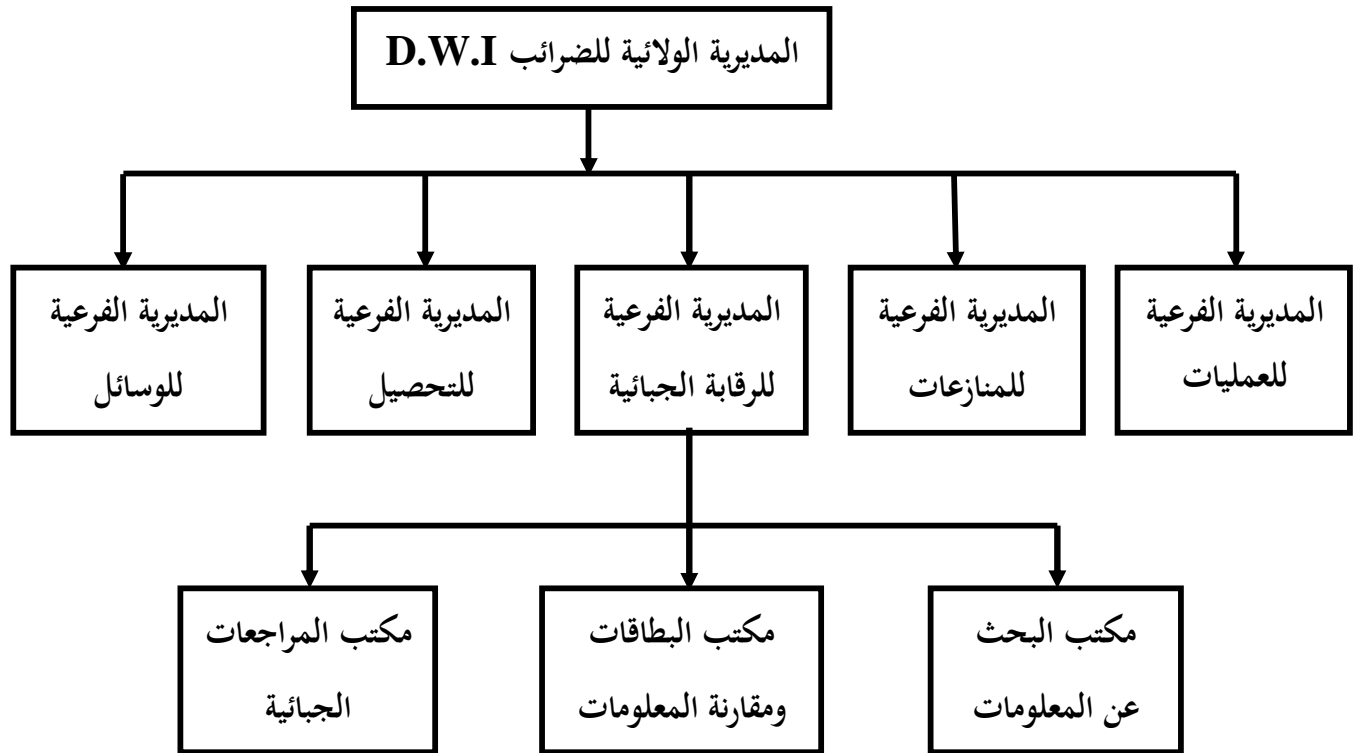
وهذه الأخيرة هي المسؤولة عن الرقابة والتحقيقات بعين المكان ولها ثلاث مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛

¹ - مغني ناصر، المرجع السابق، ص 98-99.

- مكتب البطاقات والبيانات؛
- مكتب التحقيقات الجبائية.

الشكل رقم (02) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: نوي بحة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص44.

3. مفتشيات الضرائب:

بهدف تقريب الإدارة من المكلفين، وبموجب المرسوم رقم 60-91 المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، تم إنشاء

مفتشيات الضرائب والتي تتكون من أربعة مكاتب هي:

- مكتب جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مكتب جباية العقارية؛
- مكتب التدخلات.

تعمل مفتشية الضرائب على مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق)، وتقتراح الملفات التي ستخضع للرقابة الخارجية، كما يمكنها القيام بالتدخلات في عين المكان للتأكد من تطابق التصريحات مع النشاط المحقق فعلا (إجراء الملاحظة المادية والمعاينة الميدانية والتي ليس لها علاقة بالرقابة) وتحرير محضر الإثبات.

4. قباضات الضرائب:

يمكن التمييز بين نوعين من القباضات:

- قباضات تحصيل الضرائب؛
 - قباضات التسيير المالي للبلديات والمصالح الطبية.
- ومن مهامها تصفية جميع الضرائب والرسوم التي تتكفل بها، والتحصيل السريع لمجمل الضرائب والرسوم المحسوبة من عمليات التقويم والتسوية المدرجة في الجدول الضريبية.

5. مديرية كبريات المؤسسات (DEG): Direction des Grande Entreprises

تعرف مديرية كبريات المؤسسات على أنها: "مصلحة ضريبة خارجية تغطي المستوى الوطني وهي تعتبر الهيئة الوحيدة للمؤسسات الكبرى التي تدخل ضمن وظائفها"¹.

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 203-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات.

وتتكون من 05 مديريات فرعية هي:

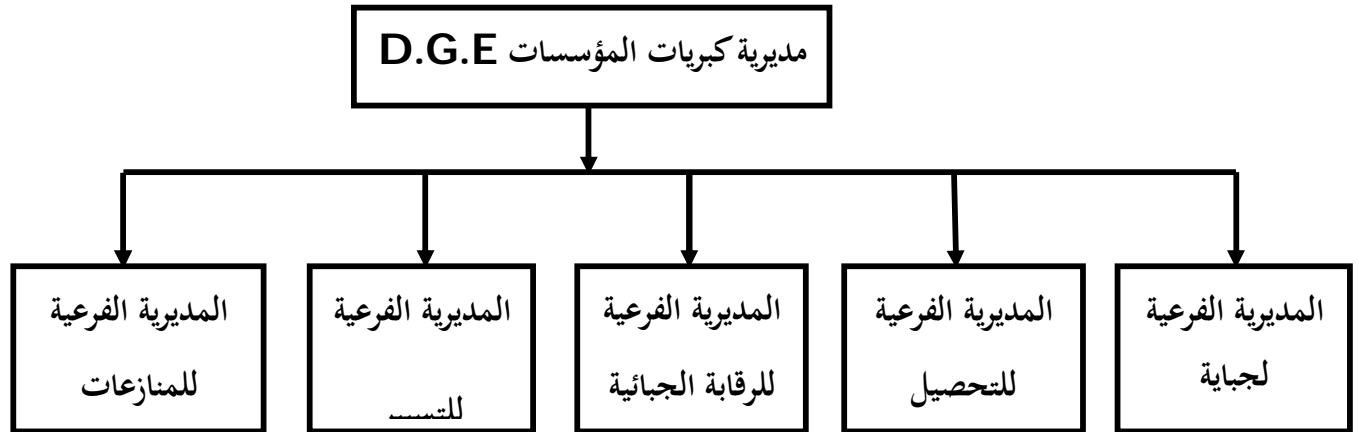
- المديرية الفرعية لجباية المحروقات؛
- المديرية الفرعية للتسيير؛
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للوسائل².

ومن بين المهام المكلفة بها مديرية كبريات المؤسسات هي:

¹ - مغني ناصر، المرجع السابق، ص 100.

² - رجال نصر وعوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 52، 53.

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
 - إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخصيص، وتنفيذ عملية التسجيل وتعاينها وتصادق عليها؛
 - مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
 - ملفات تعويض قروض الرسوم؛
 - الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
 - مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
 - نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية؛
 - التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها؛
 - البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات¹... الخ.
- الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص 47.

6. المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي: الجزائر، وهران، قسنطينة، وهذه المصالح تقوم بما يلي:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة¹.

¹ - عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 35، 36.

المبحث الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

من أجل القيام بعملية الرقابة الجبائية تعتمد مديرية الضرائب على مجموعة من الوسائل المحددة من قبل المشرع الجبائي والتي تساعد المحقق الجبائي وتسهل عليه عملية الفحص والتحقيق، كما فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، وفي المقابل نص على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية.

المطلب الأول: وسائل وتقنيات الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا المشرع الجزائري عد حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية أثناء أداءها لمهمتها الرقابية والمتمثلة في:

أولاً: حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة معروفة من قبل الأعوان المحققين وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية الموقعة لها¹، ومن أهم ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في حق الرقابة نجد:

- 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 أتعابا؛
 - 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 معلومات للبيانات الغير الواضحة في التصريحات المقدمة، وعدم الرد يلزم الإثبات؛
 - 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 السنوية².

¹ - نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص 49-50.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 34.

ثانيا: حق المعاينة

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.

كما لا يجوز الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي مجوزة بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم².

ثالثا: حق الإطلاع³

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

¹ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 16.

² - المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 36.

³ - أنظر الملحق رقم 01.

"يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات"¹.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها².

رابعاً: حق إجراء التحقيق

ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسة أو فروعها أو وكالاتها، إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى للمعنيين، بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، ومن أجل ذلك يحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة الثامنة صباحاً إلى الساعة الثامنة مساءً إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع وكذا حمولتها"³.

خامساً: الحق في استدراك الخطأ

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، ويتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين.

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت، حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة، وقد حدد الآجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة (04) سنوات فيما يخص

¹ - المادة 45، من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص22.

² - المادة 46، نفس المرجع السابق، ص22.

³ - المادة 33، نفس المرجع السابق، ص15.

الضرائب المباشرة والرقم على رأس الأعمال، إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير وتصحيح الخطأ من طرف الإدارة¹.

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية للالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين².

أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

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

1. التزامات ذات طابع محاسبي:

قد حدد القانون التجاري حسب المادة 12: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"³، أما الدفاتر المحاسبية على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

- دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم.

¹ - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013، ص 47.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 36.

³ - المادة 64، نفس المرجع السابق، ص 26.

فدفتر اليومية موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح تجارية وصناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

ويكون هذا الدفتر مبنيًا على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متابعة يوما بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمسند أو عدة مسندات تثبت وتفصل العملية.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة¹.

- دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفاتر الجرد ناتج عن أهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.²

- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:

طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات³.

2. الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

¹ - نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص52.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص36.

³ - نوي نجاة، نفس المرجع السابق، ص53.

أ. تقديم التصريحات: والمتمثلة فيما يلي:

- التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحاً بالوجود صنف (Gn°8) إلى مركز الضرائب التابعين لها طبقاً للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال، وتفصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار (150.000) دج، باكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر¹.

- التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة، ويكون مصادق من طرف محاسب وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة، ويحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركة (IBS)، وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما عن الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ملزمون أيضا بمأ التصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ويكون أيضا مصادق من طرف محاسب، ويحتوي على إجمالي الأرباح والمدخل المحصلة خلال السنة المالية، مثل الأطباء والمحامون... الخ. وهذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية

¹ - عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012، ص96، 97.

الضريبة لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام، وتقوم الإدارة بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية، لاستخراج الفرق¹.

- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة؛

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة².

ب. وضع رقم التعريف الإحصائي:

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائيين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع "رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق.

¹ - قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص54.

² - عوادى مصطفى، نفس المرجع السابق، ص28.

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة؛
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب؛
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-1 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم؛
- اكتتاب استحقاقات للدفع¹.

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطتها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة، بهدف خلق جو من الفهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى، والتي هي كالآتي:

1. الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق:

- الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق:

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

- الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجرائها.

¹ - نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص 54، 55.

- عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقدمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمرقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم¹.

- تحديد مدة التحقيق:

لا يمكن تحت طائلة البطالان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالا محددة وهذا طبقا لرقعة الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة نشاط المؤسسة:

- ✓ مؤسسة تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (04) أشهر لرقم الأعمال 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 بأربعة (04) أشهر لرقم الأعمال السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج، وستة (06) أشهر لرقم الأعمال السنوي أكثر من 2.000.000 دج، وأقل من 10.000.000 دج.

أما في الحالات الأخرى فمدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمدققين.²

- الالتزام بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

¹ - عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص22.

² - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص39.

كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف¹.

2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم:

- الإشعار بالتقييم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقييمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقييم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظته وذلك في أجل (40) يوماً وقبل انقضاء أجل الرد، على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

- حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب لنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية² حسب التدرج وهي:

✓ الطعن أمام إدارة الضرائب وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراءً أساسياً ممنوحاً للمكلف للدفاع عن حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية 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

¹ - عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 93.

² - نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص 58.

بين الطرفين، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم 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 الجان الطعن، في أجل أربعة (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 الطرق الطعن السابقة عبارة عن حق المكلف بالضرية تعبيرا عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن¹.

¹ - لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 40.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها وتقومها بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشروع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأسند لكل هذه المصالح مهام يقوم بها

الفصل الثاني

تمهيد

إن النظام الضريبي الجزائري مبني على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها ومصداقيتها، أما المشرع الجزائري فهو يلزم المكلفين بالضريبة بمجموعة من الواجبات المتمثلة في مسك محاسبة المكلف قانونية منظمة مساندة للنشاط الفعلي أما الواجبات الجبائية فتتمثل في التصريحات الجبائية التي يقحمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا و بشكل مستمر، وذلك استنادا إلى النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري و من مختلف قوانين الجباية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها والجبائية.

و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ، فقد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعدها على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصدقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء التي تنزف منها حقوق إيرادات الدولة من جهة و الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وللقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية و البشرية و المالية و حتى القانونية لتفعيل هذه الآلية التي من شأنها تثري الحصيلة الضريبية و تحقق مبدأ المساواة بين المكلفين النزهاء و المكلفين المتهربين، كما يجب أن تتوفر في العون المكلف الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبية عميقة و مهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه.

