



جامعة ابن خلدون – تيارت
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
شعبة علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بغـــــــــــــــــوان

**أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين
فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة دراسة
حالة – لفترة 2015-2021**

الإستادة المشرفة:

- زيتوني هوارية

من إعداد الطلبة :

- قوديري ناصر
- خيثر عبد القادر

لجنة المناقشة

الصفة	الدرجة العلمية	اسم واللقب الأستاذ:
رئيسا	أستاذ محاضر أ	شريف محمد
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر ب	زيتوني هوارية
مناقش أول	أستاذ محاضر أ	صافا محمد
مناقش ثاني	أستاذ محاضر أ	كلاخي لطيفة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ ,,,,,,.....

السنة الجامعية 2020-2021

شكر وتقدير

الحمد لله الذي خصنا بخير كتاب أنزل وأكرمنا بأفضل نبي أرسل وهدانا لأحسن دين وشرع وجعلنا خير أمة أخرجت للناس وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له وأشهد أن محمد عبد الله ورسوله صلى الله عليه وسلم وآله وصحبه أهل التقى

في البداية نتوجه بالحمد والشكر إلى المولى عز وجل، منحنا القدرة والإرادة لإنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بأسمى المعاني والشكر والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة "زيتوني هوارية" التي أشرفت على هذا العمل وتعهدت بالتصويب خلال مراحل إنجازه وزودتنا بالنصائح والإرشادات التي أضاءت أمامنا سبيل البحث فجزاها الله عنا كل خير ولها منا أصدق الشكر والإمتنان، كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بالموافقة على مناقشة هذه المذكرة جزاهم الله عنا خير الجزاء.

ونفتضي الأخلاق أن نتقدم بخالص الشكر والإمتنان لجميع الأساتذة الذين لم يبخلوا علينا بمعلوماتهم وتوجيهاتهم طوال مشوارنا الدراسي.

إهداء

إلى الذين امر الله بمرضاته وبرضاهم
وأودع الرحمة والحب في قلوبهما
أولياءنا الأعزاء، أغلى ما نملك في الوجود،
الذين كان لهم الفضل في تربيتنا وتعلمينا،
إلى أجمل هدية قدموها لنا؛ إخوتنا الأعزاء
إلى كل الأهل والأقارب..
إلى كل الأصدقاء والزملاء..



فهرس المحتويات

--	شكر وتقدير
--	الاهـداء
--	فهرس المحتويات
--	فهرس الجداول
--	قائمة الأشكال
--	قائمة الاختصارات
--	قائمة الملاحق
أ-و	مقدمة
الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية والإطار القانوني والتنظيمي لها
3	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها
5	المطلب الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
12	المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
19	المبحث الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية
19	المطلب الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية:
21	المطلب الثاني: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف
23	المطلب الثالث: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية
25	المبحث الثالث : أسباب الرقابة الجبائية
25	المطلب الأول : التهرب والغش الضريبي
28	المطلب الثاني : طرق الغش والتهرب الضريبي وأثاره
30	المطلب الثالث : أسباب التهرب والغش الضريبي
34	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر	
36	تمهيد

36	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
37	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
39	المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي
42	المطلب الثالث - المراحل العملية للتدقيق المحاسبي
43	المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية
44	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي
50	المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي
65	المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق ونهايته
69	المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فاعلية الرقابة الجبائية
69	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في دعم فاعلية الرقابة الجبائية
71	المطلب الثاني: تأثير فحص محاسبة المكلف على دعم فاعلية الرقابة الجبائية
74	المطلب الثالث: تأثير فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم فاعلية الرقابة الجبائية
79	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية
82	تمهيد
83	المبحث الأول: عرض عام حول مديرية الضرائب لولاية تيارت
83	المطلب الأول: بطاقة تعريف المديرية
85	المطلب الثاني: مركز الضرائب لولاية تيارت
88	المطلب الثالث: التعريف بمصلحة المراقبة
89	المبحث الثاني: تحليل وتقييم مردودية الرقابة الجبائية المعمقة في مركز الضرائب
89	المطلب الاول : الرقابة الشكلية
92	المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق
100	المبحث الثالث : اجراءات التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب في محاسبة المكلف
96	المطلب الاول : دور التحقيق في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية V.C
108	المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في محاسبة المكلف في دعم الرقابة

	الجباية V-P
110	المطلب الثالث: طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: (VASFE)
115	خلاصة الفصل الثالث
117	الخاتمة
123	قائمة المراجع
131	الملاحق
-	ملخص الدراسة

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
12	تشكيل رقم التعريف الاحصائي	01-01
31	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي	02-01
95	الاحصائيات في مصلحة الرقابة على الوثائق	01-03
98	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت CDI للفترة 2016---2021	02-03
101	الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP-2017	03-03
103	الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP-2018	04-03
104	الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP-2019	05-03
104	حساب BADR تيارت-2019-	06-03
105	الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP-2020	07-03
106	حساب BADR تيارت-2020-	08-03
107	الرسم على النشاط المهني TAP	09-03
107	الرسم على القيمة المضافة TVA	10-03
108	ضريبة على أرباح الشركات IBS	11-03
110	ضريبة على الدخل الإجمالي	12-03
111	الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التصريحات	13-03
112	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت CDI للفترة 2016---2021	14-03
115	نتائج عملية المراقبة لسنة 2017	15-03
116	نتائج عملية المراقبة لسنة 2018	16-03
116	نتائج عملية المراقبة لسنة 2019:	17-03
117	نتائج عملية المراقبة لسنة 2020	18-03

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية	01-01
18	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	02-01
19	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	03-01
20	الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى الضرائب	04-01
90	الرقابة الجبائية العامة (الشاملة) في مركز الضرائب	01-03
94	الرقابة على الوثائق في مركز الضرائب	02-03
95	الرقابة على الوثائق المبالغ المحصلة في السنوات الموالية	03-03
95	عدد القضايا المبرمجة في الرقابة على الوثائق في السنوات الموالية 2021-2020-2019	04-03
98	تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة	05-03
99	تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة	06-03
112	عدد القضايا المبرمجة في التدقيق الجبائي المصوب	07-03
113	المبالغ المحصلة من التدقيق الجبائي المصوب لسنوات 6	08-03

قائمة الاختصارات :

الإختصار	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
VC	VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ	التحقيق المحاسبي
VASFE	VÉRIFICATION APPROFONDIE DE SITUATION FISCALE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
VCP	VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ PONCTUEL	التحقيق المحاسبي المصوب
CC	LE CONTRÔLE CATÉGORIALE	المراقبة الفنية
CBM	LE CONTRÔLE PAR LES BRIGADES MIXTES	الرقابة عن طريق الفرق المختلطة
DRV	DIRECTION DE RECHERCHES ET VÉRIFICATIONS	مديرية الأبحاث و المراقبة
DGE	DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISE	مديرية الشركات الكبرى
SRV	SERVICES REGIONAL DES RECHERCHES ET VÉRIFICATIONS	المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات
SDCF	SOUS-DIRECTION DU CONTRÔLE FISCAL	المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
BRIF	BUREAUX DE LA RECHERCHE DE L'INFORMATION FISCALE	مكتب البحث عن المعلومة الجبائية
BFR	BUREAUX DES FICHIERS ET DES RECOUPEMENTS	مكتب البطاقات و المقارنات
BRV	BUREAU DES VÉRIFICATIONS FISCALES	مكتب الرقابة الجبائية
BCE	BUREAU DU CONTRÔLE DES ÉVALUATIONS	مكتب مراقبة التقييمات
CDI	CENTRE DES IMPÔTS	مركز الضرائب
BNC	LES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX	المداهيل غير التجارية
BIC	LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX	المداهيل الصناعية و التجارية
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
IBS	Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي

قائمة الملاحق :

الصفحة	رقم الملحق
138	الملحق رقم 01 : اشعار الأولي بالتحقيق
139	الملحق رقم :02 كشف الورد
140	الملحق رقم 03: كشف التفصيلي بالعملاء
143	الملحق رقم06 :اشعار بالتحقيق المحاسبي
144	الملحق رقم 07 : التنازل فيما يخص المؤسسة
145	الملحق رقم 08 : التبليغ النهائي

المقدمة

المقدمة

-تحتل الضريبة مكانة خاصة نظرًا للدور الذي تلعبه في تحقيق التوازن الاقتصادي،
فبالإضافة إلى

اعتبارها مصدرا من مصادر تمويل الخزينة لسد نفقاتها العامة كما جاء في المادة 64
من الدستور ، تعتبر من أهم أدوات السياسات المالية حيث تستخدمها السلطات العامة
في التأثير في مختلف النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والتنمية، وذلك لاتصافها
بالمرونة وقابلية التعديل والمراجعة من قبل المشرع وخير دليل ما حدث بعد انخفاض
أسعار النفط سنة 2015 ، وذلك خلال إعادة النظر في معدلاتها ووعائها وطريقة
تحصيلها.

منح المشرع الجزائري المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص
معنويين الحرية النسبية في الإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية انطلاق من حسن نيتهم حتى
يثبت العكس(نظام تصريحي)

وبناء عليها يتم تحقيق الضريبة بعد مجموعة من العمليات الإجرائية، كما خول للإدارة
الجبائية التأكد من

صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين باستخدام أساليب الرقابة الجبائية
المستمدة قواعدها

من قواعد التدقيق المتعارف عليها، وقواعد ومعايير التنظيم الجاري العمل بها على
مستوى الإدارة الجبائية.

تعتبر مهمة التدقيق في محاسبة المكلفين من مسؤولية أعوان الرقابة الجبائية، حيث
منحهم المشرع

الجزائري الحق في الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر والتقارير ومختلف القوائم
المالية والوثائق دون

الاحتجاج بسريتها، وكذا الحق في الرقابة، والحق في استدراك الأخطاء، والهدف من
ذلك تسهيل مهمة

الأعوان، لكن وبالرغم من كل تلك الآليات تبقى عملية التدقيق الجبائي تواجه العديد من
المشاكل، والتي

تؤدي عادة إلى فقدان ثقة المكلفين بالضريبة في الإدارة الجبائية بشكل يشجعهم على
التهرب الضريبي مما

يؤدي إلى نقص الموارد العامة للدولة، التي هي بأمس الحاجة إليها للنهوض بالقطاع
الاقتصادي وتمويل

التنمية في ظل تراجع أسعار البترول، واستفحال ظاهرة الفساد المالي، مما يحتم على
أعوان الرقابة الجبائية

التطوير في أساليب التدقيق، واستخدام السلطة الوظيفية التي يتمتعون بها في ضوء
القانون دون تعسف أو

تهاون.