وعليه سنعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص ، مما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث

- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
- قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية
- التحقيق المحاسبي لأغراض جبائية .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تطورت أهداف التدقيق تطورا كبيرا في وقتنا الحاضر، وقد ساهمت جهات متعددة في هذا التطور منها القواعد والأحكام القانونية في التشريعات الحكومية، والتوصيات والقرارات التي أصدرتها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين في دول العالم .

إذا زاد الاهتمام بالمدقق والتدقيق من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية وهي التي مصدر المعلومة الرئيسية، ونظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا، وما إستلزمه فصل الملكية عن الإدارة بالاعتماد على رأي المدقق الخارجي المحايد .

يعد التحقيق المحاسبي رقابة معمقة تجري خارج مصالح الإدارة الجبائية تحديدا تتم 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.¹

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.²

أولا: مفهوم التدقيق المحاسبي

التدقيق المحاسبي هي مشتقة من الكلمة اللاتينية **Audire** وتعني * يستمع * لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدفعونها للتأكد من صحتها.

وكانت هذه العمليات على الحسابات المالية والحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع خاصة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره.³

تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر المختلفة من أهمها نجد:

➤ لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من صحة مسايرة هذه العناصر للمعايير

¹ شوقي جباري وعولمي بسمة ، تعبئة الموارد الجبائية كخيار إستراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية ، العدد 2 ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، جوان 2015 ، ص 38 .

² الكافي مصطفى يوسف ، تدقيق الحسابات - في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، الطبعة الاولى ، دار الرواد للنشر والتوزيع ، الاردن ، ص 15-16 .

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 200، ص 44.

الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"¹.

➤ أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق "هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية"².

➤ كما نجد حسين القاضي يرى أن التدقيق "هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تقديم درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين"³.

يعرف التدقيق بأنه عملية فحص شاملة للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب على هذه الأعمال تدريبا خاصا، والهدف من تدقيق الحسابات هو إعداد تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة حقيقية، وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا⁴.

ويعرف التدقيق المحاسبي أيضا على أنه عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات

وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع.⁵

ثانيا: أهداف التدقيق المحاسبي.

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقا لبرنامج تدقيق يوضح مسبقا من قبل المدقق وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من قبل المؤسسة وفقا للسياسات المحاسبية المحددة، وكذلك ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا، بصورة أشمل يقرر ما إذا كانت المؤسسة تحفظ بياناتها وحساباتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع المؤسسة المالي بصورة صحيحة وعادلة.⁶

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص45.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص7.

³ حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق 1993-1994، ص14.

⁴ توفيق سواد زاهرة، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص91.

⁵ زهير عيسى، تدقيق الحسابات والإجراءات العلمية، دار البداية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص09.

⁶ علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004، ص47.

وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة للتطور والانفتاح الاقتصادي:

1) الأهداف التقليدية¹:

- ✓ أبدأ رأي في محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات.
- ✓ التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات.
- ✓ إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه.
- ✓ التأكد أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية وفقا ما نص عليه المشرع.
- ✓

2) الأهداف الحديثة²:

- ✓ تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المسطرة.
- ✓ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا.
- ✓ تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل الحد على الإسراف.
- ✓ تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

ثالثا: خصائص التدقيق المحاسبي.

للتدقيق المحاسبي عدة خصائص نذكر منها:

- ✓ التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.
- ✓ مدى الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعية كأساس للتقييم والتقييد بها لأنها بمثابة مرشد ودليل المدقق.
- ✓ إن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية أي أن التدقيق هو وسيلة اتصال.
- ✓ المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي في محايد حول القوائم المالية.

رابعا: أنواع التدقيق المحاسبي.

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

1- من حيث القائم بعملية التدقيق:

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

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص7.

² علي حاج بكر، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مرجع سابق، ص47.

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

2- من حيث الالتزام بعملية التدقيق:¹

➤ **التدقيق الإلزامي:** قد تلزم المؤسسة بالتدقيق وفقا للقوانين التشريعية وغالبا ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق الحسابات للقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.

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

3- من حيث توقيت عملية التدقيق:²

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

➤ **التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يلزم إجراء عمليات الفحص والاختبارات على مدار السنة، ويتميز هذا النوع بتمتع المدقق للوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات ويطبق هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لما تتمتع به من تعدد وتعقد حجم المعاملات مما يصعب العمل في الأجل القصير.

4- من حيث نطاق عملية التدقيق:³

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

➤ **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على بعض المفردات المستهدفة دون غيرها كأن يعهد إلى تدقيق النقدية أو المخزون أو حسابات أخرى، مما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به.

5- من حيث مدى الفحص:⁴

➤ **التدقيق التفصيلي:** ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها من الأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة.

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

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

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص28.

³ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص31-32.

6- من حيث الغرض من عملية التدقيق:¹

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

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

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

تتيح أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمت عدت فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:

- إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التدقيق ومراقبة الأداء وتقييمه واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية وتوجيه الاستثمار لهذه المؤسسة من خلال تدقيق القوائم المالية.²
- متجني المخاطرة وتضم هذه للمجموعة المستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.³
- الجهات الحكومية تعتمد على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالت نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.⁴

- مقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة.⁵

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض الضريبة، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص14.

² محمد طاهر سالم، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لحضر بالواد، 2001، ص08.

³ صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرياح بورقلة، 2014، ص04.

⁴ المطارنة غسلان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص17.

⁵ محمد الطاهر السلمي، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مرجع سابق، ص08.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي.

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيروا على نهجها على كافة مراحل العمل، وأية مهنة يجب أن تكون فيها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة الذين يعملون فيها، ولمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف وتمثل إطاراً عاماً لتقييم نوعية وكفاءة العمل لفني¹، كما يجب التفرقة بين المعايير والإجراءات حيث أن المعيار وفقاً لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعية المطلوبة طبيعة التدقيق وأهدافه، أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها مدقق الحسابات خلال عمله.²

أولاً - قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي:

إن الأهمية التي تشغلها مهنة التدقيق المحاسبي قد فرضت على المدققين أن يتحلوا بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمدقق.³

1- تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق:

ويقصد بسلوك مهنة التدقيق بأنها "مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة".⁴

2- أهداف قواعد السلوك في مهنة التدقيق:⁵

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتدقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية.
- بعث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين والموكلة إليهم التزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

3- مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق:⁶

- الاستقلالية والنزاهة الموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، ص55.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص37.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان الأردن، 2009، ص76.

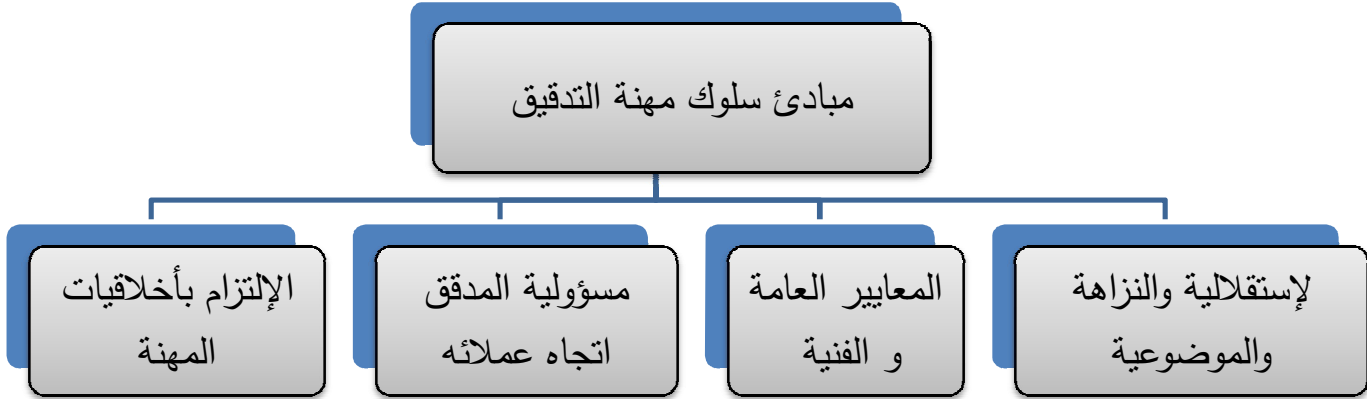
⁴ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الاسكندرية، 2007، ص210.

⁵ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص77.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص56.

- المعايير العامة والفنية كالكفاءة المهنية والعناية والجدية مع التخطيط والإشراف على كل المراحل.
 - مسؤولية المدقق اتجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات والاتفاق على الأتعاب المستحقة.
 - مسؤولية المدقق اتجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء وحماية المدققين عند التغييرات المقترحة.
 - مسؤوليات أخرى على المدقق الالتزام بها وأن تكون غر منافية لأخلاقيات المهنة المتعارف عليها.
- ويمكن إيجاز مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: مبادئ سلوك مهنة التدقيق



المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على المعلومات

ثانيا - معايير التدقيق المحاسبي:

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

1- المعايير العامة:

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية¹، وتشمل ثلاثة معايير وهي:²

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

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص55.

² إبراهيم شاهين، المحاسبة والمرجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت، 1995، ص20.

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.¹ وتشمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير نذكر منها باختصار:²

- 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 ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق.
- الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقدمة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي يكون من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

3- معايير إعداد التقرير:

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

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

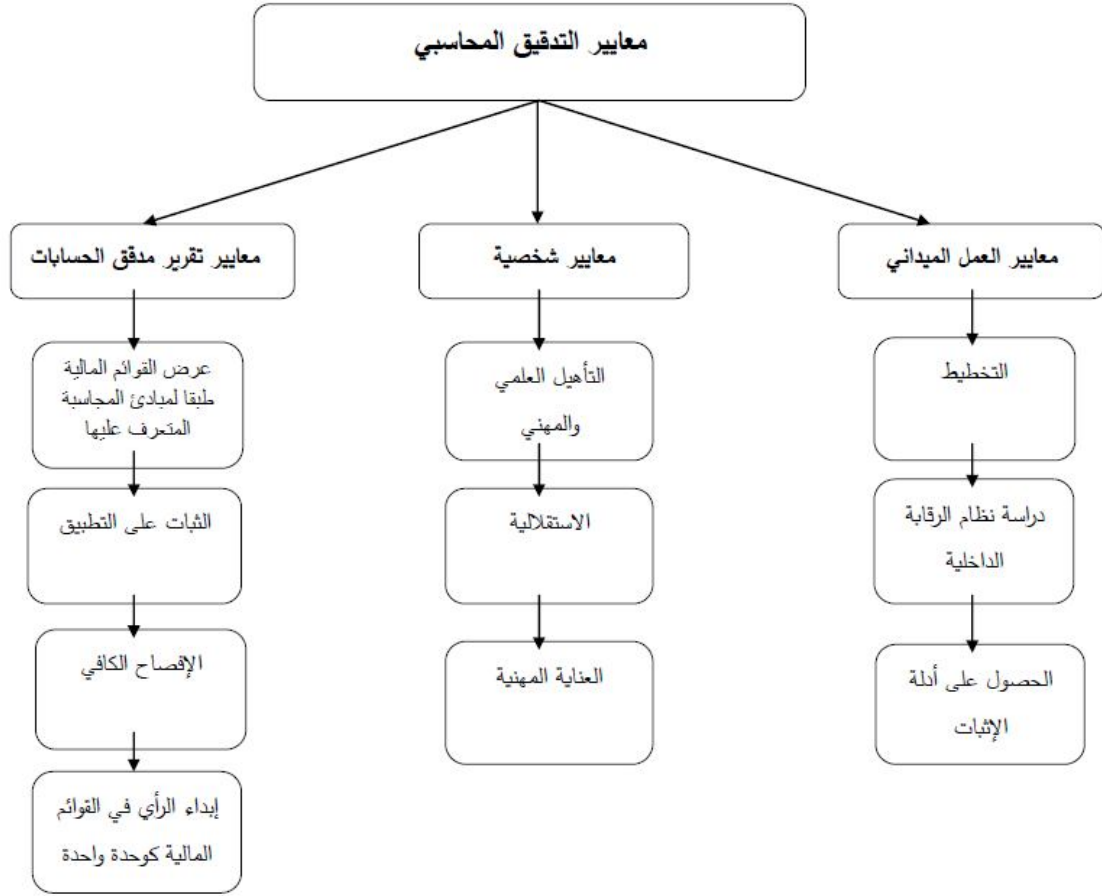
- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات.
- الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.
- يتضمن التقرير رأي المدقق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

ويمكن إيجاز معايير التدقيق المحاسبي في الشكل التالي:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، مرجع سابق، ص79.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص58.

الشكل 05 معايير التدقيق المحاسبي



ثالثاً- المراحل العملية للتدقيق المحاسبي:

يعتبر التدقيق عملية منظمة تتم من خلالها 5 مراحل متتابعة، وتحتوي كل مرحلة مجموعة من الخطوات يتبعها المدقق في أداء واجبه، وهي على النحو التالي:

أ-مرحلة الإجراءات الأولية :

يقوم العميل الاتصال بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، حتى يكون له الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أو لا، فضلاً عن تخطيط العملية بشكل مناسب أما أهم الخطوات نجد:¹

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفضه.
- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها.
- المعرفة الشاملة لمحل التدقيق باستعمال عدة فنيات كالإطلاع على الوثائق والمستندات وإجراء مقابلات، القيام بالزيارات الميدانية.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص38.

- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا مما جمعه من معلومات المعلومات شاملة حول المؤسسة المراد تدقيقها.

ب- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقبة الداخلية:

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقبة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية متعارف عليها، وذلك حتى يتأكد من صحة وسلامة النظام تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته وضعفه، وعليه تعد دراسة وتقييم نظام الرقبة الداخلية نقاط الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعداد البرنامج وتحديد حجم ونوعية الاختبارات وأدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها:¹

أما الخطوات التي ينتهجها في دراسة وتقييم نظام الرقبة الداخلية باختصار:²

- الفهم الجيد لهيكل نظام الرقبة الداخلية من النظام المحاسبي المدقق وأساليب الرقبة المعتمدة.
- تحديد مخاطر الرقبة لإمكان المدقق من معرفة نقاط الضعف ونقاط القوة لتسجيلها وتوثيقها مع أوراقه.
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها حتى تكون وسيلة فعالة للفحص.

ج- مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

يتمثل في الخطة المرسومة بناء على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقبة الداخلية، وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة وفعالية مع الوصول إلى إبداء رأي فني سليم،³ ويتمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها فحصا دقيقا ومفصلا ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدین، أما وضع وتصميم برنامج تدقيق الحسابات يهدف إلى:⁴

- تقييم العمل بين أعوان فريق التدقيق وتحديد دور مسؤولية كل منهم.
- معرفة العمل الذي تم فعلا وتحديد مدى استمرار عملية التدقيق أو انتهائها.
- تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية وكل خطوة.

د- مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات:

تعتبر من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، تقوم هذه المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية، ويتسنى من ورائها كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة، وأهم خطوات هذه المرحلة هي:

- الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات وحدوثها ووجودها، وتنحصر في الفحص التحليلي، تفاصيل العمليات المحاسبية والأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق ص60

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ص214-215.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص135.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة التقديد الشامل، مشكل التطبيق العملي المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2007، ص210-211.

- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي في محايد.

هـ - مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق "هو ملخص مكتوب يبيّن فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد حول صحة البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات"¹ أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتدقيق نجد:²

- العنوان المناسب، الجهة المرسل لها، الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفقرة التي تغطيها.
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة خطة وتنفيذ للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.
- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية محل التدقيق.
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية والحسابات المكونة لها من حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج، كما نذكر أن فهم الإجراءات العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن تكون ملما تماما بالجانب النظري سابقا ناهيك عن التمكن من الجانبين المحاسبي والقانوني سواء من النظام المحاسبي المتبع والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص والأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

والمتبع في المجال المحاسبي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي تركز عليها الأطراف المهتمة بالجانب المحاسبي والمالي هي قائمة المركز المالي أو ما تسمى بالميزانية وقائمة الدخل ما تسمى جدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على معظم الحسابات المعبرة عن الوضعية المالية والنشاط الممارس من طرف المؤسسة، والقوائم المالية هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم بإصاله للمهتمين به معبرا عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة.³

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة خصال بغية الوقوف على معلومات ذات درجة من المصدقية لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعليه ينبغي على كل حساب أن يعكس الآتي:⁴

- الكمال، يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
- الوجود، يعني الوجود الفعلي لعناصر القوائم المالية.
- الملكية، يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة للخصوم.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

² ابراهيم شاهين، المحاسبة والمرجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد الرابع، الكويت، 1990، ص 21.

³ طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار البيازوري، عمان الأردن، الطبعة الغربية، 2009، ص 311.

⁴ محمد بوتزين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 95.

-التقييم، أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

أولاً: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع مالياً في لحظة ممددة من الزمن، ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها،¹ وتتكون الميزانية المحاسبية من جانبين الأصول والخصوم محققة التوازن بينهما.

1- تدقيق حسابات الأصول

يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في بيانه رقم 1985/06 على أنه *منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي*،² كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة وأخرى متداولة وفي كل صنف على عدة حسابات.

1-1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة

أ- تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة:³

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك، كما يتزود المدقق بكشوف تفصيلية عن الأصول وما طرأ عليها من إضافات أو تخفيضات.
- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك كالفاتورة، العقود، تأكيدات أخرى.
- التأكد من كيفية تقييم الأصل وصحته بما يتضمن من ثمن اقتنائه مضافاً إليه جميع النفقات المتعلقة به حتى يصبح جاهزاً للاستعمال، مع مراعاة عدم الخلط بين النفقات الاستثمارية ونظيرتها الاستغلالية.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.
- التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات وهذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة.
- في حالة وجود استثمارات قيد التنفيذ يجب التحقق من الإسناد المحاسبي السليم لها عند كل مرحلة، مع إدراجه في حسابه الأصلي القابل للإهلاك عندما يصبح جاهزاً للاستعمال.

ب- تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير ملموسة

¹ طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 312.

² رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 85.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 219.

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء يتم في أجاله القانونية.¹
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها في الدفاتر المحاسبية.
- الاطلاع على الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تحديد حمايتها، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية.

1-2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة

أ- تدقيق حسابات المخزون

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

ب- تدقيق حسابات الحقوق المدينة

- الحصول على مصادقات تثبت صحت الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية،
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحقيتها في مؤونات موضوعة.⁴
- المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول على مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم خصم.
- التأكد من أن المحفظة المالية للأسهم والسندات عائدة لملكية المؤسسة بطريقة رسمية مدعومة بشهادات.
- في حالة انخفاض القيمة السوقية للسندات يتطلب تكوين مؤونة لإظهارها بالقيمة الحقيقية في الميزانية.
- التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الإطلاع على الضمانات.
- فحص الحسابات الجارية للشركاء والشريكات الحليفة ثم تسوية مساهمات الشركاء في الآجال القانونية.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات أكبر من نظيرتها المبيعات، مع فحص الضرائب المدفوعة مسبقا بحلول أجالها لتسويتها مع حسابها الأصلي.⁵

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص75.

² طلال محمد الجحاوي وآخرون، موجع سابق، ص166.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، مطبعة مزوار ، الوادي ، الجزائر ، 2001، ص79.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص105.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص202.

ج- تدقيق الحسابات النقدية

- القيام بجود النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة إلى النقص، الاختلاس والسرقة، وهذا بتجهيز محضر الجرد الذي يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقارنة النقدية لاستخراج الفروق.
- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت وإذا لم يكتشف السبب يتم معالجته.
- تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاصة بالقبض والصرف من الناحيتين الشكلية والموضوعية.
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقارنة البنكية وإجراء التسوية اللازمة.
- القيام بمراجعة قياسية للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها العمليات مع الخارج، بالعملة الصعبة، كما يجب التأكد من أسعار الصرف والفروق الناتجة عن ذلك من أجل التسوية.¹

2- تدقيق حسابات الخصوم

إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعها الأموال المملوكة والديون نجد النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع، وبالتالي فإن إعادة تقييم أو إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الملكية،² في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤسسة والتي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين.³

1-2- تدقيق حسابات الأموال المملوكة

- تختلف إجراءات تدقيق حساب رأس المال باختلاف الطبيعة القانونية للمؤسسة ومن أهمها:
- فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة والتأكد من وجود الإثباتات.
 - في حالة الشركات يتم الاطلاع على العقد التأسيسي وتعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في رأس المال.
 - الاطلاع على محاضر الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغيرات في رأس المال.⁴
 - التأكد من صحة تسجيل مختلف حسابات الاحتياطي وفقاً لقانون الشركات والعقد التأسيسي للشركة.
 - فحص كل الأمور القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفترة بقائها دون توزيع.
 - التفرقة بين مؤونة الخسائر المحتملة ومؤونة الأعباء الموزعة على عدة دورات مالية، مع معرفة سبب إنشاء
 - ومتابعة كل منهما ثم التأكد من صحت التقديرات المبرمجة و المعالجة المحاسبية لكلاهما.⁵

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 103.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 204.

³ طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 315.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 267.

⁵ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 104.

2-2- تدقيق حسابات الالتزامات

تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين: التزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية والممثلة عموما في السندات والقروض، أما الصنف الثاني هو التزامات قصيرة الأجل التي لا يتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة نجد منها حسابات الدائنين، أوراق الدفع، إيرادات محصلة مسبقا.... وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق.

أ- تدقيق حسابات الالتزامات الطويلة الأجل

- الاطلاع على النظام الداخلي للشركة ومحاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات واستهلاكها.
- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.
- التأكد من إظهار حساب القروض السندية كعنصر مستقل ضمن الالتزامات وليس في رأس المال.
- التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض ومكونات شروطه واعتماده من الجهة المسؤولة.¹

ب- تدقيق حسابات الالتزامات قصيرة الأجل

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء والإشعارات والمردودات عن طريق يومية المشتريات.
- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.
- الاطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة والتي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية.
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع والإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع ودفع المستحقات.
- دراسة القوائم المالية للشوكات الخليفة والفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأم هي محل التدقيق.²

ثانيا: إجراءات تدقيق حسابات التسيير

بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى مفردات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والإيرادات، علما أن هذه الحسابات تتميز عن سابقتها لكونها حسابات متناظرة وتفتح عند بداية كل دورة محاسبية وتغفل في نهايتها، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية:

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 246.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 248.

1- تدقيق حسابات المصاريف

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية المصاريف على أنها: "التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة التزاماتها أو (كليهما معا) والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمتكررة في الوحدة المحاسبية".¹

أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي ما يلي:

- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقة المخزون ومقارنتها مع الجرد المادي.
- التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات.
- التأكد من التمييز الفعلي بين المصاريف الاستغلالية ونظيرتها الرأسمالية التي تحمل على الأصول.
- التأكد من جدية الإنفاق وصحته بوجود مستند إثبات موجه للمؤسسة ويخص الدورة المالية المعنية، ويكون أصلا غير نسخة أو صورة، وفعليا غير وهميا (صوريا) ولم يستعمل لأكثر من مرة.
- الإطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.
- التأكد من التصريح والتسديد لمختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.
- الإطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الإطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين.²
- على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات السنوية وطريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها، كما يتم التأكد من المؤونات وكفايتها للأصل المكون لها.

ثالثا: إجراءات تدقيق حسابات النتائج

عند الانتهاء من عملية مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير يلجأ المدقق إلى التدقيق في صحت التسجيلات المتعلقة بحسابات النتائج.

يرى البعض أن حسابات النتائج الوسيطة والنهائية مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف والإيرادات، لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجودة لدى المدقق.³

- أما أهم إجراءات التدقيق المتعلقة بحسابات النتائج تتمثل في ما يلي:⁴
- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.

¹ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص88.

² الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة قسنطينة، الجزائر، 2001، ص48.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص59.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص317-318-319.

- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الاستغلال، كما يعتبر مؤشر في التحليل الاقتصادية وله دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.
 - التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
 - التأكد من نتيجة خارج الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط الغير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.
 - التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية وليست صورية، ويعتبر المدقق مسؤولاً إذا صادق عليها.
- التأكد من معدل الضريبة على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية، مع فحص المعدلات المنخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء واستغلالها.

المبحث الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية .

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية.

أولاً: قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:¹

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية سخرتها الإدارة الجبائية للأعوان المكلفين بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة ونرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية الممثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانياً: تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:²

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها التكميلية مع الإطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثاً: المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:³

بناءً على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة المتعلقة بالمفاهيم والمبادئ والفروض بشكل بديهي، وعليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص56.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص59.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص68.

أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في فهم المبادئ المحاسبية مع عدم الإخلال بها وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في المبادئ والفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن التحكم في هذه الأدوات فضلا عن الامتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون المدقق وتخلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم عن ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به ويصبح عمله قابلا للبطلان وهذا ما يتصد إليه المكلف بالضريبة، وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية".

المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية.

أولا: قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية:¹

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي لأزمها القانون التجاري الجزائري والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد 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".

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، والتي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثانيا: فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:²

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والمعبرة عن وضعية المركز المالي و حجم النشاط الفعلي الممارس من طرف المؤسسة طوال السنة، وعلى العون المدقق أن يكون حريص

¹ إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير الإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ص60.

² إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص65.

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 التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو بدون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى.

وعليه نرى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف وهذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد نقلها على استثمارات خاصة بالإدارة الجبائية، وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثا: فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:¹

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتجلى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الاعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات ملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الإثباتية التي تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، وعليه نستطيع القول أن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

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

أولا: قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية:²

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، وعليه العون المدقق يوجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا بجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حسابات رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

¹ خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 81.

² صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص 74.

ثانيا: قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية:¹

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية وهذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه والتي تختلف من قطاع إلى آخر، وعليه يوجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في المجال الصناعي، إلا أن المشرع الجزائري الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يوجهها العون المدقق عي كشف الأخطاء والتجاوزات التي تخفي الحجم الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، كما للعون المدقق بجوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مقيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها أنسب كطلب توضيحات من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج المعقدة، وهذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعقد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ثالثا: قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية:²

يمثل النشاط الخدمي في معظم دول العالم عنصر حيوي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وهذا بما يمتلكه هذا النشاط من قدرات هائلة في مجالات عديدة كنقل المسافرين أو نقل البضائع بكل الوسائل، لكن على العون المدقق التوصل إلى أساليب أخرى تمكنه من كشف التجاوزات والأخطاء التي يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي والتي تعتبر تهرب ضريبي، أما الإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يوجهها العون المدقق في أداء مهمته، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة وتختلف من قطاع خدمي لآخر:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستعمال الحساب المالي.
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص82

² صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص88.

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون.

كما يمكننا القول أن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلاً أو مضموناً.

ومن المناقشة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، يتضح من وجهة نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجم عن ذلك خلل في عملية التدقيق ويصبه عمله قابل للبطلان، وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية: "الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري لرقم الأعمال الذي يساهم في دعم الرقابة الجبائية".

المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي والتأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، كما أن هذه العملية تهتم بمختلف الضرائب والرسوم وبكل الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف أو النشاط الممارس وهذا من أجل تطهير الملفات الجبائية من كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو بدون قصد.¹

وقد عرفت الإدارة الجبائية التدقيق المحاسبي في منشوراتها على أنه: "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 التجارية الواجبة قانوناً، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"²

¹ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص 23.

² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 13.

وعليه فالتدقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة وصدق المحاسبة المطبقة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الإثباتية.

أما الإجراءات والخطوات العملية للتدقيق المحاسبي في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المدقق باحترامها وإتباعها وفقا للنصوص التشريعية المعمول بها، لكون ذلك يمثل ضمانات ممنوحة للمكلف من جهة واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة أخرى، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم كل ما يتعلق بالإجراءات والخطوات العملية التي يقوم به العون المدقق أثناء القيام بالمهمة المسندة إليه والتي نقسمها إلى ثلاثة مطالب وفقا لمراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

1-المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي.

إن عملية انتقاء الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استنادا إلى بعض الأسس والمعايير تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك، ومن أهمها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضئيل مقارنة مع رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط المزاوم.
- الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تنطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير وملفات للانتباه.
- استغلال المعلومات الواردة من مكتب مقارنة المعلومات وحتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة.
- استعمال طرق تدليسية وكشف اغفالات وتجاوزات في تصريحات المكلفين من طرق الرقابة الشاملة.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي للمكلف مهما كان نشاطه دون تطابقها مع تصريحاته.

وبعد انتقاء الملفات المراد مراجعتها تسند مهمة التدقيق إلى الأجهزة المخولة لها قانونا بذلك لتسلم المهام إلى الأعوان المدققين بواسطة إشعار من طرف رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات للقيام ببعض الإجراءات، ليتسنى لهم ممارسة مهامهم وتكون لديهم صورة مستوفية عن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتحضير الأرضية المناسبة للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه من طرف العون المكلف بالتدقيق.

أولاً: توفر أدوات التدقيق المحاسبي

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملما بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له وحق لدى الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، وهذا من أجل نجاح المهمة المسندة إليه، وتنحصر أهم هذه الأدوات فيما يلي:

1- دليل المدقق في المحاسبة

لقد أصدرت المديرية العامة للضرائب DGI في سنة 1994م دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية وهذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث والمراجعات DRV التابعة لها، ويعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه، يكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعدلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام وبالرقابة الجبائية بشكل خاص.

كما يهدف هذا الدليل للمساهمة في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والادارة الجبائية ويجب على كل التساؤلات التي تخطر ببال العون المدقق فيما يتعلق بكل الخطوات والإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المحاسبة، وعليه يعتبر دليل المدقق موجه أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزمه بعدم التقصير في عمله والاهتمام بكل القواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق وأن يكون أكثر اطلاع على امتيازات حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها:

- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
- التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للقانون الجبائي.
- الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.
- طرق الرقابة الجبائية وإعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة.
- التبليغ بنتائج التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

2- القوانين الجبائية وتحيينها

إن التشريع الجبائي الجزائري يعتمد في مواده على لغة بسيطة ومتناسقة، من خلالها التقرب إلى المكلفين بالضريبة وتسهيل إجراءات التزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية.

كما تحضى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة باعتبارها وسيلة معلوماتية موجهة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، وعليه نرى أن القوانين الجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها من وسائل بشرية ومادية ومالية وذلك لضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

كما أشير أن التشريع الجبائي الجيد والمنسجم عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا واسعا للتهرب الضريبي، وبالتالي يجب إحكام صياغة النصوص التشريعية بشكل مبسط يهدف إلى إزالة الغموض والابتعاد عن التأويلات والتفسيرات الخاطئة، حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي يستخدمها لصالحه، وهذا بهدف سد منافذ التهرب الضريبي أو حتى التفكير فيه، بالإضافة إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القواعد القانونية حتى تتمكن

من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

في حين نجد النظام الضريبي الجزائري يعتمد في بنيته على 5 قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري ومستمر عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002م بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون رقم 01-21،¹ والذي يمثل كل الإجراءات الجبائية المستخلصة من القوانين الضريبية، وقد ساهم هذا القانون بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل والإجراءات المتعلقة بالمجالات الضريبية العديدة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية حسابها وتحصيل لضرائب والرسوم الناتجة عنها مع التطرق إلى إجراءات المنازعات والرقابة الجبائية وغيرها من التقنيات الضريبية الأخرى.

كما تحضى النصوص القانونية للإدارة الجبائية بعناية خاصة باعتبارها وسيلة معلوماتية موجهة للمكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية على حد سواء، لأن النصوص التشريعية تعتبر الإطار القانوني لكل تصرف تقوم به إدارة الضرائب ويجب أن تعتمد تلك التصرفات على الإرساء القانوني الواضح مع تفادي التأويلات المفرطة.²

3- المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها³

تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي 1953م على أنها: "فن تسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة مميزة وبشكل نقدي للعمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير النتائج المترتبة عنها".

إن الهدف الرئيسي يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

وزيادة على ذلك نجد المبادئ والفروض المحاسبية من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في:

¹ القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2004/12/23م، ص03.

² ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص12.

³ طلال محمد الججاوي وآخرون، مرجع سابق، ص31-39.

3-1- المبادئ المحاسبية

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد والأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته، وقد تتم المبادئ المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والملخصة فيما يلي:

- أ- مبدأ الكلفة التاريخية: يقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية.
- ب- مبدأ تحقق الإيراد: يقصد به أن الإيراد يتحقق في المؤسسة حسب طبيعة النشاط ويسجل بالدفاتر المحاسبية.
- ج- مبدأ المقابلة: كل المصاريف التي تتعلق بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها منه للمدة التي تحقق فيها.
- د- مبدأ الإفصاح: يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي القوائم المالية.

3-2- الفروض المحاسبية

تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ ويتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف والأحداث المحيطة أو تشيبتها وبتاء أفكار أو مفاهيم في ضوءها لتساعد على تحقيق الأهداف أو التوصل إليها، أما الفروض المحاسبية نذكرها بإيجاز فيما يلي:¹

- أ- فرض الوحدة المحاسبية المستقلة: والتي بموجبها نفترض بأن الوحدة الاقتصادية (محاسبياً) مستقلة عن الملاك وعليه يتم تحديد النشاطات الاقتصادية الخاصة بهذه الوحدة لتتم معالجتها المحاسبية بشكل مستقل، وهذا لكونها تعتبر شخصية معنوية كوحدة تنظيمية تقوم بقياس نتائج عملياتها دون إدراج نشاطات أصحاب المشروع.
- ب- فرض الاستمرارية: نفترض بأن الشركة مستمرة في ممارسة نشاطها إلى مدة غير محددة، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات مصلحة بالمشروع من جهة وينعكس على تنظيم العمل المحاسبي وإعداد القوائم المالية من جهة أخرى، لأن الاستمرارية ترتبط بالشخصية المعنوية المستقلة للمشروع وليس بحياة ملاكه.
- ج- فرض الدورة المحاسبية: بهذا الفرض يتم تقسيم العمر الكلي للشركة إلى فترات متساوية (مثلاً سنة) بهدف إعداد القوائم المالية ومنه يتطلب الحاجة إلى بيانات دورية عن المشروع لغرض اتخاذ القرارات بشكل سليم، كما يستلزم تطبيق محاسبة الإيرادات والمصاريف من جهة ومحاسبة الأصول والخصوم من جهة أخرى.
- د- فرض ثبات وحدة القياس النقدي: يبين هذا الفرض أن العمليات التي تسجل بالدفاتر المحاسبية هي التي تعبر عنها بواسطة النقد، وأن وحدة النقد تعتبر كوحدة قياس قابلة في المحاسبة مع ربط مختلف العمليات والأنشطة بتعبير نقدي موحد كما يسمح لنا بإجراء مقارنات والتنبؤ للمستقبل بهدف اتخاذ قرارات سليمة.

ثانياً: الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي

¹ طلال محمد الحجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 57.

بعدها يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

1- سحب الملف الجبائي من المفتشية.¹

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف.

2- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء عملية التدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار.²

يرفق الأشعار بميثاق المكلف في أجل عشرة (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار الذي يمنحه القانون للمكلف في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية.

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:³

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

ثالثاً - ملئ استمارات التدقيق المحاسبي⁴

بناء على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسه التقادم، يقوم العون المدقق بمأ الاستمارتين الأساسيتين وهما:

¹ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص13.

² عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص36.

³ Claude, Laurent, contrôle fiscale- la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 :page 23

⁴ عبد الرزاق محمد عثمان، نفس الموجه السابق، ص39.

1- الحالة المقارنة للميزانيات: تحتوي هذه الوثيقة على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق.

2- كشف المحاسبة: تملأ هذه الوثيقة وفقا لجداول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم.

وهذا من أجل تحديد 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 الربح المحققة وغيرها من البيانات المدونة الذي يحرص عليها هاذين الكشفيين على تحقيقها.

2-المطلب الثاني:المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي¹

بعد انقضاء الأجل المحدد قانونا للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق لمباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التدقيق، حيث يقوم بفحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولا ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

أولا: التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

يكون التدقيق في هذه الحالة من خلال القيام بالمعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق.

1-طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية²

-الدفاتر المحاسبية القانونية: وهي الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد.

-الوثائق الختامية: وهي المخرجات التي يعدها المحاسب وتمثل في الميزانية المحاسبية الختامية، جدول حسابات النتائج.

-الوثائق الإثباتية: لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة كالفواتير إضافة إلى إثباتات أخرى.

¹ طلال محمد الجحاوي وآخرون، مرجع سابق، ص311.

² المادة 02، الفقرة 1/320، المتعلقة بالوثائق المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

2- فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية¹

بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على العون المدقق أن يقوم بفحصها شكلا قبل التطرق إلى مضمونها، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير أي أن تكون محاسبة منتظمة، صادقة ومثبتة ومقنعة.

ثانيا: التدقيق في المحاسبة من حيث المضمون²

1- تدقيق حسابات الميزانية: تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات الخصوم، مما يسمح للعون المدقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلي الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

أ- تدقيق حسابات الأصول:

*تدقيق حسابات الاستثمارات:

- الإطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى وإن تمت في فترة متقدمة.
 - في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها.
 - التأكد من صحت التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار وهي.
 - الأراضي عموما غير قابلة للتدني والهلاك نظرا للعامل الزمني وعلى العون المدقق التأكد من ذلك.
- *تدقيق حسابات الإهلاكات:

- نسب الإهلاكات المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح.
- على العون المدقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالإهلاك.

*تدقيق حسابات المخزون:

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم على القيمة المضافة المسترجع وهامش الربح.

¹ Lucien Mehl, sciences et techniques fiscale P-U-F, Paris, 2001, page59.

² صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص32.

***تدقيق حسابات المدينون:**

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها يطلب مصادقات من الجهة المعنية.
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.
- التأكد من صحت المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا بتوفر الوثائق الإثباتية.

*** تدقيق حسابات ديون الزبائن¹**

- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.
- الإطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.
- التحقق من صحت الحسابات مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني.

*** تدقيق الحسابات النقدية:**

- التأكد من صحت العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة والبنك.
- الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين.
- لما يكون رصيد الصندوق دائن يتم التأكد من كل السجلات دون إهمال أو عدم الترحيل.

ب- تدقيق حسابات الخصوم:²

***تدقيق حسابات الأموال الخاصة: حيث تتمثل فيما يلي:**

- فحص حساب رأس المال والتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات.
- فحص حساب الإحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين.
- تدقيق حساب الأرباح الخاضع لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقتة شكلا ومضمونا للشروط.

¹ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، نفس المرجع السابق، ص34.

² مصطفى العثماني نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير المركز الجامعي المدية الجزائر 2008 ص75.

* تدقيق حسابات الديون: تتمثل فيما يلي:

- تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل وحسابات الديون القصيرة الأجل، بطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات السابقة للتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية.

2- تدقيق حسابات التسيير:¹

يقوم العون المدقق بالتأكد من صحت المصاريف التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفيها المصاريف والايادات، وهذا بكشف التجاوزات والإغفالات.

أ- تدقيق حسابات المصاريف:

* تدقيق حسابات المشتريات المستهلكة:

- الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وغالبا ما يكون هذا النوع من قبل المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم.

- التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصاحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناجمة عن المبيعات.

* تدقيق حسابات استهلاكات السلع: لتدقيق هذا الحساب يجب على العون المدقق أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها. * تسجيل حسابات المصاريف القابلة للخصم: على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- تدقيق حسابات الإيرادات:

* تدقيق حسابات المبيعات: ويكون هذا التدقيق عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل العمليات المقيدة.

* تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى: يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال وغالبا ما تكون استثنائية كتأجير ممتلكاتها، فعلى العون المدقق التأكد من ذلك.

ثالثا: إعادة تأسيس الواقعة المنشئة للضريبة

يعتمد العون المدقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي وتتمثل فيما يلي:

- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع.
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء.
 - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة.
- كما خول المشرع للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في تقدير رقم الأعمال، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الفعلي الممارس من طرف المكلف.

3-المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي.

أولاً: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة¹

- 1-قبول المحاسبة: وعليه إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات:
 - أ-قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، وهذا بدون إجراء أي تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.
 - ب-قبول سنوي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة.
- 2- رفض المحاسبة: قد يخلص للعون المدقق إلى رفض المحاسبة نظراً لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها ويكون في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك للدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

ثانياً: تبليغ النتائج المتوصل إليها²

- 1-التبليغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً جيداً ومصاغاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسجيل هذا الإشعار للمكلف شخصياً مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، كما حدد المشرع أربعين (40) يوماً تسمح للمكلف الرد على التبليغ.
- 2-التبليغ النهائي: عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، ويكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما:
 - إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة وهنا يعتبر قبوله ضمنياً.
 - إما المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانوناً، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق.