المقدمة

1- إشكالية الدراسة:

يعد التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي، والتأكد من صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلف تمس بمبدأ العدالة الذي جاء به الدستور، ونظرا لأهمية التدقيق المحاسبي كأحد وسائل الرقابة الجبائية فقد دعت الحاجة إلى الدراسة والبحث عن المتطلبات المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي في مواجهة التهرب الضريبي ودراستها، وعلى هذا الأساس يمكن طرح السؤال التالي:

ما مدى تأثير تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة من وجهة نظر أعوان الرقابة الجبائية؟
2- الأسئلة الفرعية:

يتفرع عن الإشكالية تساؤلات فرعية للإجابة، ومن أجل تحليل عناصر الموضوع واستيفاء جميع جوانبه وجزئياته:

- هل تتوفر الإدارة الجبائية على أعوان رقابة مؤهلين ويمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟
- هل توفر الإدارة الجبائية على المتطلبات الوظيفية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق

المحاسبي لغرض الضريبة؟

- ما مدى تأثير الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة؟
- ما هي أهم الآليات المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية لزيادة التحصيل الضريبي؟
- هل توفر المتطلبات المرتبطة بنظام المعلومات والبيانات المحاسبية من شأنه أن يحسن من فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة؟

3- فرضيات الدراسة:

- تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.
- توفر أعوان رقابة جبائية مؤهلين ويمتازون بالصفات الشخصية الملائمة من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة
- توفر المتطلبات الوظيفية اللازمة لممارسة الرقابة الجبائية من شأنه أن يساهم في تحسين فاعلية

التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

4- دواعي اختيار الموضوع:

نظرا للدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقع اختيارنا لهذا الموضوع، ولمبررات موضوعية وذاتية نوردتها فيما يلي:

المقدمة

مبررات ذاتية: لعل أهمها:

- رغبة في رفع مستوى المعرفة العلمية والعملية باعتبار الغاية من البحث تنمية المعارف والقدرات، بالإضافة إلى رفع درجة التحكم في أساليب وأدوات المنهجية العلمية والعملية؛
- الرغبة الشخصية باعتبار اني موظف في مركز الضرائب للتوسع في المجال العلمي لأنمي معارفي وقدراتي الوظيفية وخاصة فيما يتعلق في عمل المحققين بالإضافة الى ان زميلي موظف في ديوان الترقية والتسيير العقاري وخاصة فيما يتعلق في عمل المحاسبين.

1. مبررات موضوعية: لعل أهمها:

- اهتمام الدولة المتزايد بإيجاد بدائل لتمويل لخزينة خارج قطاع المحروقات، والاعتماد على الضريبة كحل بعد أن كان دوره مهمل في ظل البجوحة المالية التي كانت تعيشها الجزائر باعتبار أن أهم مورد لتغطية النفقات العامة هو الإيرادات الضريبية التي بدورها تساهم في رسم وتنفيذ سياساتها التنموية وأي إخلال في آليات الرقابة من شأنه أن يمس باستقرار الموازنة، التي تعود بآثارها الغير إيجابية على الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- محاولة تسليط الضوء على العناصر التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، والمتمثلة في المتطلبات الشخصية الواجب توفرها في أعوان الرقابة الجبائية، والمتطلبات اللازم توفيرها من طرف الإدارة الجبائية والسلطة التشريعية

5- أهمية الدراسة:

إن أهمية هذا البحث تنبع من أهمية عملية التدقيق المحاسبي في اكتشاف المخالفات التي يرتكبها المكلف الذي يمسك محاسبة قانونية ومنتظمة، وذلك لما يوفره من معلومات ضرورية لترشيد قرارات تقدير الضريبة هذا من جهة، وزيادة في الإيرادات الضريبية الناتجة عن إجراء التدقيق في المحاسبة لغرض الضريبة مقارنة مع أنواع الرقابة المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية من جهة أخرى، وقد جاء هذا البحث للمساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، من خلال عرضه لمجموعة من المتطلبات التي نرى بأنها ضرورية للتحسين من فاعليته.

6- أهداف الدراسة: نسعى من خلال البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة قانونية الأكثر ملاءمة لإعادة تحصيل إيرادات الخزينة العمومية المتملص منها، ومساعدتها في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية.

المقدمة

■ معرفة أهم متطلبات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

7- حدود الدراسة

تحدد هذه الدراسة لموضوع البحث من خلال المحدد المكاني المتعلق بمركز الضرائب لولاية تيارت (CDI) . وأما الحدود الزمنية تمت بفترة 2021-2022

8- المنهج المتبع:

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المساقاة، وجمع البيانات المطلوبة وإخراج النتائج ووضع تفسيرات لها.

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي وذلك من خلال استعراض مختلف مفاهيم الرقابة الجبائية وأنواعها والتدقيق المحاسبي وهذا يتوافق مع طبيعة البحث، ثم قمنا بدراسة تطبيقية للبحث متمثلة في دراسة حالات متنوعة تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل وتسجيل أهم الملاحظات والنتائج

9- الدراسات السابقة

ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل، جامعة الجزائر، 2003 / 2004 ، تعرض الباحث من خلال موضوعه

إلى ظاهرة التهرب الجبائي، لما له من أثر على اقتصاد الدولة ولعل من بين الأساليب المستحدثة مع

الإصلاحات الجبائية أسلوب المراجعة الجبائية للتصريحات الجبائية أو تقنية المراقبة والتحقيق، حيث تعتبر

المراجعة الجبائية فحص شامل لوضعية المكلف ومراقبة مدى احترامه للقوانين الجبائي، وقد حاول الباحث

إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية بالإضافة إلى مدى فعاليتها من حيث آثار المردود العام

من خلال أرقام وإحصائيات قام بتقديمها .

نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999 - 2003 ، مذكرة ماجستير في علوم

التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003 / 2004 ، عالجت الباحثة من خلال هذه الدراسة

ظاهرة التهرب الضريبي، مع إبراز معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها،

المقدمة

وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم بظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

10- صعوبات البحث:

لا شك في أن أي عمل بحثي لابد أن يلازم صاحبه عدد من الصعوبات، ونذكر من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء إنجاز البحث ما يلي:

- الصعوبات المتعلقة بالتعديلات الضريبية التي تحدث بشكل مستمر في مختلف القوانين والتشريعات

المتعلقة بالجانب الضريبي

- فترة التي يمر بها مركز بتحققات خارج الميدان مما يؤدي الى نقص معلومات حول بحثنا ، خاصة خلال فترة الجزء التطبيقي.

- بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات حقيقية من ناحية المبالغ المحصلة لذلك قمنا بدراسة بمبالغ تقديرية

11- الإطار العام للدراسة:

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع، وبغرض الإجابة على الإشكالية محل الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كالتالي :

-الفصل الأول أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر ، والذي تطرقنا من خلاله للرقابة الجبائية مفهومها، وأهدافها المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وإطارها القانوني والتنظيمي، وأسباب الرقابة، وكذا الإشارة لهيكل الإدارة الجبائية التي حدثت في إطار العصرية لمكافحة الغش الضريبي، كما تم التطرق أيضا للالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وفي الأخير تم التطرق لأهم الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية من التهرب الغش الضريبي .

-يتناول الفصل الثاني الإطار النظري للتحقيق المحاسبي واجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسة، المبحث الأول الإطار النظري للتحقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه لإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، لنختم بالمبحث الثالث والذي تم تخصيصه لدراسة أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية.

- أما الفصل الثالث دراسة عدة حالات تطبيقية حول ما تطرقنا اليه في الجانب النظري عن كل نوع من أنواع الرقابة المطبقة والتدقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية تيارت، وقبل هذا سنقدم عرض مختصر عن مديرية الضرائب ومركز لضرائب لولاية تيارت.

الفصل الأول

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد :

لقد اصبح النظام الضريبي الجزائري بكل مكوناته من ضرائب ورسوم وعلاقته بمستوى التقدم الاقتصادي يتمتع بخصائص في ظل المتغيرات الاقتصادية، المحلية والدولية، كما اصبح يتمتع بمردودية مالية ناهيك عن العوامل المحفزة والكابحة لعمل هذا النظام الشيء أدى للغش والتهرب الضريبي، مما استوجب وجود كيان ردي ووقائي من شأنه إيقاف هذا النزيف المخرب لاقتصادنا الوطني، هذا ما سنحاول معرفته هذا الفصل من خلال تقسيمه ثلاث مباحث حيث يتناول الفصل الأول أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر ، والذي تطرقنا من خلاله للرقابة الجبائية مفهومها، وأهدافها المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وإطارها القانوني والتنظيمي، و أسباب الرقابة .لكذا الإشارة لهياكل الإدارة الجبائية التي حدثت في إطار العصرية لمكافحة الغش الضريبي، كما تم التطرق أيضا للالتزامات والضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، وفي الأخير تم التطرق لأهم الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية. من التهرب العش الضريبي

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية والإطار القانوني والتنظيمي لها

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة بامتياز التي تضمن مبدأ المساواة امام الضريبة اتجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية، كما ترمي الى تحقيق التوازن في ظروف ممارسة المنافسة من جهة، ومن جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة.

ومن خلال المفهوم العام للرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب :

المطلب الأول مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها، المطلب الثاني الإطار القانوني للرقابة الجبائية، اما المطلب الثالث درسنا من خلاله الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

نقوم من خلال هذا المطلب بحصر الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية في مفهومها وكذا أهدافها وفق ما يلي :

-أولا مفهوم الرقابة الجبائية : لمحاولة الإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية فإننا نقدم بعض تعاريف الرقابة بشكل عام، ثم نستنتج مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

حيث تعرف الرقابة الجبائية بانها : "فحص للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية او معنوية، بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، والمقارنة بين ما هو مصرح به من طرف المكلف والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة " (1).

كما يعرفها الدكتور حامد عبد المجيد دراز بانها : " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حقيقة المركز المالي للمكلف سواء عند تحديد دين الضريبة او عند النظر في اسقاطها" (2).

كما يعرفها الأستاذ ولهي بوعلام بانها : "الرقابة الجبائية هي عبارة عن تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية، بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة" (3).

1 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأ المعارف، لإسكندرية.مصر، بدون سنة نشر، ص 46.

2 -حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية.مصر، 1995، ص 222.

3 -ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلة الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009، ص05.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول ان الرقابة الجبائية هي وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة التصريحات واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تحول دون تحقيق الاهداف الضريبية.

-ثانيا: اهداف الرقابة الجبائية : من خلال التعاريف السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الى تحقيقها والمتمثلة في :

1. الهدف القانوني : يتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على اية انحرافات او مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. الهدف الإداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والت تساهم بشكل حيوي في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في تشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية¹؛

تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم اثارها وبتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم على ذلك؛تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. الهدف المالي والاقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.²

4. الهدف الاجتماعي يتمثل في :

-محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والاهمال او تقصيره في اداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

-تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ اساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساوات امام الضريبة.

¹ -منور اوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2009، ص202.

² -منور اوسرير، محمد حمو، مرجع سابق، ص202.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

المطلب الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد رسم المشرع الجزائري أطارا قانونيا لا يمكن من خلاله للمحققين او اعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة اي شكل من اشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فقد حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها والزم المحقق اتباعها عند عملية الرقابة.

ويقصد بالإطار القانوني للرقابة الجبائية "هو مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من اجل ممارسة عملية الرقابة"¹.

ومن جهة اخرى يمثل جميع الضمانات التي تحافظ على اموال وحقوق المكلف بالضريبة باستبعاد العمليات التعسفية الإدارية²؛

وتتمثل مختلف هذه الحقوق فيما يلي :

- الحقوق المخولة للإدارة الجبائية ؛
- الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة والتزاماته³.

أولا : الحقوق المخولة للإدارة الجبائية تتمثل في :

1. حق الرقابة : يعتبر حق الرقابة من اهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب الادارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة او حق او رسم.

2. حق المعاينة : يمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، ان تقوم بمعاينات مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول على المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة⁴.

3. حق الاطلاع : يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات⁵، ومن الادارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الادارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر :

- ادارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة وأي سلطة ادارية أخرى.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، طبعة 1، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 39.
² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، سنة 2014، المادة 18، ص 11.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، رسالة المديرية العامة للضرائب، 2012/58، ع. راوية الى مديرية العامة للضرائب، ص 07.

⁴ العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير بجامعة مديّة، الجزائر، 2008-2009، ص 116.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 45، سنة 2014، ص 24.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

• مصالح الضمان الاجتماعي

• السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.

• التجار والشركات التجارية؛

• المؤسسات والهيئات المالية¹.

4. حق استدراك الأخطاء : هو الحق الممنوح للإدارة لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة².

فحق استدراك الأخطاء أو الإعادة هو الامكانية الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في الأخطاء سواء بالتعديلات أو انشاء اقتطاع جديد، حيث يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من ضرائب ورسوم المؤسسة عن طريق الجداول³، وقد حدد الاجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات، سواء بالنسبة للضرائب المباشرة أو الرسم على القيمة المضافة الا ان هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها فعلى سبيل المثال اشعار بتقدير وتصحيح الخطأ من طرف الادارة⁴.

5. حق الزيارة : ان أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين المسموح لهم بكل حرية التحرك في المقرات المهنية، كما يمكنهم مصادرة ما يخزنه هؤلاء المكلفون من بضاعة، أو قيامهم بنشاطات تجارية صناعية أو حرفية دون تصريحات بذلك مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم كما يسمح هذا الحق لأعوان الضرائب بمتابعة تحركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ومتابعة الصفقات التي تتم بين المنتجين والمسوقين⁵.

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات، اذ يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة رقم الاعمال الحقيقي، وهذا عند مراقبة مستودعات المواد الاولية والمنتجات المصنعة.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الوادي الجزائر، 2012-2011، ص 84.

² العثماني مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 173.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2012، المادة 1/327، ص 118.

⁴ المرجع سابق، المادة 326، ص 117.

⁵ Ministère des finances la lettre n°58 de la DGI. Le contrôle fiscal، **une action constante de l'administration fiscale**، 2012، page 07.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

وأخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجأة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأن أحيانا عند ارسال اشعار بالمراقبة تفقد الرقابة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن أن يحجبها عند استلامه لإشعار التحقيق¹.

ثانيا: الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة والتزاماته :

1. الحقوق المخولة للمكلف بالضريبة : لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية الا عن طريق اجراء قانون صارم يملك فيه المكلف حق الرقابة عدة ضمانات تؤمن له حقوقه خاصة في حالة أي خلاف أو نزاع مع أعوان الادارة الجبائية، وتتمثل تلك الضمانات فيما يلي :

1.1. الإشعار المسبق بالرقابة : لا يمكن الشروع في التحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.

غير ان هناك استثناء والمتعلق بحالة حدوث مراقبة مفاجئة يكون الهدف منها أو مبررها هو المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها وفي هذه الحالة يسلم الاشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة.

ويجب أن يبين الاشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها².

2.1. حق الاستعانة بمستشار : تحت طائلة بطلان الاجراء يجب أن يشار في الاشعار بإعادة التقويم الا ان المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة، أو من أجل الاجابة عليها³.

3.1. حق استعادة الرقابة : في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه سواء كان نمط الرقابة تحقيا محاسبيا أو اجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ولا يمكن للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، الا اذا كان المكلف بالضريبة قد ادلى بمعلومات غير كاملة او خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل اساليب تدليسية.

¹ محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2002/2001 ، ص 62.

² سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20، سنة 2014، ص 11.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

4.1. محدودية مدة الرقابة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراءات أن تتعدى مدة التحقيق في التصريحات والوثائق المحاسبية، طبقا لرقم الاعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة اجال محددة¹ وتختلف هذه الأجل باختلاف نمطية الرقابة المعمول بها كما يلي²:

أ. **المعاينة اليومية :** لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول الى محلات الصناع والتجار والمكافين بالضريبة الاخرين المنصوص عليهم في المادة 22 من قانون الاجراءات الجبائية من اجل القيام بكل اعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة الا خلال النهار وفي الساعات التالية :

• من 1 اكتوبر الى 31 مارس من الساعة 6 صباحا الى غاية الساعة 6 مساء.

• من 1 افريل الى غاية 30 سبتمبر من الساعة 5 صباحا الى غاية 8 مساء.

ب. **التحقيق المصوب :** لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين.

ج. **في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :** لا يمكن ان تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الأشعار بالتحقيق.

د. **التحقيق المحاسبي :** لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من 4 أشهر فيما يخص :

• مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم اعمالها السنوي يتجاوز (1.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• يمتد هذا الاجل الى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يتجاوز (2000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• يمتد هذا الاجل الى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة إذا كان رقم اعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

• يجب ان لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الاخرى سنة واحدة، غير ان هناك استثناءات تكون فيها الادارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة وهي :

• حالة استعمال مناورات تدليسية .

¹ شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر الاجراءات والادوات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2004-2005، ص 103.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المواد 20-23 مكرر معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، ص 14-15.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق .
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات¹.

5.1. السر المهني : يجب على الاعوان المحققين الاحتفاظ بالسر المهني باعتبارهم قد اطلعوا على ملف المكلف، وعملوا على جمع معلومات هامة حول نشاطه وتعاملاته وبالتالي لا يمكن كشف هذه المعلومات.

6.1. الإبلاغ بنتائج الرقابة : لقد فرض المشرع على المراقب ضرورة ابلاغ المكلف بالنتائج المتوصل اليها اعترافا منه لهذا الاخير بحق الاطلاع على النتائج وذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام ويشترط ان يكون الاشعار بالتقويم مفصلا وبطريقة تساعد المكلف او الخبير على تقديم ملاحظاته في اجل اربعين يوما، أو الادلال بقبوله ويعتبر عدم الرد بالقبول في هذا الاجل قبولا ضمنيا².

7.1. حق الطعن : يحق للمكلف الاحتجاج على بعض الضرائب المفروضة عليه من قبل المحقق ويتم الاحتجاج كما يلي³:

8.1. حق الطعن النزاعي: ان الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والغرامات المعدة من قبل إدارة الضرائب تدخل في مجال الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها اما الحصول على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، يجب ان توجه هذه الشكاوى الى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، ويسلم وصل بذلك الى المكلف بالضريبة وتقبل الشكاوى الى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الاحداث الموجبة لهذه الشكاوى.

9.1. حق التأجيل القانوني للدفع : يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة ومقدار الضرائب المفروضة عليه أن يؤجل دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يساوي 20 بالمئة من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية الى غاية صدور قرار الادارة الضريبية.

10.1. حق التحقيق في الشكاوى : يتم النظر في الشكاوى من قبل المفتش الذي قام بتأسيس الضرائب ويبيت في هذه الشكاوى المدير العام للضرائب ورئيس مركز الضرائب.

¹ مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 113.

²قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، جامعة المدية 2008-2009، ص 58.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، سنة 2006، ص 85.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

وكذا رئيس المركز الجوارى للضرائب المتعلقة باختصاص كل منهم للنطق بقرارات التخفيض أو القبول الجزئي أو رفض هذه الشكاوى في أجل ستة 06 أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها شريطة أن لا يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات عشرين مليون دينار (20.000.000) دج، غير انه اذا تعلق الشكاوى بمبلغ يتجاوز المبلغ المذكور يتوجب عندئذ الاخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية وتمدد فترة البت الى 8 أشهر.

11.1. حق اللجوء الى لجنة الطعن المختصة : يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء الى لجنة الطعن المختصة في اجل أربعة 04 أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار ادره الضرائب حيث تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة اليها بالقبول او بالرفض صراحة من اجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تقديم الطعن الى رئيس اللجنة¹.

12.1. حق الطعن امام الغرف الادارية للمحكمة : اذا لم تبد لجان الطعن قرارها في الاجل المذكور أعلاه فان ضمتها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن، وفي هذه الحالة يجوز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعوى الى المحكمة الادارية في اجل اربعة 04 اشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تبت في الطعن.

ان كل الضمانات الممنوحة للمكلف السابقة الذكر تسعى الى ترسيخ علاقة ثقة بين المكلف بالضريبة والادارة الجبائية من خلال الانصاف والاحترام².

ثالثا : التزامات المكلفين بالضريبة :

1.1. الواجبات المحاسبية: يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقا للنظام المحاسبي المالي، كما اوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا امساك الدفاتر المنصوص عليها قانونا، وهي:

أ. دفتر اليومية: هو عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتواريخ متتابعة، حيث ان كل شخص طبيعي او معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ او شطب، اضافة الى ارفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

ب. دفتر الجرد: الى جانب دفتر اليومية دفتر الجرد وهو دفتر خاص بالميزانية ينص على اجراء الجرد بصفة دقيقة على جميع عناصر الاصول والخصوم سنويا، اذ يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية به كما يعد كشفا لجميع عناصر الاصول والخصوم.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 39 من قانون المالية لسنة 2009، ص25.

²-مرجع سابق، ص26.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

ج. حفظ الدفاتر وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية ووثائق الثبوتية، اضافة الى المستندات المشار اليها في القانون التجاري لمدة عشر 10 سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها كما ان اي اخلال بالشروط السابقة يؤدي الى رفض محاسبة المكلف، ويعتبر حينها مخالفا للواجبات المحاسبية¹.

د. الواجبات الجبائية: تتمثل في مختلف التصريحات الضريبية وبالإضافة الى هذه التصريحات هناك التزام اخر والمتمثل في وضع رقم التعريف الاحصائي، حيث يجب ان يرفق كل عقد او تصريح أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية، بالرقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

وقد نص قانون المالية على مجموعة من الاجراءات والتي من بينها وضع رقم التعريف الاحصائي لكل شخص او مؤسسة على المستوى الوطني وهذا الاخير يتكون من 15 رقما كما هو موضح في الجدول التالي : الجدول رقم (01-01) تشكيل رقم التعريف الاحصائي :

المكلف شخص طبيعي	المكلف شخص معنوي
مثال : 1971.1421.0018.325	مثال : 0998.07.21.0018.335
الرقم الاول 1: يخص الذكر اما 2 يكون للأنثى	الرقم الاول 0: يدل على ان المكلف شخص معنوي
الارقام 4.3.2. تخص سنة الازدياد	الارقام 4.3.2. تدل على سنة تأسيس الشركة
الرقم 5.6 تخص الولاية التي ينتمي اليها	الرقم 6.5 تخص الولاية المتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة
الرقم 8.7 يخص البلدية التي ينتمي اليها	الرقم 8.7 يخص البلدية المتواجد بها المقر الاجتماعي للشركة
الرقم 12.11.10.9 تخص شهادة الميلاد الاصلية	الرقم 12.11.10.9 تخص الرقم التسلسلي حسب المنطقة المتواجد فيها مقر الشركة لدى مفتشية الضرائب لتلك المنطقة
الرقم 15.14.13 تخص الرقم التسلسلي للتسجيل التجاري	الرقم 15.14.13 تقدم من طرف مكتب الاحصاء الوطني لوزارة المالية

المصدر : مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الاداء، مذكرة الماجستير علوم اقتصادية، جامعة بومرداس، 2009-2010 ص111.