¹ إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي ليبيا، ص19.

² إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص23.

ثالثا: تحرير التقرير لعملية التدقيق في المحاسبة¹

1-البطاقة التلخيصية: تعتبر هذه البطاقة استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة.

2-التقرير النهائي لعملية التدقيق: يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها العون المدقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا.

- وجه التقرير، ويضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة.
- عموميات عن المكلف، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية.
- إجراءات التدقيق، التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة.

¹ إدريس عبد السلام شتوي، نفس المرجع السابق، ص26.

خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي الذي تنزف حقوق الخزينة العمومية، وهذا عن طريق أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعتبر أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد و هذا للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و العمل على كشف الحقائق والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقييمها لكون طبيعة النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي رقابي.

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التحقيق التي تعتبر ذخيره المستعملة في أداء هذه المهمة وهذا من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة ، القوانين الجبائية و تجسيد المبادئ و الفروض المحاسبية ، ثم فخص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي ، الممثل في رقم الاعمال، بمختلف أشكاله الممارسة تجاري، الصناعي، والخدمي.

يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من مدى صدق التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين، كما أن هذه الوسيلة تستخدم في تطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من طرف المكلفين بالضريبة، أما هذه الوظيفة المقدمة للأعوان المدققين والمؤهلين قانونيا لما تحتوي على عدة مراحل وإجراءات عملية تصنف إلى 3 مراحل المرحلة التحضيرية ، الميدانية و الختامية، على العون المدقق الالتزام بكل المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث

تمهيد

تسند الإدارة الجبائية مهمة التدقيق في محاسبة المكلف للمدقق الذي يسعى جاهدا للتأكد من صحة وسلامة التصريحات الجبائية للمكلف، هذا الأخير الذي يسعى جاهدا للتهرب من دفع الضريبة ، يعتمد المدقق خلال قيامه بالتدقيق في محاسبة المكلف على القوانين الجبائية والعمل بما تنص عليه، وعدم الإخلال بها، كما يجب أن يتمتع بمهارة وتكوين عالي في مجال المحاسبة وتمكنه من مبادئها لأن التدقيق متعلق بالمحاسبة .وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث سنقوم باستعراضها.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المستقبلية

في هذا البحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية والممثلة في مركز الضرائب لولاية البويرة التي هي مصلحة مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية لولاية البويرة وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها التنظيمي، إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية والمهام المخولة إليها.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب ومركز الضرائب لولاية البويرة

تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال تلك الفترة، في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هيكلها، قصد تحقيق هذه الغاية، تم إنشاء هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة، تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير، الرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها.

أولاً: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة

تأسست المديرية الولائية ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23-02-1991 المتضمن إختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم وتضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

ثانياً: نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة

كشف وزير المالية الجزائرية السابق "كريم جودي" عن إجراءات جديدة تتضمن مباشرتها من أجل عصرنه إدارة الضرائب على رأسها مراكز الحوارية للضرائب من أجل تقرب الإدارة الجبائية من الأطراف المعنية يدفع الضرائب في أماكن مزاوله نشاطهم الاقتصادية غير أنه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني واقتصر وجودها على بعض المناطق.

المطلب الثاني: تعريف مركز الضرائب لولاية البويرة والضرائب المسيرة من قبله

أولاً: تعريف مركز الضرائب لولاية البويرة

يعتبر مركز الضرائب لولاية البويرة من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيها يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التناعية التي تتجاوز سلطة رئيسها، حيث يتجاوز رقم الأعمال السنوي 30 مليون دينار والمكلفين الذين يختارون الخضوع للنظام الحقيقي بعد تقديم طلب التصريح السنوي.

ويتكفل هذا المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (شركات وأشخاص طبيعيين) لفرض ضريبة غير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي تتكفل بتسيير ملفات الخاضعين للضريبة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 100.000.000 دج بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، ويختص مركز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.

ثانياً: الضرائب المسيرة من قبل مركز الضرائب

مركز الضرائب يسير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف باستثناء الرسم العقاري الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسير من قبل مفتشيات خاصة، وفي هذا الإطار شرع في إقامة نظام تصريحي وحيد ومركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة، وبالنسبة للمكلفين الصغار يرخص بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها.

ويمكن أن نضيف أنه في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع خارج اختصاص مركز الضرائب فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب من قبل مركز سكن المسير.

المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب

ينضم مركز الضرائب ثلاث مصالح أساسية وقباضة ومصطلحتين، وتنحصر مهام كل مصلحة فيما يلي:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمراقبة عليه بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضرائب للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة الحسابات.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكلف بما يلي:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحاصل تقسيمي دوري.

3- المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بما يلي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتائج فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

4- المصلحة الرئيسية لتحصيل (القباضة): وتكلف بما يلي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

5- مصلحة الإستقبال والإعلام:

- تحت سلطة رئيس مركز وتكلف بما يلي:
- تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضريبة.

6- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: وتكلف بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

دراسة مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتفرع هذه المصلحة إلى أربع مصالح فرعية هي:

❖ مصلحة البحث عن المادة الخاضعة: تعمل على شكل فرق وتكلفة بما يلي:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع.
- تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات الصحيحة.

❖ **مصلحة التدخلات:** وتعمل على الشكل فرق وتكلف ب :

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وإنجاز في عين المكان كل المعائنات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.
- مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة ومراقبتهم على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات.

❖ **مصلحة المراقبة الجبائية:** تتكفل هذه المصلحة بما يلي:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعيات إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

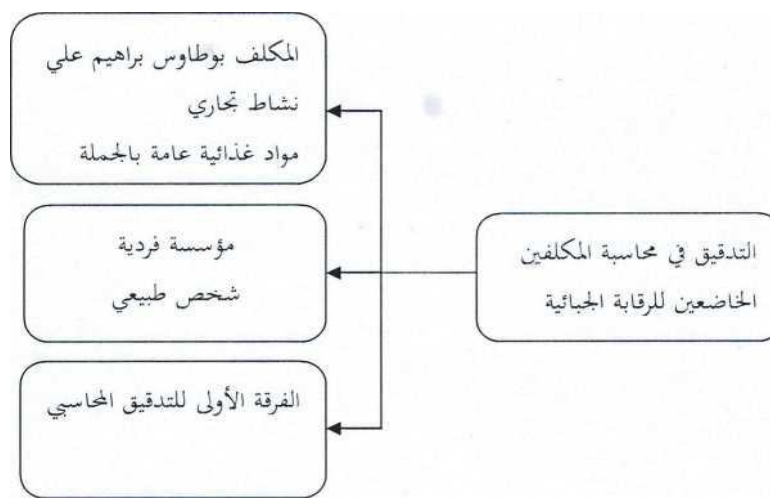
❖ **مصلحة مراقبة الوثائق:** وتكلف ب:

- المقارنة بين التصريجات الجبائية الشهرية G50 والتصريجات الجبائية السنوية.
- المقارنة بين كشف الحسابات البنكي والتصريجات الجبائية.
- مراقبة جدول استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة فواتير البيع والشراء.
- مراقبة الامتيازات الجبائية ومدى احترام المدة الممنوحة.

3-المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية

انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية البويرة وبالتحديد وبالتحديد لمصلحة الرقابة والبحث الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث و هذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعة من طرفنا، تم اختيار ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية و بالأخص التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ،و الشكل التالي يوضح نموذج الدراسة الميدانية للبحث:

الشكل رقم 06 نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله،و التي تنحصر في جلب الملف الجبائي بالتأكد من وجود "وثيقة التصريح بالوجود خاصة بالمكلف"¹ على مستوى مركز الضرائب التابع لها و دراسته.

1- التعرف على الهوية الجبائية:

المكلف السيد ب براهيم المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 17.000.000 دج الكائن مقرها بولاية البويرة، و تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة وبالتحديد التسليم الفوري للحوم، كما تم إنشاء المؤسسة بتاريخ 2005/02/22 و يشرف على إدارتها صاحبها شخصيا، أما TVA الرسم على القيمة المضافة ، TAP خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني

¹ انظر الملحق رقم 01

IRG الضريبة على الدخل الإجمالي في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي 2016-2017-2018، و القضية منجزة من الفرقة الأولى.

2- الإجراءات التمهيدية:

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف السيد ب ابراهيم قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:
إرسال "إشعار بالتدقيق"¹ في المحاسبة رقم 52/019 الصادر بتاريخ 2019/02/05 إلى المكلف السيد ب ابراهيم ومرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.

سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسيرة للملف مقابل وصول استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن استغلال.
فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، و الإطلاع على مواعيد اكتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها.

نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية.

المملوءة من طرف مركز الضرائب و التي تعتبر "وثيقة تليخيصية- G50"² فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفي مع TVA الرسم على القيمة المضافة، TAP كالرسم على النشاط المهني الرسوم المتعلقة به مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية وحسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمرن أن تحدث من طرف المكلف.

¹ انظر الملحق رقم 02.

² انظر الملحق رقم 03

الجدول رقم 01 : حالة مقارنة الميزانيات

الوحدة: دج

2018/12/31	2017/12/31	2016/12/31	2015/12/31	السنوات البيانات
27.980.000	21.680.000	24.500.000	25.000.000	تجهيزات الانتاج
7.980.220	8.920.100	11.000.000	-	المخزونات
6.040.235	1.057.900	-	6.000.000	الحقوق
-	-	-	-	نتيجة الدورة خسارة
42.000.455	31.658.000	35.500.000	31.000.000	اجمالي الاصول
17.000.000	17.000.000	17.000.000	17.000.000	رأس المال
100.000	100.000	100.000	-	احتياطات
2.000.000	1.100.000	2.000.000	2.500.000	قروض
15.699.975	12.350.000	12.500.000	7.500.000	موردون
7.200.480	1.108.000	3.900.000	4.000.000	نتيجة الدورة ربح
42.000.455	31.658.000	35.500.000	31.000.000	إجمالي الخصوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ب ابراهيم ،مركز الضرائب لولاية البويرة، سنة 2019

الجدول رقم 02 : كشف المحاسبة

الوحدة: دج

2018	2017	2016	2015	السنوات البيان
32.599.650	24.520.000	21.000.000	26.435.000	الانتاج المباع
-	-	3.004.800	3.525.446	الانتاج المخزون
4.342.105	-	1.300.000	565.362	إنتاج مؤسسة لحاجتها
-	-	1.520.960	-	خدمات مقدمة
36.941.755	24.520.000	26.825.760	30.525.808	مجموع الدائن
21.720.366	16.980.000	16.200.680	19.135.000	مواد ولوازم مستهلكة
770.454	340.000	1.300.080	865.376	خدمات
22.490.820	17.320.000	17.500.760	20.000.376	مجموع المدين
14.450.935	7.200.000	9.325.000	10.525.432	تحويل تكاليف استغلال
-	-	-	-	تحويل تكاليف استغلال
14.450.935	7.200.000	9.325.000	10.525.432	مجموع الدائن
1.200.000	1.721.106	968.393	1.132.500	مصاريف مستخدمين
1.647.148	261.021	180.000	161.325	ضرائب ورسوم
156.700	-	30.000	985.000	مصاريف متنوعة
4246.607	4.246.607	4.246.607	4.246.607	اهتلاكات
7.250.455	6.200.000	5.425.000	6.525.432	مجموع المدين
7.200.480	1.000.000	3.900.000	4.000.000	نتيجة الاستغلال
-	108.000	.-	-	نواتج أخرى
7.200.480	1.108.000	3.900.000	4.000.000	الربح الصافي

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ب ابراهيم، مركز الضرائب لولاية البويرة، سنة 2019

من خلال ملء الاستمارات من طرف فرقة التدقيق، تبين أن المؤسسة حققت أرباح خلال السنوات المعنية بالتدقيق، و كان هناك اختلاف في النتائج من سنة لأخرى، و من خلال تسجيل لمختلف مبالغ الحسابات الخاصة بالأربع سنوات

المعنية بالتحقيق، هذا ما يسهل من قدرة فرقة التحقيق على التمعن ، ومعرفة مختلف التغيرات التي طرأت على نشاط المؤسسة .

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة 4 أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الجبائي للمكلف السيد براهيم من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى، و التي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

أولاً: التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 348/19 الصادر بتاريخ 2019/05/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تخص عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة تعرض الأحداث كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة رقم 19 بتاريخ 2019/02/19 يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 9 و 10 (دفتر اليومية و دفتر الجرد).
- تم استدعاء المكلف السيد براهيم عن طريق إخطار موصى عليه تحت رقم 95 بتاريخ 2019/05/02 وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية.
- القيام بعدة أبحاث و طلب معلومات لرشف النشاط الفعلي للمكلف و ممتلكاته لكونه شخص طبيعي أهمها:

- الاتصال المباشر بالإقامات الجامعية كزبائن مهمين يتعام معهم المكلف بهدف كشف رقم الأعمال الحقيقي وهذا عن طريق جمع فواتير المبيعات المحرر من طرف المكلف نفسه.
- البحث عن الممتلكات العقارية للمكلف من المحافظة العقارية التابعة لها فكانت دون جدوى.
- بعد فحص الكشوفات و جمع البيانات وجد العون المدقق عدة تجاوزات و اغفالات أهمها:
- وجود مقبوضات بنكية غير مصرح بها، وذلك خلال سنة 2017 و بقيمة 11.960.670 دج خارج الرسم، و تم اكتشافها من خلال فحص الكشف البنكي المتحصل عليه من البنك الخارجي BEA
- وجود فواتير غير صحيحة، وخاصة بسنة 2015، و بقيمة 13.909.828,57 دج.
- أعباء خاصة بسنة 2014، و تم إضافتها لأعباء سنة 2015، و بقيمة 1.273.860 دج، والذي يعاد إدماجها لأرباح سنة 2015.
- وجود مشتريات خاصة بسنة 2016، غير مصرح بها، و بقيمة 1.317.000 دج، حيث قام ببيع هذه المشتريات و لم يتم بتصريحها بقيمة 10.879.500 دج في نفس السنة.

- مقبوضات غير مصرحة بقيمة 9.620.350 دج لسنة 2018.
- إدخال مصاريف شخصية ضمن التكاليف المخصصة من أرباح المؤسسة لسنة 2018، وتمثلة في 2.500.000 دج.

و بعد ك هذه التجاوزات و الإغفالات على مستوى الكشوفات، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف. شكلا و مضمونا طبقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

1-إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع

من خلال هذه المرحلة تم إعادة تشكيل الأسس الضريبية، من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال، بإضافة المقبوضات الغير مصرح بها لسنة 2017، وإضافة المشتريات الغير مصرحة والخاصة بسنة 2016، وذلك من خلال الجدول التالي.

الوحدة دج

جدول رقم : (03) الفروقات في رقم الأعمال:

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
32.599.650	24.520.000	21.000.000	26.435.000	رقم أعمال مصرح I
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	رقم أعمال غير مصرح II
42.220.000	36.480.670	31.879.500	26.435.000	رقم أعمال معاد تشكيله III = I+II
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	رقم أعمال المضاف I-III = II
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	رقم أعمال المضاف I-III = II

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول السابق تم استخراج الانحرافات في رقم الأعمال، بين ما هو مصرح به، وبين ما تم اكتشافه من طرف فرقة التحقيق وذلك اعتماد على الكشوفات البنكية وما تم استخراجه من مقبوضات غير مصرحة سنوات 2017، و 2018، ومشتريات غير مصرح بها لسنة 2016.

2-تسوية الرسم على النشاط المهني:

تم تحديد الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على النشاط المهني وتكون ملخصة في " الوثيقة التصريح بالأرباح المهنية (G11)"¹ من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04): جدول الحقوق والغرامات الخاصة ب TAP

الوحدة دج

السنوات البيانات	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المصرح به	26.435.000	21.000.000	24.520.000	32.599.650
رقم الأعمال المعاد تشكيله	26.435.000	31.879.500	36.480.670	42.220.000
I-II الفروقات	-	10.879.500	11.960.670	9.620.350
معدل الضريبة	2%	2%	2%	2%
الزيادات	-	217.590	239.213,4	192.407
معدل العقوبة	-	25%	25%	15%
مبلغ العقوبة	-	54.397,5	59.803,35	28.861,05
مجموع الحقوق	-	271.987,5	299.016,75	221.268,05

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول المبين أعلاه تم استخراج الفروقات الغير مصرح بها من رقم الأعمال، وتم اخضاعها لرسم على النشاط المهني، مضافا إليها غرامات الوعاء والتي حسابها وفق السلم التالي:

- أقل من 50000 دج، يتم فرض غرامة وعاء بنسبة 10% على الضرائب والحقوق المعاد تأسيسها والتي تقل عن 50000 دج.

- فرض غرامة للوعاء بنسبة 15% إذا كانت قيمة الضرائب والحقوق المعاد تأسيسها تتراوح بين 50000 دج و 200000 دج.

¹ انظر الملحق رقم 04

- فرض غرامة وعاء بنسبة 25% إذا كانت قيمة الضرائب والحقوق المعاد تأسيسها أجر من 200.000 دج.

3-تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من طرف المكلف إن أما للحوام الحمراء فهي فواتير البيع المتعلقة بالدجاج فقط هي الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % تكون في سنة 2015 و 2016 وقد تم تعديل القانون في سنة 2017 و 2018 فأصبح الرسم على القيمة المضافة 19 % .

جدول رقم:تسوية الرسم على القيمة المضافة-الوحدة(دج-)

ويتم ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم (05): جدول الحقوق والغرامات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA الوحدة دج

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
32.599.650	24.520.000	21.000.000	26.435.000	رقم الأعمال المصرح به
42.220.000	36.480.670	31.879.500	26.435.000	رقم الأعمال المشكل
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	الفروقات
19%	19%	17%	17%	معدل الرسم
1.827.866,5	2.272.527,3	1.849.515	-	مبلغ الزيادات
25%	25%	25%	-	معدل العقوبة
456.966,62	568.131,82	462.378,75	-	مبلغ العقوبة
2.284.833,12	2.840.659,12	2.311.893,75	-	مجموع الحقوق

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول السابق، فإن فرقة التحقيق قامت باستخراج الفروق المبينة أعلاه، وخاصة بسنوات 2016، 2017، 2018.

4- تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي

تم تحديد رقم الأعمال بوثيقة " الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي " ¹ بناء على رقم الأعمال المحقق و نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية، % بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي قدره العون المدقق سبعة أما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة.

4-1- التعديلات على الأرباح**جدول رقم: (06) جدول التعديلات على الأرباح:**

الوحدة دج.

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	رقم الأعمال المتهرب منه
%7	%7	%7	%7	الهامش الصافي
673.424,5	837.246,9	761.565	-	تعديل الأرباح على
-	-	-	% 7 X 13.909.828,57 973.688=	تعديلات الفواتير على
673.424,5	837.246,9	761.565	973.688	مجموع التعديلات

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

تم أخذ هامش ربح بنسبة 7% على رقم الأعمال الغير مصرح، وعلى المقبوضات الغير مصرحة.

¹ انظر الملحق رقم 05.

4-2- تحديد الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

جدول رقم (07): جدول الربح الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي IRG

الوحدة دج.

السنوات	2015	2016	2017	2018
البيانات				
الربح المصرح به	4.000.000	3.900.000	1.108.000	7.200.480
الأعباء المعاد دمجها	1.273.860	-	-	2.500.000
تعديل على الأرباح	973.688	761.565	837.246,9	673.424,5
الربح المعاد تشكيله	6.247.548	4.661.565	1.945.246,9	9.700.480

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

إن الأعباء التي يمكن خصمها من الأرباح ، و المعاد استخراجها تتمثل في الرسم على النشاط المهني فقط، لأنه باقي الضرائب ، والرسم لا يمكن خصمها من الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

وإن معدل الضريبة على الدخل الإجمالي، هي تصاعدية ويتم فرض حسب الشرائح، وهي مذكورة في المادة

104 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة

3-4- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي المعتمد تأسيسه:

جدول رقم (08) جدول الضريبة على الدخل الاجمالي IRG المعاد تأسيسه

- الوحدة دج.

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
9.700.480	1.945.246,9	4.661.565	6.247.548	الربح المعاد تشكيكه A
192.407	239.213,4	217.590	-	الرسم على نشاط المهني B
9.508.073	1.706.033,5	4.443.975	6.247.548	الأساس الخاضع لضريبة C=A-B
7.200.480	1.108.000	3.900.000	4.000.000	الربح المصرح به D
2.307.593	93.870	167.208	247.548	الفروقات E=C-D
807.657,55	93.87.	16.720,8	49.509,6	الحقوق المستخرجة
%25	%10.	%10	%10	معدل الغرامة
201.914,38	938,7-	1.672,08	4.950,96	مبلغ الغرامة
1.00.9571,93	10.325,7-	18.392,88	54.460,56	الحقوق الواجب الدفع

- المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول السابق قامت فرقة التحقيق بإعادة تأسيس الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي IRG، مع إضافة غرامات الوعاء، والتي قمنا بذكر السلم الذي تفرض عليه نسبة المعدلات سابقا، وإن النسب التي يتم فرضها على الأسس الخاضعة للضريبة تتم حسب جدول الضريبة على الدخل الاجمالي والمذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة المماثلة حيث تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي كالتالي:

- إذا كانت فروقات الربح لا تتجاوز 60.000 دج يكون معدل الضريبة 0%.

- إذا كانت فروقات الربح محصورة بين 60.001 دج و180.000 دج يكون معدل الضريبة 10%.

- إذ كانت فروقات الربح محصورة بين 180.001 دج و 360.000 دج يكون معدل الضريبة 20%.
- إذا كانت فروقات الربح محصورة بين 360.001 و 1.080.000 دج يكون معدل الضريبة 30%.
- إذا كانت فروقات الربح محصورة بين 1.080.001 دج و 3.240.000 دج يكون معدل الضريبة 35%.
- إذا كانت فروقات الربح أكثر من 3.400.000 دج يكون معدل الضريبة 40%.

5- تحديد مجمل الحقوق والغرامات المعاد تأسيسها

- ويتم تحديد هذه الحقوق والغرامات وفق الجدول التالي:
- **جدول رقم: (09) جدول مجموع الحقوق والغرامات المعاد تأسيسها:**
- الوحدة دج.

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
221.268,05	299.016,75	271.987,5	-	الضريبة على النشاط المهني TAP + غرامة الوعاء.
2.284.833,12	2.840.659,12	2.311.893,75	-	الرسم على القيمة المضافة TVA + غرامة الوعاء.
1.009.571,93	10.325,7-	18.392,88	54.460,56	الضريبة على الدخل الإجمالي + غرامة الوعاء
3.515.673,1	3.150.001,57	2.602.274,13	54.460,56	المجموع

- المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

- يبين الجدول أعلاه مختلف الضرائب والرسوم المعاد تأسيسها من طرف فرقة التحقيق المكلفة والخاصة بسنوات التحقيق 2015، 2016، 2017، 2018.
- ثانيا: التبليغ الاولي لنتائج التحقيق المحاسبي:¹

¹ انظر الملحق رقم 06

قامت فرقة التحقيق بإبلاغ المكلف بالضريبة ، والخاضع لهذا التحقيق المحاسبي بإرسال إشعار أولي لنتائج التحقيق مرفوق بوصول الاستلام ، و ذلك لتفادي بطلان إجراءات التحقيق (vise de forme)، مع منحه الحقوق التالية:

- الحق في الرد في آجال 40 يوم من تاريخ استلام الإشعار الأولي.

- الحق بالإستعانة بمستشار، وبإختيار المكلف.

- الحق في تبرير الإعفاءات ، والنقائص المستخرجة من طرف فرقة التحقيق، وفي الآجال القانونية 40 يوم.

ويحتوي الاشعار الأولي على مختلف الضرائب ، والرسوم المعاد تأسيسها، وحسابها، وبشكل يكون مفهوم، وواضح.

ثالثا: رد المكلف بالضريبة على النتائج: قام المكلف بالضريبة باستلام الإشعار الأولي، واستعان بمحاسبه من اجل تبرير النقائص المسجلة، فقد حاول تبرير المقبوضات المحصل عليها سنة 2017 ، والمقدرة ب 11.960.670 دج بأنه مبلغ ممنوح كدين من طرف أحد أقاربه، لكنه لم يكن يملك العقد التوثيقي لذلك، فتم رفض ذلك من طرف فرقة التحقيق، وبالتالي لم يملك المكلف أي وثائق تبريرية لمختلف النقائص، وهذا ما يؤدي بفرقة التحقيق بإعداد التبليغ النهائي بعد انتهاء الآجال القانونية للرد والمقدرة ب40 يوم.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد تسليم و التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 2019 /02 و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية صدور الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقابضة الضرائب من أجل تحصيلها و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يتضمن التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 19/02 الصادر بتاريخ 02/05/2019 المنجز من طرف فرقة التدقيق الأولى التابعة لمركز الضرائب لولاية البويرة.

- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.

- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل:الإشعار بالتدقيق في المحاسبة ،التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.

-إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب الملف وتخص المكلف بالرقابة الجبائية على حسن إجراء عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق.

- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية و التي تمت على مرحلتين: الأولى كانت في سنة 2018 وتعلق بالدورتين 2015 و 2016، أما الثانية تمت في سنة 2019 و تتعلق بالدورتين 2018 و 2019

- النظام المحاسبي : غياب كل من دفتر اليومية، دفتر الجرد و السجلات المحاسبية المساعدة.

- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة لعدم موجود الدفاتر.

- رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و سبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.

لرسم على القيمة المضافة بنسبة 19% و 17% يخضع رقم الأعمال للرسم على النشاط المهني بنسبة 02%

من رقم الأعمال إلى الضريبة على الدخل % - تخضع الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 07%. الإجمالي لكون المكلف شخص طبيعي.

وختام عملية التحقيق عبارة عن عملية إشعار المكلف بنتائج التحقيق المحاسبي الخاصة بهذه المؤسسة الفردية، وتعتبر عملية التحقيق قد انتهت وذلك بعد قيام الأعوان المحققين بإرسال الإشعار النهائي، والورد الفردي الذي يحتوي مختلف الضرائب والحقوق المعاد تأسيسها خلال فترة التحقيق.

1- الإشعار النهائي:¹ لم يكن هناك أي تغيير بالنسبة لما جاء به الإشعار الأولي، وذلك لغياب الوثائق التبريرية للمكلف.

1-إنجاز الورد الفردي: قامت فرقة التحقيق بإنجاز الورد الفردي، الذي هو بمثابة سند التحصيل، والذي يحتوي على الأساس الخاضع للضريبة، والضرائب المعاد تأسيسها على عاتق هذا المكلف والمتمثلة في TAP، TVA، IRG لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، ويكون هذا الورد الفردي من نسختين، وممضي من طرف المدير الولائي للضرائب ويكون فيه اسم المكلف، نشاط المكلف، رقم المادة، عنوان المكلف، رقم التعريف الجبائي، والضرائب والغرامات المعاد تأسيسها من طرف فرقة التحقيق، تم إرسال هذا الورد لتسجيله في ملف المكلف بضرعية على مستوى مركز الضرائب، ثم يعاد لجدولته على مستوى المديرية الفرعية لعمليات الجبائية SDOF والتي بدورها قامت بإرسال هذين النسختين من الورد الفردي لمركز الضرائب لولاية البويرة، من أجل القيام بعملية تحصيل هذه الضرائب.