ان الرقم الإحصائي اجباري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على المكلفين الطبيعيين والمعنويين، المزاولين نشاطا صناعيا او تجاريا او حرا، ان يشيروا الى رقم

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية عدد 85، المادة 41 من قانون رقم 16/05، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الصادرة بتاريخ 2005/12/31، ص07.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

التعريف الاحصائي (NIS) على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم، وعدم التقيد بهذا الاجراء يؤدي الى جملة من العقوبات اهمها¹ :

- عدم تسليم شهادات الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومستخرجات من جداول الضرائب ؛
- الحرمان من التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- لا يمنح التأجيلات القانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

المطلب الثالث : الإطار التنظيمي الرقابة الجبائية

الإدارة الجبائية لها من الهياكل ما يسمح لها باتخاذ عمل متوازن يخصص تحسين طرق أداء الرقابة، ولهذا الخصوص فان بعض المصالح الجبائية لها مهمة استثنائية وهي تنظيم وتسيير عملية المراقبة، فالمبدأ ان التكلفة اثبات الأخطاء والنسيان الملاحظة على الوثائق المقدمة من طرف الموكلين تنصب على الإدارة الجبائية، فالمصالح الجبائية تملك سلفا الرقابة وتركز البحث عن الاختلالات فالقيام يتم بوسائل قانونية والتي يعمل على أساسها أعوان الضرائب.

أولا : المصالح المركزية : تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومات الجبائية، حيث انشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة المالية².

وقد نظمت هذه المديرية من اجل محاربة التهرب الضريبي بشكل فعال حيث تتكون مديرية الأبحاث والمراجعات من ثلاث مصالح جهوية وأربع مديريات فرعية³.

1. المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات : تتواجد حاليا بالجزائر، قسنطينة، وهران وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتأكد من وضعية كبار المكلفين نظرا لأهميتهم، حيث تنظم كل مصلحة في ثلاثة (03) اقسام وهي :

أ. قسم المراقبة والاحصائيات والتقييم : يعمل على تنفيذ برامج المراقبة في شكل فرق، حيث ان هذه المراقبة تحددتها مديرية الأبحاث، والمراجعات وتكون في عين المكان مع اعداد وضعيات إحصائية متصلة بذلك، كما تقوم بتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية.

ب. قسم المساعدة على الرقابة : ويكلف لا سيما بمساعدة لمحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا فحص المحاسبة الالية.

¹ مغني ناصر، مرجع سبق ذكره، ص112.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 51، المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 1998/07/13 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 1998/12/31.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية للعدد 20، المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

ج. قسم الوسائل : هذا القسم يقوم بمساعدة المصلحة في توفير الوسائل اللازمة لإنجاز الوسائل المخولة لها، كما يقوم بتصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

اما المديرية الفرعية الأربع لمديرية الأبحاث والمراجعات فهي :

1.1 المديرية الفرعية للتحقيق والبحث عن المعلومات الجبائية : مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، جمعها، الاحتفاظ بها ومراقبة استعمالها واستخدامها لفائدة المصالح الخارجية.

1.2 المديرية الفرعية للبرمجة : من خلال مكاتبها الثلاث تقوم ببرمجة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية، بطرق مدروسة وبناءا على معايير دقيقة.

1.3 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : تعمل على معالجة التقارير النهائية للرقابة الجبائية لاقتراح نتائج وإجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

1.4 المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات : تقوم بإعداد المناهج والمعايير والإجراءات اللازمة لمختلف التحقيقات الجبائية والتي تقوم بها المصالح البحث والتحقيقات والمديرية الفرعية الولائية للرقابة الجبائية، كما انها تنسق بين الإدارات والهيئات الأخرى للحد من التهرب الضريبي¹.

ثانيا . المصالح اللامركزية :

هي مصالح تابعة للإدارة المركزية حيث تتمثل فيما يلي :

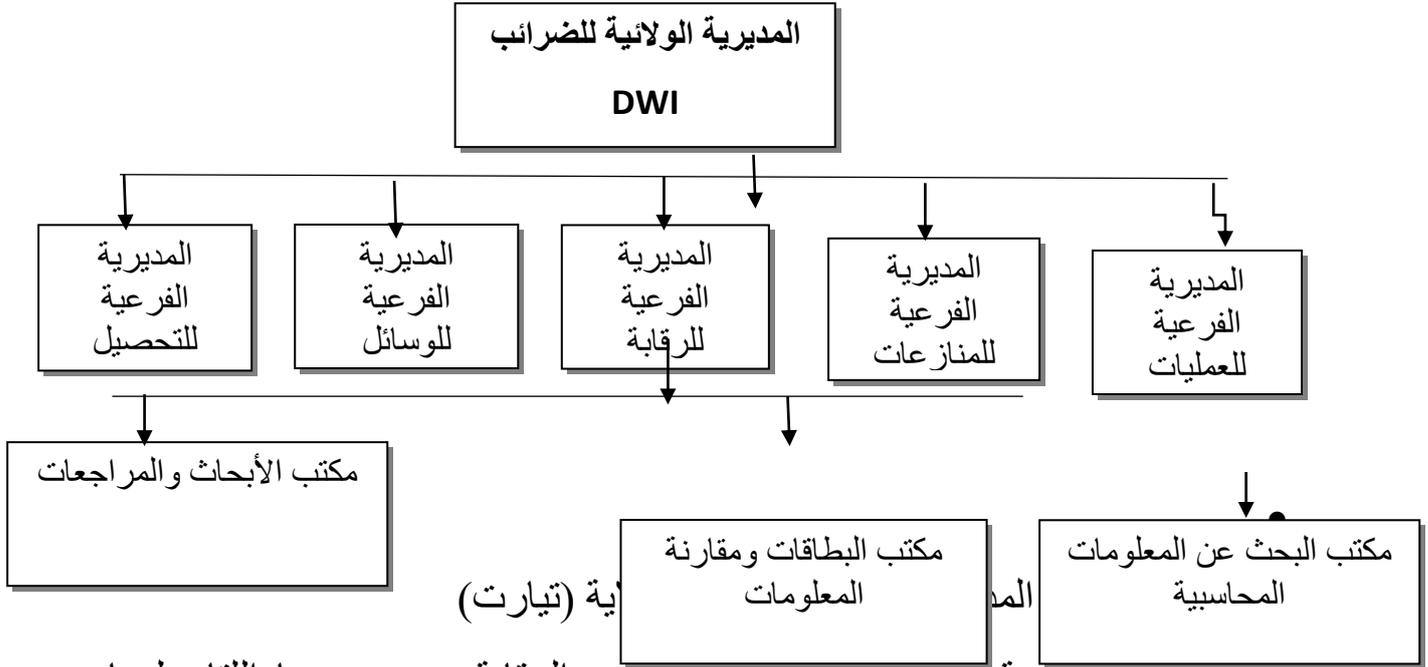
1.1 المديرية الجهوية للضرائب : هذه المديرية متواجدة في كل من الجزائر، عنابة، وهران، قسنطينة البليدة، شلف، سطيف، بشار، ورقلة، حيث تعتبر هذه المديرية امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية يتمثل دورها الأساسي في إعطاء دفع قوي للمديرية الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، فهي مكلفة بالتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية التابعة لها. وتنظم مديرية الضرائب الجهوية الى أربع مديريات فرعية، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية والمهام الموكلة اليها على المستوى المحلي، وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة(03) مكاتب. وهي مكتب برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية، مكتب تحليل تقرير المراجعات الجبائية والتقسيمات، مكتب متابعة المنازعات².

1.2 . المديرية الولائية للضرائب : تنقسم المديرية الولائية للضرائب الى خمس (05) مديريات فرعية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 43-44-45 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.
² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 25-59 من المرسوم التنفيذي رقم:06-327، مرجع سابق.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

الشكل رقم (01-01) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية



غير ان نيابه المديرية العمليات الجبائية (SDOF) والرقابة (SDCF) هما اللتان لهما صلاحية القيام بالرقابة الجبائية.

أ. نيابة مديرية العمليات الجبائية : قسمت الي :

● **مكتب الاوراد:**(BUREAU DES ROLES) : هذا المكتب مكلف بالمصادقة على الاوراد التي تم إصدارها من مركز الاعلام الالي فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومكلف كذلك بالتقديم لمكتب الإحصاء (الوعاء) هذه الاحصائيات الدورية المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم للقيام بتصنيفها سنويا، تقدم بيان للجماعات المحلية والهيئات المختصة بعناصر الضريبة المباشرة المحلية الضرورية لتقديم ميزاتهم.

● **مكتب الإحصاءات :** الوعاء مهمته هي متابعة الاوراد المصفاة من طرف مركز الاعلام الالي فيما يخص الرسوم على رقم الاعمال، مراقبة وجعل عناصر البيانات قابلة للتنفيذ.

● **مكتب التنظيم والتنشيط :** مهمته هي نشر التعليمات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي، ومكلف أيضا بمتابعة انجاز جدول الاعمال لمفتشي الضرائب فيما يخص رقابة الملفات الجبائية، الإحصاءات الدورية للمكلفين وكذلك الرقابة الدائمة¹.

ب. مديرية الرقابة الجبائية : وتنقسم الي:

¹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية المادة 60 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

● **مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة :** مهمة هذا المكتب هي انشاء كشوف وجداول للإيرادات، الهيئات، المؤسسات والأشخاص الذين يمكن ان يحوزا على المعلومة الجبائية التي تخص الوعاء او التحصيلات الضريبية، وكذلك اعداد برامج التدخلات التي يجب ان تتم مباشرة من طرف المكتب المكلف بالحصول على كشوفات الشراء (recouplements) وكذلك المفتشيات¹.

● **مكتب البطاقات والكشوفات :** Fichiers et recouplements يتمثل دوره في :

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها
- تقديم الآراء والمقترحات التي تهدف الى تحسين المعلومات واستعمالها
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم ملخصات منها، ضمن شروط التشريع المنصوص عليه
- تلقي المعلومات المتحصل عليها من المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعينة
- تنظيم جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات².

● **مكتب التحقيقات الجبائية:** يقوم بما يلي :

– احداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل ان يكونوا محل مراجعة ومراقبة معمقة على أساس المعايير التي تقدمها الإدارة المركزية ؛وبرمجة القضايا الخاضعة للمراجعة ومتابعة انجاز البرامج في الأجال المحددة ؛ومتابعة ومراقبة عمل فرق المراقبة والسهر على احترام التصريح والتنظيم المعمول به عند اجراء تدخلات لهذه الفرق .

– ارسال تقارير منتظمة للمراجعة الى الإدارة المركزية ؛وبرمجة عملية مراقبة الأسعار المصرح بها عند ابرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية³.

1.3 المفتشيات : لقد تم انشاء مفتشيات الضرائب المتعددة لاختصاص سنة 1994، وذلك إثر عملية توحيد هيكل الوعاء، وهي هيكل وعاء المراقبة والتدخل، وفي هذا المستوى فهي تقوم بتقدير الضريبة أي القيام بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة للمكلفين على مستوى الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق⁴.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية المادة 74، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سبق ذكره.

² طالبي محمد، مرجع سبق ذكره، ص52.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 79 /17، الصادرة في 25/10/1998، ص72-73.