3- إنجاز تقرير التحقيق المحاسبي: ويتمثل هذا التقرير في الخلاصة النهائية لعملية التحقيق المحاسبي، وقد قامت فرقة التحقيق المحاسبي بإنجاز تقرير الخاص بعملية التحقيق المحاسبي التي خضعت له هذه المؤسسة، حيث احتوى هذا التقرير

¹ انظر الملحق رقم 07

على مختلف الاجراءات التي قامت بها فرقة التحقيق، والتواريخ الخاصة بإشعار التحقيق، والمدة القانونية للرد، وتاريخ رد المكلف، وتم إعداد هذا التقرير من 4 نسخ، نسخة أرسلت للمركز الجوي للضرائب بجيزر، ونسخة تبقى على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، ونسخة للمديرية الجهوية للضرائب والمتواجدة بولاية سطيف، ونسخة أرسلت لمصلحة المراجعات والبحوث والمتواجد في الجزائر العاصمة.

المبحث الثالث: تحليل و تفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط تجاري مواد غذائية بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم الني تم اختيارها من مجموع الملفات الجبائية الموجودة في مركز الضرائب لولاية البويرة، و التي تم من خلالها التوصل إلى أهم النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المتبناة من طرفنا حسب الدراسة التطبيقية.

المطلب الأول: التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية

1- دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة وهذا تفاديا لوقوع أي خطأ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ الإشعارات سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم، و هذا ما لمناه في الدراسة التطبيقية للبحث:

- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضر لهاته العملية في آجال قانونية حددت ب (10) أيام.

- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.

- بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ النهائي، و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة ارتأت بحفظ التقويم الأولي كالتبليغ النهائي، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة.

- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني.

- قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف: — دراسة الحالة التطبيقية، المكلف السيد ب براهيم يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 17.000.000 دج يمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة

بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري للحوم و تخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية: الرسوم على النشاط المهني، الرب على القيمة المضافة، و الضريبة على الدخل الإجمالي.

— الحرص على تطبيق حق لإطلاع و المعاينة ساعات الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصاب أو دون قصاب، و طلب معلومات عديدة من كل الأطراف.

2-1- تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

— الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب و خاصة ما يتعلق منها بمكتب الأبحاث و المراجعات، توصلنا إلى ما يلي:

— الحدث المنشئ لعمليات البيع و الشراء هو التسليم المادي (السلع) أو التسليم القانوني (القائورة) حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

— حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسوم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورة تدليسية.

— طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية تم رفض المحاسبة من حيث الشكل نظرا لعدم وجود دفتر اليومية و احترام دفتر الجرد و الوثائق المحاسبية للشروط القانونية، كما قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر المحاسبية القانونية.

3-1- المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

— هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية.

— لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة و حسابات أخرى تم نسيان معالجتها مما سبب عدم توفر وثيقة إثبات أو سهو من المحاسب، مما قد يؤثر سلبا على مخرجات القوائم المالية.

2- المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية**2-1- فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية**

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى أنه تم رفض محاسبة المكلف من حيث الشكل نظرا لعدم وجود دفتر اليومية و وجود دفتر الجرد مما استدعى الأمر على العون المدقق أن يحرر محضر معاينة يثبت فيه وجود الدفاتر القانونية.

2-2- فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية

قام الأعوان المدققين في الدراسة الميدانية بفحص الوثائق الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج ، و الني على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استثمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات و الأخطاء الني يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بن سنوات المدقق فيها (2015-2016-2017-2018) .

2-3- فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية

لوحظ في دراسة الحالة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلا أنما تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع و الشراء الني لم تحزم الشروط القانونية المحددة لكيفية تحرير فاتوره رسمية، و من خلال الدراسة الميدانية قام العون المدقق بمعاينة الفواتير الصادرة من المكلف فوجدها غير مطابقة للشروط اللازمة لكونها تأخذ أرقام عشوائية و غير مرتبة و بتواريخ مختلفة و قد وجدت متكررة أحيانا، و عليه ألزم العون المدقق بإرسال مصادقات للزبائن للتأكد من صحة الفواتير و الني على أساسها تم الكشف عن رقم الأعمال المسجل خلال السنوات.

المطلب الثالث: فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية

بعد قيام فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و الني على إثرها تم رفض محاسبة المكلف بسبب غياب الدفاتر إلا أن مضمونها تم تصحيحه بسبب أنما تفتقد للمصادقية مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود تجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة حسابات و التي لم تحرم المبادئ المحاسبية ، و عليه تم إجراء تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

3-1- رقم الأعمال التجاري في إطار الرقابة الجبائية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط التجاري للمكلف كانت النتائج كالتالي:

-تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد قبول محاسبة المكلف على أساس فواتير البيع المحررة و المقدمة للزبائن و التي تسمح هذه العملية الحصول على فواتير بأرقام صحيحة و تواريخ مرتبة، كما تم معاينة تناقض واضح بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال المقدر مما يفسر مدى مبالغة المكلف في القيام بالتجاوزات، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:: نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم —الوحدة(دج) -
الجدول رقم 10 نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم
الوحدة دج

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
32.599.650	24.520.000	21.000.000	26.435.000	رقم الأعمال المصرح به
42.220.000	36.480.670	31.879.500	26.435.000	رقم الأعمال المعاد تشكيله
9.620.350	11.960.670	10.879.500	-	I-II الفروقات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد ب براهيم، مركز الضرائب لولاية البويرة، سنة 2019.

-يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة عن طريق عاملين،الأول يمثل رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بعد إعادة تقاريره و هذا عن طريق الزيادات و الثاني يمثل هامش الربح الذي يعتبر نسبة مئوية يحددها العون المدقق وفقا لسلطته التقديرية و اطلاعه على وضعية المكلف حسب النشاط الممارس، بحيث في هذه تخضع الأرباح المحققة لكل دورة للضريبة على الدخل الإجمالي لكون المكلف شخص طبيعي بتطبيق هامش ربح وسطي بنسبة 7 بالمائة على الأعمال

المقدر فكانت الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم 11 نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب - الوحدة (دج) -

2018	2017	2016	2015	السنوات البيانات
9.700.480	1.945.246,9	4.661.565	6.247.548	الأرباح الخاضعة
7.200.480	1.108.000-	3.900.000-	4.000.000	الأرباح المصروفة
362.258	93.870	167.208	247.548	فروقات الأرباح الخاضعة

المصدر: مركز الضرائب لولاية البويرة.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمركز الضرائب التابع لها مكتب الأبحاث و المراجعات لولاية البويرة، و في بداية هذا الفصل تم تقديم مركز الضرائب من حيث مكانتها في التدرج الإداري للإدارة الجبائية مع التطرق إلى محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام مركز الضرائب.

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية البويرة و تم اختيارها إستادا إلى الجانب النظري، أي مؤسسة فردية تمارس نشاط تجاري للجملة للمواد الغذائية و بالتحديد التسليم الفوري للحوم، كلفت بها الفرقة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

و عند التطلع لحيثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها هدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة.

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن كل أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية، و هذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من دفع الضريبة.

الخاتمة

لقد حاولنا في بحثنا هذا تبيان الدور الهام الذي تلعبه الرقابة الجبائية كجهاز سخرته الإدارة الجبائية استنادا إلى التدقيق المحاسبي كأداة من أدوات الرقابة الجبائية، وهذا للتأكد من صحة وصدق وسلامة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، الذي يسعى جاهدا للتملص من دفع الضريبة بشتى الطرق.

وتهرب المكلف من دفع الضريبة يتسبب في إحداث آثار وخيمة على المجال الاقتصادي والاجتماعي و خاصة المجال المالي، وكذلك يتسبب في هدر حقوق الخزينة العمومية.

تسند الإدارة الجبائية مهمة التدقيق في محاسبة المكلف للمدقق الذي يشترط أن يكون يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية، وأيضا أن يتسلح بمختلف القوانين الجبائية وغيرها والتي تساعد على إتمام مهمته بنجاح، كما عليه أن يكون على دراية بالحقوق التي يتمتع بها وأيضا بالضمانات التي منحها القانون للمكلف بالضريبة.

اختبار الفرضيات

بناء على الفرضيات التي وضعناها والدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مديرية الضرائب لولاية البويرة توصلنا إلى:

- تعتبر الفرضية الأولى صحيحة الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على ممتلكات الدولة و محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، و لتحقيق فاعليتها يجب تزويدها بأعوان مؤهلين للقيام بها.

- تعتبر الفرضية الثانية و الثالثة صحيحتان من خلال قيام العون المدقق بالرقابة والتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية التي صرح بها المكلف س.س والذي استعان بالتدقيق المحاسبي باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية من خلال فحص وتدقيق محاسبه، عند تدقيق محاسبة التكاليف س.س شكلا وقبولها لمطابقتها الشروط والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها انتقل المدقق للتدقيق في المحاسبة من حيث المضمون والذي من خلاله كشف بعض الإغفالات لعدة مبالغ، وبالتالي نؤكد صحة الفرضية الثالثة بأن التدقيق شكلا ومضمونا في محاسبة المكلف يساهم في دعم الرقابة الجبائية من خلال كشف التلاعبات والتجاوزات التي يلجأ إليها المكلف للتملص من دفع الضريبة.

- تعتبر الفرضية الرابعة فرضية صحيحة و التي مفادها أن التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي يكون من خلال الالتزام بالقوانين الجبائية و المبادئ المحاسبية.

للإجابة على إشكالية البحث واستنادا إلى اختبار الفرضيات نستنتج أن التدقيق المحاسبي يساهم في دعم الرقابة الجبائية وهذا من خلال التدقيق شكلا ومضمونا في محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات التي يدلون بها والتي في أغلب الأحيان تكون غير صادقة بهدف تملصهم من دفع الضريبة، وكشف مختلف الإغفالات والتجاوزات.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها نستنتج الآتي:


- قبل مباشرة المدقق للمهمة المسندة إليه يقوم بسحب الملف الجبائي للمكلف بقصد التعرف عليه وعلى النشاط الذي يمارسه.
- وجوب إتباع المدقق للخطوات والإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية منها وحتى التجارية، وعدم مخالفة ما تنص عليه مع الدراية المستمرة بمختلف المستجدات التي تطرأ عليها.
- يقوم المدقق بإرسال إشعار بالتدقيق للمكلف قصد إعلامه ليجهز هذا الأخير كافة المستندات والوثائق المحاسبية.
- يقوم المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، وفي حالة قبولها شكلا يفحصها من حيث المضمون.
- لو لم تعين الإدارة الجبائية المدقق الذي قام بمراجعة وفحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا لما تم اكتشاف مختلف تجاوزات المكلف وإفاله لعدة مبالغ بهدف التملص من دفع الضريبة.
- عند انتهاء التدقيق يرسل التبليغ بالنتائج للمكلف.
- في حالة قبول محاسبة المكلف شكلا ومضمونا لا يتم إعادة تقدير رقم الأعمال ويثبت الرقم المصرح به كما ورد في دراستنا.

الاقتراحات والتوصيات:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية:

- العمل على توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ابتداء من الاستقبال الجيد وحسن الإصغاء.

- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم:
- إجراء دورات تدريبية للأعوان من حين لآخر.
- العمل على استقرار التشريع الجبائي وثباته وتبسيط إجراءاته وذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق إشراك الإدارات المحلية القريبة من المواطن خاصة في المناطق النائية وتدارك الثغرات الموجودة التي تعطي فرصا للتهرب والغش الضريبيين وبالتالي زيادة مردوديته.
- تقديم تحفيزات لأصحاب الأنشطة غير الشرعية حتى يتم إحصاءهم وبالتالي انتظامهم لدى الإدارة الجبائية من جهة، وكذا أعمال الإدارة الجبائية بتخصيص مكافآت سنوية لهم من مبالغ التحصيلات لزيادة مردوديتهم ونزاهتهم وبالتالي رفع كفاءتهم وأدائهم.



قائمة المراجع

أولاً: اللغة العربية

أ- الكتب :

- 1- ابراهيم شاهين، المحاسبة والمرجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد الرابع، الكويت، 1990.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2000.
- 3- إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي ليبيا.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الاسكندرية، 2007.
- 5- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 6- توفيق سواد زاهرة، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 7- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان الأردن، 2009.
- 8- حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق 1993-1994.
- 9- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000.
- 10- رحال نصر وعوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مطبعة سحري، الجزائر، 2011.
- 11- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- 12- زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015.
- 13- صديقي مسعود ، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010.
- 14- طلال محمد الججاوي واخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري، عمان الأردن، الطبعة الغربية، 2009.
- 15- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988.
- 16- عبد الفتاح محمد الصحن، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2004.
- 17- علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004 .
- 18- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
- 19- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

- 20- الكافي مصطفى يوسف، تدقيق الحسابات- في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة ، الطبعة الاولى ، دار الرواد للنشر والتوزيع ، الاردن .
- 21- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- 22- محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة التقديد الشامل، مشكل التطبيق العملي المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2007.
- 23- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 24- المطارنة غسلان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006.
- 25- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004.
- 26- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

ب- المواد القانونية

- 1- المادة 19، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2016.
- 2- المادة 5، المرسوم التنفيذي رقم 98-228، الجريدة الرسمية، لعدد 51، 1998.
- 3- القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2004/12/23م.
- 4- المادة 02، الفقرة 1/320، المتعلقة بالوثائق المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25.
- 5- ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007.

ج- الأطروحات والرسائل :

- 1- الأرقم عبد الحفيظ، بن فليس أحمد، مراقبة ومراجعة الحسابات، منشورات جامعة قسنطينة، الجزائر، 2001.
- 2- بوعلام وهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005.
- 3- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.
- 4- عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2000-2010، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012.