⁴ Circulaire N° 78/MF/DGI du 16/03/1994.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

تقوم بمراقبة التصريحات المسجلة من طرف المكلفين في اطار الرسمي عندما تستقبل التصريحات، او في اطار المراقبة المعمقة للملفات على أساس برامج متعدد سنويا، تقوم بتدخلات ميدانية على مختلف المستويات سواء بالنسبة للمراقبة الدقيقة الخاصة ببعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة، حقوق الطابع او عند اجراء عملية الجرد او المعاينة(مراقبة المخزون، وسائل الاستغلال للمستخدمين...الخ) او في اطار الإحصاء الدوري للعقارات المبنية والمنقولات وكذا النشاطات، وهذا لأجل انجاز برامج بحث عن المادة الخاضعة للضريبة منافسة مع ما تقوم به نيابة مديرية الرقابة الجبائية عن طريق مصلحة التدخلات.¹

4.1. قباضات الضرائب : تتكفل قباضات الضرائب أساسا بجداول الضرائب، والتحصيل الضريبي.²

1.5. الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة : تحسينا لفعاليتها قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء مجموعة من الهياكل الجديدة وهي :

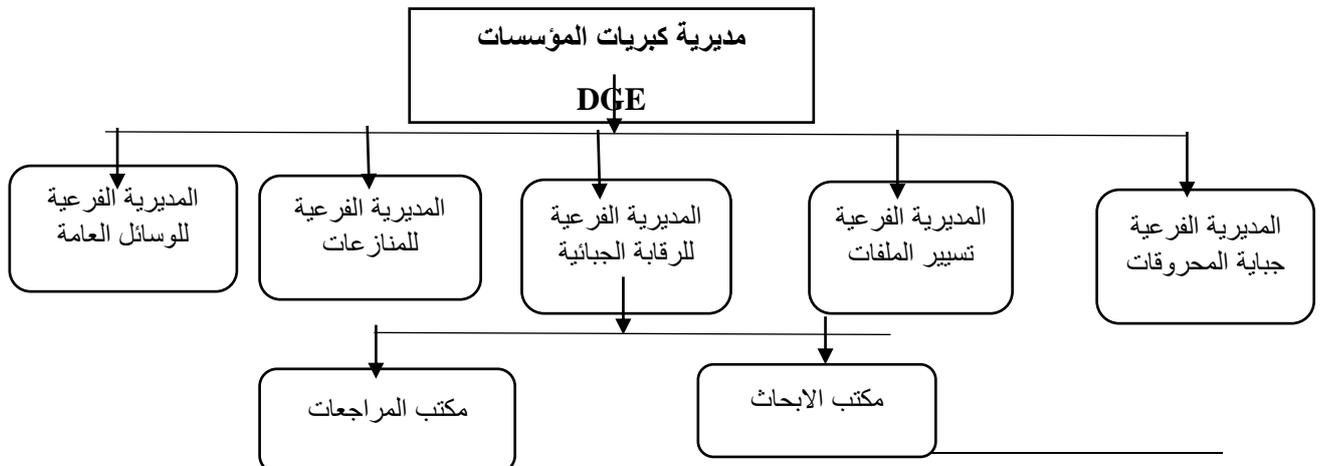
• مديرية المؤسسات الكبرى DGE.

• مركز الضرائب الكبرى CDI .

• مركز الضرائب الجوارية CPI.

أ. مديرية المؤسسات الكبرى DGE : تنظم مديرية المؤسسات الكبرى في 5 مديريات فرعية³ من بينها: المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، تكلف باقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومات، انجاز برامج المراقبة⁴.

الشكل رقم (01-02) : الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 09، المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 1991/02/23 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر بتاريخ 1991/02/27.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

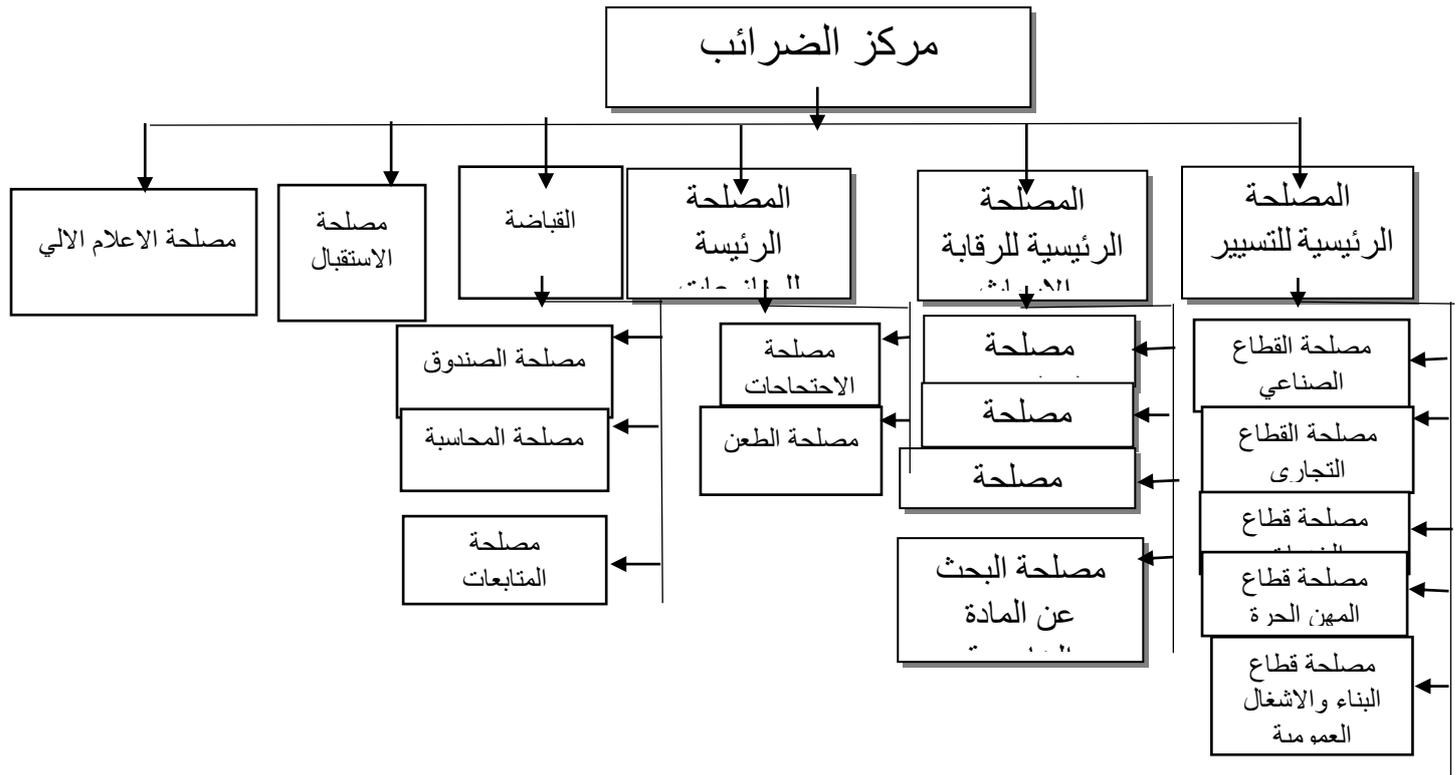
الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

المصدر : المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002.

ب. مركز الضرائب CDI : ينقسم هذا المركز الى :

ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصحنتين، حيث تقوم تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم، متابعة واجبات التصريح والدفع، الرقابة وإجراءات التحصيل، تتكفل مراكز الضرائب بالمؤسسات (شركات) و(اشخاص طبيعيين) الخاضعة للنظام الحقيقي للضرائب، فهي تتبع مباشرة المديرية الولائية، التي تكون على اتصال مباشر لها.¹

الشكل رقم (03-01) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : وثائق من مركز الضرائب لولاية تيارت.

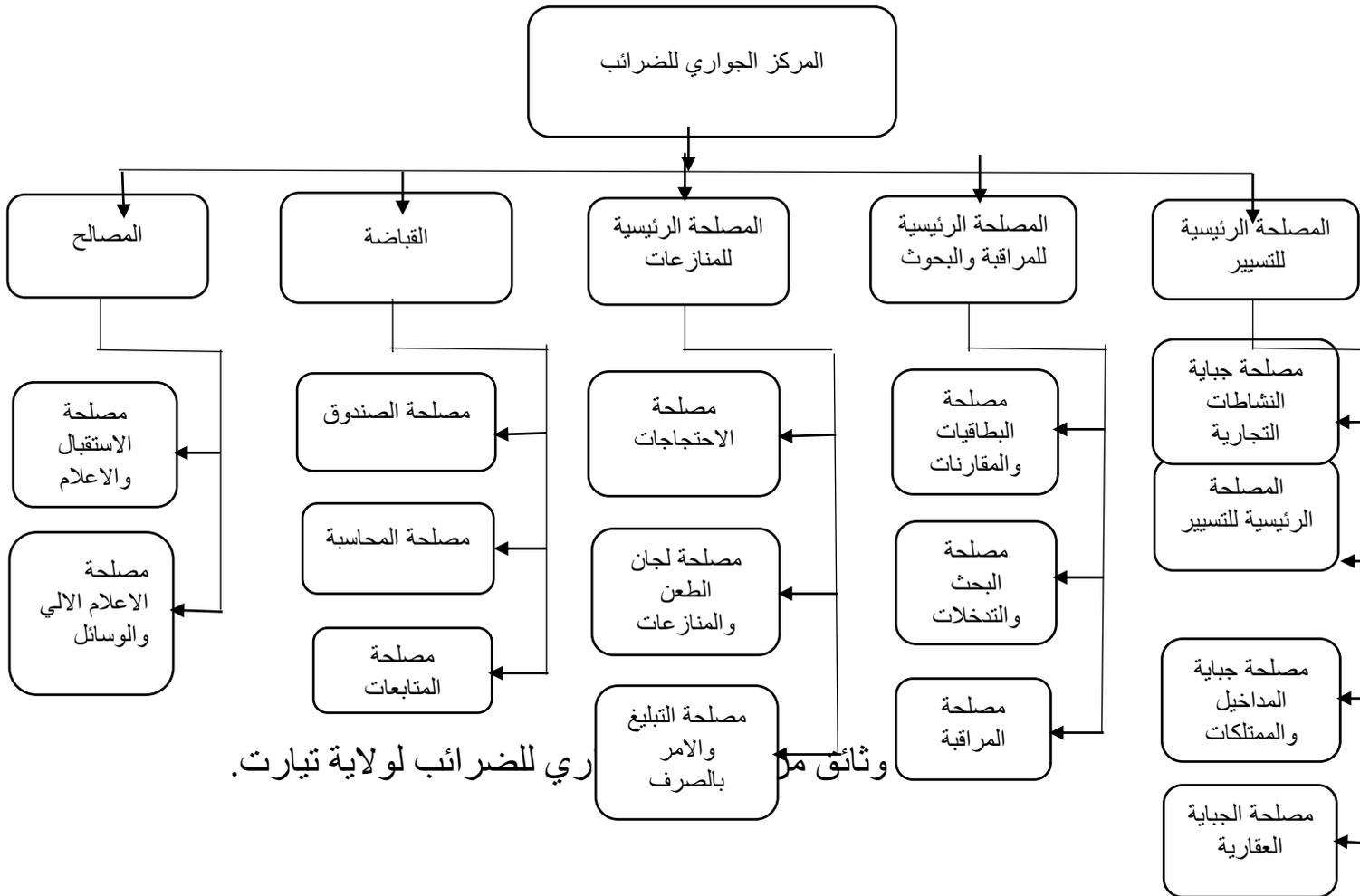
ج) المراكز الجوارية للضرائب : تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة، والخاضعين للضريبة الجرافية، وتتمثل مهامهم في

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 88 المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

مسك الملفات الجبائية للمكلفين والتابعين لدائرة اختصاصها اصدار جداول البحث عن المعلومات الجبائية لمراقبة التصريحات ودراسة الشكاوى ومعالجتها.¹

الشكل رقم (04-01) : الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى الضرائب



¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 102 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف اشكالها وخاصة التهرب الضريبي، تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته، إضافة الى ارسال الحس الضريبي لدى المكلف للضريبة، لذا قمنا بتقسيم هذا المبحث الى المطالب التالية:

المطلب الأول على مستوى التشريع والإدارة الضريبية، المطلب الثاني تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، اما المطلب الثالث فدرسنا من خلاله توسيع دائرة التعاون بين مختلف الادارات.

المطلب الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية:

أولاً: على مستوى التشريع الضريبي: ان التشريعات الضريبية لها دور أساسي في مكافحة التهرب الضريبي، وبالتالي يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتحصيل الضريبة وصياغة التشريع بأسلوب يسهل فهمه من قبل المكلف، بما في ذلك موظفي الضرائب، لذا يجب ان يتسم بالوضوح والمرونة لان سبب نجاح أي نوع من أنواع الضرائب يرجع الى صياغة الجيدة للقانون الضريبي.

اذا يجب ان يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة التي تجنب التفسيرات الفردية والشخصية التي تختلف من شخص لأخر، حيث ان عدم وضوحها يصعب عملية المتابعة من طرف الاعوان الإدارة الجبائية، كما يجب ان يتسم التشريع الجيد باستقرار القوانين وهذا ما نلاحظه عدم الاستقرار نظرا للمتغيرات والتعديلات في قانون المالية من سنة لأخرى، وبالتالي تعقد مهمة الموظفين، الذين يصعب عليهم فهمها من جهة لأخرى¹.

هذا الامر أدى الى حتمية الوصول الى تعديلات جديدة من خلال الغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها مما يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط احكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها،

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا ومشوها بدرجة عالية وكان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، وفي عام 1992 نفذ برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام وتنشيطه بدرجة كبيرة حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها حق الاطلاع واستعمال رقم التعريف الجبائي.

وبذلك يجب على الإدارة الجبائية ان تقوم بتبسيط الإجراءات الخاصة بملا المطبوعات والاقارات الضريبية، حتى تتمكن من توفير الوقت للملزمين وتجنبهم النفور من ملا الاقرارات الذي يؤدي في بعض الحالات الى ممارسة التهرب الضريبي نتيجة تعقيد الإجراءات.

¹ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص 272.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

1. على مستوى الإدارة الضريبية:

يعتبر الجهاز الضريبي ضعيفا وغير قادر على مواجهة التهرب الضريبي عندما لا يحقق نتائج إيجابية او يحقق نسبا متساوية للسنوات السابقة، وبالتالي فان الجهاز يحتاج الى اصلاح الموارد المادية والبشرية وعليه تحسين كفاءة الجهاز الإداري الذي يعتبر عنصرا هاما في مواجهة التهرب الضريبي، حيث يمكن تقسيم العملية الضريبية الى ثلاث مراحل¹:

أ -تنفيذ القانون وتحديد الوعاء (الأشخاص الخاضعون والمادة الخاضعة)؛

ب -حساب مقدار الضريبة المستحقة وفقا للقوانين المعمول بها؛

ج -تحصيل الضريبة المستحقة.

وبذلك نكون امام ضرورة الاهتمام بإمكانيات والوسائل المادية مع تحسين طبيعة الموارد البشرية والتنظيمية، وهي كالتالي:

1.1.الموارد البشرية: يجب على الإدارة الضريبية الت تسعى الى أكبر فعالية ممكنة اتجاه التهرب الضريبي وتقديم مساعدات اللازمة لأعوان الإدارة الضريبية بغية تقديم أحسن ما لديهم من الاعمال، ولتحسين الموارد البشرية يجب الاخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- الاهتمام بالإطارات وتقديم امتيازات خاصة لهم؛
- فتح مراكز لتكوين المؤهلين؛
- الرسكلة المستمرة لوظفي الإدارة الضريبية؛
- معاقبة كل من يخالف قوانين الإدارة الضريبية؛
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الوقاية الميدانية².

1.2.الموارد المادية: الوسائل البشرية المتوفرة لدى الإدارة الضريبية لن تكون فعالة ما لم تتوفر لها الوسائل المادية وذلك لضمان حركتها الدائمة في تنفيذ مهامها الامر الذي يستدعي توفير الموارد المادية المتطورة التي تتماشى مع التطور العلمي³ وتتمحور في النقاط التالية:

- توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر، لأنه في الوقت الراهن المقرات التي تتوفر عليها الإدارة غير كافية ولا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية، فمعظمها مقرات ضيقة

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، 2003، ص124.

² على زغودو، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 213.

³ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 101-102.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

لا تحتوي على أدنى الشروط، ففي بعض الأحيان لا تكفي لتنظيم الملفات لتسهيل مهمة المتابعة، فكل هذا يؤثر على مردودية الإدارة، مما يستلزم بناء مقرات جديدة تليق بالإدارة الضريبية لتسهيل أدائها لوظائفها.

- تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي وتعميمه لأنه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة وفي هذا الإطار سطرت الإدارة العامة للضرائب برنامج يهدف إلى تجهيز مختلف مصالح الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، وخصصت له نفقات تقدر ب 29 مليون يورو للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى سنة 2012. وما هذا إلا دليل على الاهتمام الذي توليه الدولة للإدارة الجبائية من أجل تحسين المردودية¹؛
- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجات الموظفين لتأدية مهامهم، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمراقبين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني.

1.3. تنظيم الإدارة الضريبية: أما بالنسبة لإعادة تنظيم مصالح الإدارة الجبائية وتطويرها حتى تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية، اتخذ المشرع في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على مستوى المحلي والمركزي وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-90 المؤرخ في 23/06/1990 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، وذلك بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب من جهة أخرى إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91/60 المؤرخ في 23/02/1991 كما تم إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديرية الولائية، وكل هذه التعديلات من الناحية التكميلية تمت من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الجبائية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية وهو التنظيم المعمول به إلى يومنا هذا².

المطلب الثاني: تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية، قصد أحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة لذلك يجب أن تكون العلاقة مبنية على التعاون والفهم العميق لأهمية الضريبة وعلى الإدارة الجبائية أن تسعى إلى إيصال المفهوم الدقيق للضريبة في ذهن المكلف حتى يتغير من موقفه السلبي اتجاهها كما يلي³:

¹ Séminaire sur la loi de finance 2010, intervention de MR zikara Mustapha DIRECTEUR DE LA Législation et réglementation fiscale

² Circulaire n°52, MF, DGI, DU 21/02/1994 intensification du contrôle fiscale.

³ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

أولاً: نشر الوعي الضريبي

يجب تنمية الوعي الضريبي للمكلف واقناعه بالواجب الضريبي الذي يكمن في ان المكلف يعتبر طرف أساسي في عملية التهرب، ومن اجل نشر الوعي الضريبي يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

1. القيام بحملات توعية لجميع المكلفين بجميع مستوياتهم حتى يدرك المكلفين واجباتهم الضريبية وذلك من خلال تنظيم ملتقيات وابواب مفتوحة حول النظام الضريبي ومستجداته¹؛

2. تحسيس المكلف بأهمية الضريبة باعتبارها تمثل مساهمة عالية في خزينة الدولة، والتي لها دور مهم في تقديم الخدمات للأفراد المجتمع بانتهاج سياسة حكيمة لاكتساب ثقة المكلف بالضريبة، كما يجب زرع نظرة سيئة في نفوس المكلفين حول التهرب من الضريبة

3. التعريف بالضريبة وأهدافها لإرسال ثقافة ضريبية لدى المواطن كما يجب على المكلفين القيام بما يلي:

أ. القيام بأداء واجباتهم الجبائية بكل صدق وامان؛

ب. الاقتداء ببعض المكلفين النزهاء الذين يفتخرون بأداء مستحقاتهم الجبائية وان يقتنع بضرورة أدائه لواجبه الضريبي، وان يقوم به وحده وعن طيب خاطر مستمداً ذلك من دوره الفعال ودور الضريبة في بناء الاقتصادي والاجتماعي

ج. ضرورة استفسار المكلفين عن حقوقهم وواجباتهم الضريبية لتزويدهم بمختلف المعلومات، وكذا الحضور في ملتقيات التي تنظمها وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب وهذا بغية تطوير ثقافتهم الجبائية².

ثانياً : تكوين واعلام المكلف:

يهدف التكوين الى تحويل المكلف من معارض الى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب اليه من خلال تثقيفه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي.

وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والمنشورات والمجلات الدورية لإبراز المستجدات وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه لقوانين الجبائية، كما يجب وضع مكاتب خاصة بشرح الإجراءات على مستوى مصالح الإدارة الجبائية حيث يجب ان تسير من

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص168.

² زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية.مصر، 1998، ص 189.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم ويسعون الى تحسين العلاقة مع المكلف من خلال حسن الاستقبال¹.

ثالثا : تحسين العلاقات الإنسانية: تشكل العلاقات الإنسانية اهم وسائل ذات الأثار البالغ على نفسية المكلف، حيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين وتخفف حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب احداث برامج التكوين النفسي لجميع موظفي الإدارة الضريبية.

فالعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة تتميز بالحرز المتبادل وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية ولتحسين هذه العلاقة وجب العمل على انشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، مهمتها مساعدة المكلفين بتقديم كل الارشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والاحكام الجبائية، ويجب ان تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين يسعون لتحسين العلاقة عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة فالعلاقة بينهما يجب ان لا تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام².

المطلب الثالث: توسيع دائرة التعاون بين مختلف الإدارات الاقتصادية

نظرا للمشاكل والعراقيل التي تواجهها الإدارة الجبائية اثناء القيام بمهامها من اجل تشديد العمليات الرقابية فقد تم التنسيق بينها وبين مختلف الهيئات والإدارات من اجل الحصول على عمل مشترك لتبادل المعلومات او وضعها تحت تصرف الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة لها.

ان هذه الهيئات لابد ان تتعامل مع مصالح الإدارة الجبائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبي وخاصة انها تمتلك معلومات جد هامة في هذا الميدان بالنظر للمسؤوليات الملقاة على عاتقها والصلاحيات المخولة لها.

يتجلى هذا التنسيق بصفة عامة في النقاط التالية:

-تنسيق برامج التدخل في الميدان كلما اتاحت الفرصة لذلك وخاصة في مجال الفرق المشتركة جباية-تجارة-جمارك-مصالح الامن.

ان في هذه العملية وخاصة فيما يتعلق بالتدخلات المنتظمة للبحث عن المهن الخفية او السرية والأشخاص الممارسين لها يمكن ان تأتي بنتائج إيجابية بالنظر الى دور المعلومات المنتقاة وهذا بالمساعدة الفعالة للقوة العمومية التي تلعب دورا هاما في

¹ حمادي نبيل، تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل من النشاط التجاري الموازي، يوم دراسي حول القطاع التجاري في ظل الالفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بالتنسيق مع مديرية التجارة لولاية المدية، 2011/03/18.

² محمد طلبي، مرجع سبق ذكره، ص 175.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

ميدان التعرف على المكلفين العاجزين الذين يقطنون في المناطق والاحياء صعبة الدخول.¹

أولا : تدعيم التنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والهيئات العمومية وتكمن فيما يلي:

1.التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية: هذا التنسيق يتعلق خاصة بمديرية الأسعار والمنافسة ومديرية الإحصاء، وعلى هذه المصالح ان ترسل كافة المعلومات التي بحوزتها والمتعلقة بمختلف المخالفات التي تمت بصلة للنظام الاقتصادي والمتعلقة بمجال تشكيل أسعار المبيعات والخدمات بالدراسة التحليلية لملف الأسعار والاحصائيات المتعلقة بنوع الخدمات المقدمة.

2.التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك: لا بد لهذه الأخيرة ان تقدم لكل مستورد شهادة مهنية اثناء عملية الاستيراد وهذه البطاقة يتم جلبها من لدى مفتشية الضرائب هذا في انتظار تعميم البطاقات الترقية الجبائية وعلى مصالح الجمارك ان ترسل تلقائيا الى المصلحة الجبائية معلومات عن عملية الاستيراد، وذلك نظرا لما لها من إمكانيات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل عملية المؤسسات المالية لأنها تعد حلقة وصل بين الداخل والخارج كل ذلك من اجل مكافحة التهرب الضريبي.²

3. التنسيق مع الجهات القضائية: على السلطة القضائية تحويل كل المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب عليها ايضا ان تتعامل بكل تشدد مع الأشخاص المخالفين للأحكام الضريبية التي تلحق اضرار بالخزينة العامة للدولة، لهذا فعلى الجهات القضائية ابلاغ الإدارة الجبائية كي تتدخل كطرف مدني في المحاكمة، وعليه يجب ان تطبق عقوبات مناسبة للمبالغ التي يتم نهبها من طرف المكلف من اجل ردع التهرب، خاصة ان الإدارة الجبائية لا تتعاضى عن مثل هذه الاعمال ومن اجل فعالية اكثر يجب استعمال ما يسمى بمؤشر الهوية الجبائية *identifiant fiscal* لان هذا المؤشر يجمع كافة المعلومات المتعلقة بشخص ما وهذه الأخيرة يمكن اقتناءها بواسطة الاعلام الالي في كل من الولايات، المحاكم، البنوك، مراكز الصكوك البريدية.... الخ بحيث يمكن ان تكون جد فعالة في مكافحة التهرب.³

4. التعاون والتنسيق الدولي: لقد اتسع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي، كاستعمال سعر التنازل الغير حقيقي في العمليات مع الفروع الموجودة في الخارج، وكذلك المعاملات الوهمية مع الخارج والتي تسمح بتبييض الأرباح الغير مصرحة، مما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية كما ان الإجراءات المحلية

¹ محمد طالبي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 73.

³ تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر ، ميدان الحقوق والعلوم الإنسانية، 2013، 2014، جامعة ورقلة، ص46.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

لمكافحة التهرب الضريبي حتى تكون فعالة يجب ان تتوفر المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف ويتم ذلك بالتعاون عن طريق عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي¹.

وقد تكون تلك الاتفاقيات في شكل ثنائي بالإضافة الى جهود بعض الهيئات الدولية في مكافحة التهرب مثل منظمة الأمم المتحدة، ونشير الى انه رغم الأهمية التي تبديها مختلف الدول في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، كما ان المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي الى المساس بسرية المعاملات التجارية وافشاء اسرار الأرصدة النقدية التي يملكها رجال الاعمال في بنوك الدول المختلفة ويندرج التعاون الدولي في علاج مشكلة التهرب في محورين ينصب الأول في اكتشاف التهرب وتحديد نطاقه، ويتعلق الثاني بتحصيل الضرائب المستحقة والتي تكون قد خرجت في اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى².

المبحث الثالث : أسباب الرقابة الجبائية

من خلال الدراسة المتعلقة بالرقابة الجبائية لوحظ أنها وسيلة هامة لمكافحة التهرب الضريبي هذا الاخير يعتبر ظاهرة خطيرة لا بد من اعطائها أهمية بالغة من اجل القضاء عليها، لهذا فالإدارة الجبائية واعية بالزامية مواجهتها وبالتالي حاولنا تقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب باعتبار ان التهرب والغش الضريبي هو السبب الاساسي للرقابة الجبائية.

المطلب الاول التهرب والغش الضريبي، المطلب الثاني طرق الغش والتهرب الضريبي واثارهما أما المطلب الثالث فدرسنا من خلاله اسباب الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الأول : التهرب والغش الضريبي

أولاً: تعريف التهرب الضريبي :

لقد تعددت تعاريف المختصين حول التهرب الضريبي ومن بينها نجد ما يلي: يقصد بالتهرب الضريبي "ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً او جزئياً دون أن ينقل عبئها لشخص اخر"³. ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع او خلالها باستعمال وسائل معينة غير مشروعة⁴.

¹ ناصر مراد، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص169.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 العدد الثاني 2009/01/20، ص175.

³ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص25.

⁴ محمد طاقة، اقتصادية المالية العامة، دار الميسرة، الاردن، 2010، ص118.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

ويقصد به ايضا تلك الطرق الغير قانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد تجنب دفع الضريبة قدر ما استطاع باستغلاله الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية خاصة، او التدليس او الاحتيال او التصريحات الكاذبة¹. ويجب التمييز في هذا المجال بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، فالتجنب الضريبي يعد امرا مشروعاً لا يؤخذ عليه القانون أما التهرب الضريبي فهو من الجرائم الاقتصادية التي فرضت كافة قوانين الضرائب في العالم عقوبات جنائية ومدنية اتجاهاً².

ثانياً- أقسام التهرب الضريبي يقسم التهرب الضريبي الى نوعين اساسيين:

1. التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) *l'évasion fiscal* يعرف بأنه " فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي " ³.

وهو ايضا ذلك التهرب الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة او الالتزام بها دون مخالفة احكام التشريعات الضريبية⁴، كما يعرف بأنه "التخلص من عبء الضريبة دون انتهاك القانون حيث

يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام باي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً⁵، من امثلة نجد :

أ. الامتناع عن استهلاك و انتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة او تغيير النشاط التجاري الذي تفرض عليها ضرائب مرتفعة أو تغيير النشاط التجاري الذي تفرض عليه ضرائب مرتفعة ؛

ب. الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج مفروضة عليها ضرائب بمعدلات مرتفعة ؛

ج. ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع الى ضريبة مرتفعة والاتجاه الى نشاط اخر خاضع لضريبة اقل ؛

د. التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل الإجمالي IRG وكذلك الضريبة على ارباح الشركات IBS وذلك عن طريق تجزئة الشركة الام الى شركات فرعية مستقلة قانونياً وبترخيص من القانون التجاري

هـ. عدم اخضاع الهيئات الى الضريبة ادى بالأشخاص الى تقسيم اموالهم وهم على قيد الحياة على الورثة من اجل تفادي الضريبة على الشركات .

و. قيام الشركة بتوزيع ارباحها على المساهمين بطرق معينة لتجنب دفع الضريبة على ارباح الشركات ⁶ IBS.

1 عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004، ص26.

2 سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، " اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص153.

3 نوى نجا، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 03.

4 خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 215.

5 محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضريبة، دار هواية، الجزائر، 2003، ص 170.

6 ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 23.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

فمن كل ما سبق نرى أن المكلف قد تحرك في اطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من التشريعات التي تشوبها الثغرات، فإهمال المشرع يكون وراء هذا النوع من التهرب كما يمكن أن يأخذ عدة صور².

أ. **الخطأ الناتج في التصريح الضريبي** ويتمثل في أخطاء في التصريحات بمختلف أنواعها أو التهرب المادي أو المحاسبي ويتم ذلك بعدم الالتزام بقانون الادارة الجبائية حيث أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من ارقام أعمالهم، حيث ان عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة، أو ادخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون

الادارة أو الخزينة جزءا من مصاريفهم الشخصية ومن التحايلات في هذا النوع نجد اخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الاجبارية، أو أخطاء في الاقفال الشهري لعمليات الشراء او البيع³.

2. **التهرب الضريبي الغير مشروع LA FRAUDE FISCALE** : يقصد بالتهرب من الضريبة " امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة⁴. فالتهرب الغير مشروع عندما يعمد بعض المكلفين الى اتباع بغض اساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي. ومن هنا يمكننا القول ان التهرب الضريبي غير المشروع هو خرق مباشر لقانون الضريبة بطريقة ارادية. فهو اعطاء عرض خاطئ للواقع او تفسير مضل ومن اجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون وتتجلى في :

- أ. اخفاء او محاولة اخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين بها، وخاصة المبيعات دون فوترة ؛
- ب. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة... الخ ؛
- ج. القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد حسابات أو اجراء قيد وهمي في دفتر اليومية ؛

2 طالب محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 54 .

3 زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 186.

4 55. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999 - 2003 ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع

مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003 / 2004 ص 55

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

د. عدم تقديم المكلف تصريح عن نشاطه (تصريح بالوجود) معتمدا على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هذا التهرب كلي، أو المقر موجود ولكن النشاط غير مصرح به حيث يعمل في الخفاء من اجل التهرب من الخضوع للضريبة¹.

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التجنب الضريبي والغش الضريبي وفق تبيان أوجه الشبة وأوجه الاختلاف بينهما كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (01-02) : أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

أوجه التشابه	
<ul style="list-style-type: none">❖ كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف الى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا❖ كل منهما ناتج عن سوء النية❖ كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف❖ كل منهما يؤدي الى انقاص الحصيلة الضريبية للدولة	
أوجه الاختلاف	
التجنب الضريبي	الغش الضريبي
يتم باستعمال تقنيات قانونية (الثغرات الموجودة في التشريع) لا يعاقب عليه القانون	يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي . يعتبره القانون جريمة و يعاقب على ارتكابه

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على التعاريف السابقة.

المطلب الثاني : طرق الغش والتهرب الضريبي وأثاره

أولا: طرق الغش والتهرب الضريبي :

1. عن طريق المعاملات المحاسبية : تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات او الاستيراد دون تصريح الى اهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا وتضخيم الاعباء القابلة للخصم.

أ- تخفيض الإيرادات : تعد الطريقة الاحسن والاكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البتع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثرا للعملية، هذه الطريقة

1 عبد الكريم صادق بركات، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية.مصر، 1975، ص 161.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

تمكنه من اخفاء جزء كبير من رقم اعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون¹.

ب- الغش بزيادة التكاليف : بعدما سمح المشرع الجزائري بخضم الاعباء التي يتحملها فعلا لاستغلال مؤسسة شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في ادخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك للتخفيض بقدر الامكان من الضريبة على الارباح المحققة، وبالتالي تحميل الخزينة العامة جزءا من مصاريفهم الخاصة².

2. التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية : هذا النوع أكثر تنظيما من النوع الاول اذ يقوم المكلف بممارسة عمليات وهمية بوضع فواتير شراء دون شراء وبيع بكتابات متكاملة دون جلب الاهتمام أو الشك فيها :

أ- الغش عن طريق العمليات المادية : ويكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الاخفاء الكلي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الاخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي فيكون بإقرار مزاوله نشاط ما لكن بإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات.

ب- الغش عن طريق العمليات القانونية : ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها اعفاء جزئي ومن الامثلة الحية عن ذلك :

أ. تسجيل عملية بيع أصل من الاصول على أنها هبة

ب. اعتبار عمليات توزيع الارباح على المساهمين على أنها رواتب وأجور³.

ثانيا : آثار التهرب الضريبي : تتعدد آثار التهرب الضريبي من اجتماعية واقتصادية ومالية كما تؤثر على فعالية النظام الضريبي.

1. الآثار الاجتماعية : يؤدي الغش الجبائي الى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبئ الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي وتؤدي كثرة الغش الجبائي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الجبائي⁴.

1 حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 55.
2 محمد فلاح، الغش الجبائي، وتأثيره على دورة التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص 55.

3 طالبي محمد مرجع سبق ذكره، ص 69.

4 مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

2- الآثار الاقتصادية : تؤثر الضريبة في الظواهر الاقتصادية من انتاج الثروة أو توزيعها، وتعتبر حافزا على نهوض الصناعة وتقدمها، وتترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية، فتحدث اضطرابات عينية بين أوجه النشاط التجاري والصناعي، الامر الذي يترتب عليه تعديل توزيع الاعباء الضريبية ومن ثم ينشأ عن ذلك توازن غير عادل بين أنواع النشاطات المختلفة في الدولة، ويؤدي ذلك بطبيعة الحال إلى هبوط الانتاج بصفة عامة¹.

3- الآثار المالية : يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة حيث يتسبب في حرمانها من إيرادات مالية هامة تستخدمها لتغطية نفقاتها مما يجعلها عاجزة عن تنفيذ سياستها التنموية، حيث ان نقص الاموال في الخزينة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن المشاريع النافعة كما يؤدي التهرب الضريبي إلى الاختلال المالي والعجز في الميزانية. إضافة إلى عجز الدولة عن تلبية حاجات أفرادها الأساسية ولتغطية هذه النفقات تلجأ الدولة إلى وسائل تمويل أخرى لها آثار سلبية على الاقتصاد كالجوء للاقتراض².

4. الآثار على فعالية التنظيم الضريبي : يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فاعلية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فاعلية النظام الجبائي وبالتالي فإن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، يبتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ولذلك فهو لا يحقق أهداف السياسة الضريبية ويؤدي بالتقليل من أهمية الضريبة³.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي هو ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني ونظرا للآثار التي تترتب عنه فإن مختلف التشريعات تعمل على مكافحته بشتى الوسائل المتاحة.

المطلب الثالث : أسباب التهرب والغش الضريبي

يعود التهرب الضريبي إلى أسباب متعددة ومتنوعة تتمثل في الآتي :

أولا : الأسباب النفسية والأخلاقية : تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي، والاخلاقي قل التهرب الضريبي ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها :

أ. شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالنظام الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم وأن هناك فئات أخرى من المجتمع هي التي تقع على عاتقها الضريبة⁴ ؛

1 بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة ميتيجة، الجزائر 2010، ص 181.

2 أحمد جامع، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 248.

3 ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 161.

4 يسرى مهدي، حسن السمراي، زهرة خضير، عباي العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد رقم 4، العدد 09، سنة 2012، ص 135.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

- ب. الاعتقاد ان المتهرب من الضرائب هو سارق شريف باعتباره يقوم بسرقة الدولة وهو شخص معنوي ؛
- ج. اتساع أشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما أدى إلى ضياع البنية الاخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكون شبه طبيعي في الحياة العامة¹.

ثانيا : الاسباب الشرعية :ولخصت هذه الاسباب فيما يلي :

تعقد تشريعات الضرائب ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات في سعر الضريبة، حيث تخلف كل هذه التعقيدات مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب ؛

1. المغالاة في تعدد الضرائب حيث يؤدي تعدد الضرائب إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للمكلف، ويترك ثغرات عديدة يمكن من خلالها التسلل من دفع الضريبة، فكلما ارتفعت الضريبة وزاد عبئها على المكلف كلما كان ذلك سببا للتهرب من دفعها
2. إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها يؤدي إلى حدوث ضغط ضريبي ويعرف الضغط الضريبي بأنه ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب والذي يختلف حسب حجم الاقتطاعات الضريبية، ويلاحظ ان الارتفاع في الضغط الضريبي يؤدي إلى ظاهرة التهرب حيث أن كل زيادة في حجم الضرائب تؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الخاص بالمكلف وبالتالي محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة².

ثالثا: الاسباب الإدارية : تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من اجهزه واعوان إداريين وتمثل هذه الاجراءات فيما يلي :

1. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
2. عدم المساوات في تطبيق الإجراءات³
3. تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة⁴.

إذن تميز الادارة الضريبية بضعف الكفاءة والنزاهة كان سببا من أسباب التهرب الضريبي ويعود هذا الضعف إلى محدودية الموارد البشرية والمادية داخل هذه الادارة. **أ.محدودية الموارد البشرية :** إن تقييم الإمكانيات البشرية لا بد أن يتم بتواجد جانبيين أساسيين:

1 عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2006، ص113.

2 قحطان السيوفي، اقتصاد المالية العامة، دار الطلاس للنشر، دمشق، 1998، ص162.

3 عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص 225.

4 على زغود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص213.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

-**الجانب الكمي** : هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية في الدول النامية، فإما أن يكون العدد كبيرا أو فائضا عن الحاجة الحقيقية مما يسبب تضخما في النفقات الوظيفية وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضرائب، أو أن يكون العدد أقل من حاجة الإدارة، مما يؤثر سلبا على كفاءتها وينجم عن ذلك ضياع الحصيلة الضريبية.

وعليه يجب أن يكون عدد الموظفين في الإدارة الضريبية كافيا ليتلاءم مع عدد المكلفين وحجم النشاط الاقتصادي هذا من جهة ومن جهة أخرى مع عدد الملفات المطروحة للتحقيق والرقابة الجبائية.

-**الجانب النوعي (المستوى العلمي)** : يمكن حصر الجانب النوعي لأعوان إدارة الضرائب في المستوى العلمي وكذا مستوى الالتزام والنزاهة المهنية¹. فبدون شك إن تدني المستوى للموظف الضريبي لا بد أن يمارس تأثيره في رفع معدلات التهرب الضريبي، فكلما تحسن الموظف بمستوى رفيع من العلم والتكوين في مجال التخصص الدقيق، كلما كانت إمكانية إحكامه وسيطرته على مسالك التهرب أكبر².

كما أن انخفاض مستوى التكوين الخلفي لدى موظفي الإدارات الضريبية تنطوي على مخاطر تفوق في أثارها انخفاض مستوى تأهيلهم أو تدريبهم، حيث يعرف الفساد على أنه الاستغلال السيئ للوظيفة العامة والرسمية أو المنصب من أجل تحقيق المصلحة الخاصة، إذ أن انتشار هذه الظاهرة يعني أن هناك حصيلة لا يستهان بها من الضريبة لا تدخل الخزينة العمومية وتعتبر ظاهرة الرشوة من أهم مظاهر الفساد الإداري الذي طغى على الإدارة الضريبية بسبب عدم قدرة الكثير من المكلفين من مقاومة الاغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين، وهو ما يؤدي الى خسارة الدولة أموال طائلة³.

ب.**محدودية الامكانيات المادية** : إن نقص أو عدم توفر الاجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في رفع مستوى خدماتها كانت سببا من أسباب التهرب الضريبي، أي أن الإدارة تنقصها التجهيزات المكتبية أو أجهزة الاعلام الالي التي أصبحت لغة العصر من أجل التكفل الحسن بتسيير ملفات المكلفين والرقابة عليها⁴.

رابعاً: **الاسباب السياسية** : باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو اداة في السياسات الاجتماعية حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تعتقد أن المستفيد منها هي الطبقة التي تملك السلطة العمومية، كما أن البعض يرى استخدام الاموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية، اقتصادية) يجعل بعض

1 عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 1995، ص214.

2 علي زغود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص213.

3 يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية بمصر، 2001، ص145.

4 يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 143.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الامثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام¹.

خامسا الاسباب الاقتصادية : وهنا مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي العام يفرض دورا في الالتزام بالضريبة، فالوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الاموال يؤديان إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح².

سادسا- الاسباب الجزائية إن التهرب الضريبي يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون وبناءا عليه فقد تساعد العقوبة التي يفرضها المشرع على التقليل من التهرب، فالمتهرب يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة التي سيتعرض لها، فإذا كانت العقوبة قاسية فإنه يتردد في ارتكاب هذا الفعل والعكس صحيح وهذا ما جعل المشرع يعاقب على جريمة التهرب الضريبي بالحبس والغرامة وأن يدفع بالإضافة إلى المبلغ الذي حاول التهرب من دفعه مبلغا اخر لا يقل عن مثله. لذا كلما كانت العقوبة شديدة كلما قل التهرب والعكس صحيح³.

1 محمد يسرى عثمان، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، بدون دار وبلد النشر، 1995-1996، ص 22.

2 بوعون يحيى نصيرة، مرجع سبق ذكره، ص 174.

3 جهاد سعيد خصاونة، عالم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص 228.

الفصل الأول : أساسيات الرقابة الجبائية في الجزائر

خلاصة الفصل الأول :

استخلصنا في هذا الفصل ان الغش والتهرب الضريبي هما اهم سبب للرقابة الجبائية حيث تعد هذه الأخيرة الطريقة المثلى لردع المكلفين لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة التهرب الضريبي.

حيث حاول المشرع الجبائي تأسيس أساس قانوني للرقابة من خلال تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا بدا بالسلطات المخولة للإدارة الجبائية ووصولاً الى حقوق والتزامات المكلف بالضريبة من اجل الحفاظ على السير الحسن، كما قام أيضاً بتوسيع المهام بين مختلف مصالح الإدارة الضريبية كما استنتجنا أيضاً من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل ان هناك طرق أخرى للقضاء على التهرب الضريبي لكن تبقى الرقابة الجبائية هي انجع طريقة لذلك، حيث تمتاز هذه الأخيرة بإجراءات واضحة ودقيقة تساعد على تبيان مواطن الغش و التهرب الضريبي .

رغم الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الجبائية، والجهود المبذولة على جميع المستويات التنظيمية منها والتشريعية والهيكلية، إلا أن تفعيل دور الرقابة للحد أو التخفيف من حدة ظاهرة التهرب والغش الضريبي تبقى محدودة خاصة في ظل الظروف التي تشجع على تنامي هذه الظاهرة والتي أشرنا إليها في سياق هذا الفصل.

الفصل الثاني

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

تمهيد :

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسه على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها ومصداقيتها، أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري ومن مختلف القوانين الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها والجبائية، لكون الأولى ممثلة في مسك محاسبة قانونية منتظمة من أجل مسايرة النشاط الفعلي للمكلف أما الثانية تتمثل في التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف للإدارة الجبائية دوريا وبشكل مستمر وهذا تعبيراً عن نشاطاتهم ومدخلهم المحققة.

ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من نقشي ظاهرة التهرب الضريبي، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على رقابة محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء التي تنزف منها حقوق إيرادات الدولة من جهة والحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وللقيام بهذه المهمة سخرت كذلك الإدارة الجبائية كل الوسائل الهيكلية والبشرية وحتى القانونية التفعيل هذه الآلية التي من شأنها تثري الحصيلة الضريبية وتحقق مبدأ المساواة بين المكلفين النزهاء والمكلفين المتهربين من الضريبة، كما يجب أن تتوافر في العون المدقق الذي يعمل في هذا المجال معرفة ضريبة عميقة ومهارات محاسبية عالية حتى يتمكن من القيام بعمله على أكمل وجه¹

وعليه