- 5- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي د/ يحي فارس، المدينة الجزائر، 2008.
- 6- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجب، ائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدينة، الجزائر، 2009.
- 7- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
- 8- محمد طاهر سالم، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالواد، 2001.
- 9- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2013.

د- المواقع الالكترونية :

- 1- موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz
- 2- شوقي جباري وعمولي بسمة ، تعبئة الموارد الجبائية كخيار إستراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية ، العدد 2 ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، جوان 2015 .

ثانيا: كتب باللغة الفرنسية

- 1- Claude, Laurent, contrôle fiscale- la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995 .
- 2- Lucien Mehl, sciences et techniques fiscale P-U-F, Paris, 2001.



الملاحق

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	وزارة المالية
	تصريح بالوجود	المديرية العامة للضرائب
	يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى:	مديرية الضرائب
	(1) - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي	ولاية

سلسلة G. رقم 8 (2017) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	.....
اسم الشهرة التجاري :	.....
عنوان المقر الإجتماعي :	.....
رقم السجل التجاري :	.....
رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد :	.....
رقم الهاتف :	.....
رت. الاحصائي :	.....
رت. الجبائي :	.....
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	.....
صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :	.....
تاريخ بدء النشاط :	.....

الشكل القانوني للشركة (هع علامة في الخانة المناسبة)	
<input type="checkbox"/> مؤسسة فردية	<input type="checkbox"/> شركة تعاونية
<input type="checkbox"/> شركة فعلية	<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة)
<input type="checkbox"/> شركة التضامن	<input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية
<input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية	<input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاد المختلط
<input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة	<input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية)
<input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة	<input type="checkbox"/> أخرى :
<input type="checkbox"/> شركة المساهمة	
<input type="checkbox"/> شركة أجنبية : أنكر الشكل القانوني :	

طبيعة النشاط الرئيسي :	.....
نشاطات ثانوية أخرى :	.....
عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	.....
.....
.....
.....
مكان مسك المحاسبة :	.....
إسم وعنوان المحاسب :	.....

(1) اشطب العلامات غير الثلاثة
(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات
يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعهم على التزاماته الجبائية.

ب في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.
--

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 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) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

تسجيل رقم الأضلاع والمدخل بالبيانات والعدد الأكبر يراجع إلى الملف (مثال : 325.626 = 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
A / Chiffres d'affaires imposables pour la déduction

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro (Exemple : 325.626 DA = 325.620 DA)

الرمز Code	العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأضلاع Chiffre d'affaires total	رقم الأضلاع المعفى Chiffre d'affaires exonéré	المتعلق Chiffre d'affaires imposable	المتعلق المعدل Montant des droits (en DA)
				Taux	
E 3 B 11	Blens, produits et denrées visées par l'article 23 du C.TCA			7%	
E 3 B 12	Préstations de services visées par l'article 23 du C.TCA			"	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C.TCA			"	
E 3 B 14	Actes médicaux			"	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers			"	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie			"	
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA			17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : biens produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA			"	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%			"	
E 3 B 24	Professions libérales			"	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances			"	
E 3 B 26	Préstations de téléphones et de téléx			"	
E 3 B 28	Autres prestations de services			"	
E 3 B 31	Débts de boissons			"	
E 3 B 32	Productions : biens produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA			"	
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C.TCA			"	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes			"	
E 3 B 35	Spéctacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C.TCA			"	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C.TCA			"	
E 3 B 37	Consommations sur place			"	
TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					
B / Déductions à opérer					
المجموع العام لرقم الأضلاع					
Nature des déductions					
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)				
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C.TCA)				
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)				
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C.TCA)				
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C.TCA)				
E 3 B 96	Autres déductions (rectification de précompte, etc ...)				
NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C.TCA					
Total des déductions à opérer (B)					
مجموع الضوابط المدعومة					
C / TVA à payer					
ت - رقم ق. م. الواجب دفعه					
C					
E 3 B 97	Total des droits dus				
E 3 B 98	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (réduction excédentaire) - Renvolement de la déduction (art.38 C. TCA) (+)				
TOTAL A RAPPELER (D)					
مجموع المستحقات (D)					
E 3 B 00	Total des déductions à opérer (B) (-)				
TVA à payer au titre du mois (C-B)					
(A reporter dans le cadre "Régularisation" ligne 10)					
E 3 B 99	Précompte à rescrire sur le mois suivant (B - C)				

حق الطابع
Droit de timbre sur état

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للريبة	Chiffre d'affaires imposable مقدار المعاملات الخاضعة للريبة	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
4		TOTAL		

الزكاة والرسوم والقيمة المضافة
Impôts et taxes non repris ci-dessus

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للريبة	Chiffre d'affaires imposable مقدار المعاملات الخاضعة للريبة	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
5		TOTAL		

RECAPITULATION (EN DA)		تخصيص (د.ج)	مقدار الخاضع للريبة	مقدار الخاضع للريبة	مقدار الخاضع للريبة
1 - TAP	C/500 026/A				
2 - AP / IBS	C/201 001/M1				
3. 1 - IRG Salaires	C/201 001/100				
3. 2 - IRG/ Autres mt. sources	C/201 001/101/A/B/C				
3. 3 - IBS/ Ref. à la source	C/201 001/M2 et 3				
- TIC	C/201 003/003/A/B				
4 - Droits de timbre	C/201 002/201				
5 - Autres	C/				
6 - TVA	C/500 020/A				
MONTANT TOTAL A PAYER					

Cadre réservé à la recette des impôts
إطار خاص بقبضات الضرائب

Reçu ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro :
قبضت اليوم، هذه الإقرار المسجلة تحت الرقم :
Payée - par chèque bancaire N° :
دفع - بالเช็ค البنكي رقم :
du :
ليوم :
liré sur l'Agence :
مقدار المدفوع على الوكالة :
- par chèque postal N° :
- عن طريق البريد رقم :
- en numéraire :
- نقداً :
prise en recette par quittance N° :
مقدار المدفوع على القبضات رقم :
de ce jour.
A le
A في
Le receveur des impôts
signature,
Cachet,
إطار محطو عليه
مصدق ومحتوي هذا التصريح
وتطابق مع الوثائق المحاسبية.
Certifié sincère et vérifiable le
محتوى هذا الإقرار
والتصريح
et conforme aux documents
والتصريح
comptables.
A le
Cachet,
signature,

Cadre réservé au service d'assistance
إطار خاص بمساعدة الوعاء

Déclaration enregistrée le :
إقرار مسجل في :
Observation éventuelles :
ملاحظات محتملة :

حق الطابع
Droit de timbre sur état

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للريبة	Chiffre d'affaires imposable مقدار المعاملات الخاضعة للريبة	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
4		TOTAL		

الزكاة والرسوم والقيمة المضافة
Impôts et taxes non repris ci-dessus

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للريبة	Chiffre d'affaires imposable مقدار المعاملات الخاضعة للريبة	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
5		TOTAL		

RECAPITULATION (EN DA)		تخصيص (د.ج)	ملاحظات
1 - TAP	C/500 026/A		
2 - AP / IBS	C/201 001/M1		
3. 1 - IRG Salaires	C/201 001/100		
3. 2 - IRG/ Autres mt. sources	C/201 001/101/A/B/C		
3. 3 - IBS/ Ref. à la source	C/201 001/M2 et 3		
- TIC	C/201 003/003/A/B		
4 - Droits de timbre	C/201 002/201		
5 - Autres	C/		
6 - TVA	C/500 020/A		
MONTANT TOTAL A PAYER			

Cadre réservé à la recette des impôts
إطار خاص بقبضات الضرائب

Reçu - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro :
قبضت اليوم، هذه الإقرار المسجلة تحت الرقم :
Payée - par chèque bancaire N° :
دفعته - بالเช็ค البنكي رقم :
du :
التاريخ :
liré sur l'Agence :
مبلغه على الوكالة :
- par chèque postal N° :
- عن طريق البريد رقم :
- en numéraire :
- نقداً :
prise en recette par quittance N° :
تم قبضه بواسطة الرصيد رقم :
de ce jour.
A le
A في
Le receveur des impôts
signature,
Cachet,

Cadre réservé au contribuable
إطار خاص بالمكلف بالضريبة

يشهد بصحة وصحة محتوى هذا التصريح
وتطابق مع الوثائق المحاسبية.
Certifié sincère et vérifiable le
مضمون هذا الإقرار
et conforme aux documents
والتوافق مع الوثائق المحاسبية
comptables.
A le
A في
Cachet,
signature,

Cadre réservé au service d'assistance
إطار خاص بمساعدة الوعاء

Déclaration enregistrée le :
إقرار مسجل في :
Observation éventuelles :
ملاحظات محتملة :

ملخص العناصر الخاضعة :

- 1- الضريبة على الدخل الإجمالي :
 ا- النتيجة المحاسبية : ربح : خسارة :
 ب- النتيجة الجبائية : ربح : خسارة :
 منها :
 ▪ الربح المعفى نسبة الإعفاء %
 ▪ المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة :

المبلغ الخام لرقم الأعمال بدون تخفيض	طبيعة العمليات المنجزة	طبيعة العمليات
دج		العمليات الخاضعة
<input type="text"/>	مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
<input type="text"/>	مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
<input type="text"/>	مبلغ عمليات البيع بالجملة
<input type="text"/>	عمليات أخرى تستفيد من التخفيض
<input type="text"/>	مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض
<input type="text"/>	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)
<input type="text"/>	عمليات معفاة
<input type="text"/>
<input type="text"/>
<input type="text"/>	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2)
<input type="text"/>	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

ب في
 ختم و إمضاء المصرح

ملاحظة : إذا قمتم بتصريح باسم شركة المكلف بالضريبة المتوفى،
 اذكروا في أسفل الإمضاء أسماكم والقابكم و عنايتكم.

ملحق رقم 05: وثيقة التصريح السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي (G01)

Série G n° 01 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المصلحة

رقم التعريف الجبائي :
رقم المادة :

الضريبة على الدخل الإجمالي

سنة 20.....

ختم و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

I - تعريف المكلف بالضريبة :

اللقب (1) :
الأسماء :
(بين الاسم الشائع)
الجنسية :
تاريخ و مكان الايزياد :
المهنة :
رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) :
عنوان الإقامة المعتادة :
إلى 1 جانفي 20 :
الرمز البريدي :
إلى 1 جاني 20 :
الرمز البريدي :
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)
رقم الحساب: خزينة
بنك
رقم الحساب: حساب بريدي
رقم الهاتف :
الفاكس
البريد الإلكتروني
(1) بالنسبة للنساء المتزوجات ينكر لقب الأسرة.

II - الحالة العائلية (إلى 1 جانفي من سنة فرض الضريبة)

أعزب (عزباء) متزوج (ة) أرمل (ة) مطلق (ة) (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك)
اللقب العائلي والاسم المعتاد للزوج :
بالنسبة للزوجة اذكر لقب الأسرة.
تاريخ و مكان الزواج :
تاريخ و مكان الطلاق :
تاريخ و مكان ميلاد الزوج :
رقم التعريف الجبائي للزوج :
عدد الأطفال الأحياء :
عدد الأطفال المكتولين :

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج و الزوجة :

أنا الممضي أسطه :
و كذا زوجتي المولودة :
نتطلب فرض الضريبة المشتركة من اجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 20.....

في
إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يحول الحق في تخفيض 10 % من الدخل الإجمالي للضريبة (المادة 6, 3 من ق ض م ر م)

عمود مخصص
للمصلحة

IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :

1- مداخل مقبوضة بالجزائر :

1) مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات المبنية و الغير المبنية :

(إيجارات الأماكن المؤتثة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)

عناوين الملكيات :

ج	المبلغ الخام للإيجارات (*)
.....

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة

2) المداخل الفلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر :

عناوين المستثمرات :

.....
.....
.....

لمستثمراتكم	لمستثمرات زوجتكم (*)	لمستثمرات أطفالكم المكفولين
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

الدخل الجزافي للسنة المدنية

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة

3) أرباح مهنية :

عنوان المستثمرات :

المهن الممارسة

انتم :
الزوجة (*) :
الأطفال المكفولين :

انتم	الزوجة (*)	الأطفال المكفولين
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

ربح السنة

عجز السنة

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكفالة

عود مخصص
للمصلحة

IV - تفصيل أصناف المداخل الخاضعة للضريبة :

1- مداخل مقبوضة بالجزائر :

1) مداخل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات المبنية و الغير المبنية :

(إيجارات الأمان الموثقة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه)

عناوين الملكيات :

دج	المبلغ الخام للإيجارات (*)
.....

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكلفة

2) المداخل الفلاحية المستخلصة من الاستثمار المباشر :

عناوين المستثمرات :

.....
.....
.....

لمستثمراتكم المكفولين	لمستثمرات زوجتكم (*)	لمستثمراتكم
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

الدخل الجزافي للسنة المدنية

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة

3) أرباح مهنية :

عنوان المستثمرات :

المهنة الممارسة

انتم :
الزوجة (*) :
الأطفال المكفولين :

الأطفال المكفولين	الزوجة (*)	انتم
.....
المجموع الواجب تسجيله في التلخيص		

ربح السنة

عجز السنة

(*) في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخل المقبوضة من طرف الزوجة و الأطفال تحت الكلفة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

إدارة المالية
مديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Bouira

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 2016 , 2017 , 2018 , 2019 , rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, TAP, IBS, IRG/RCM, IRG/salaires, Droits de timbres.

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 certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, 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 les questions de fait ou de droit, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis de 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 08 feuillets y compris celui-ci.
Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

ملحق رقم 07: إشعار بالتبليغ النهائي لنتائج التحقيق في المحاسبة

Série O n° 21 001

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

إدارة المالية

إدارة العمادة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur,

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° [redacted] du [redacted] à l'issue de l'expiration du délai réglementaire

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte [redacted] feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs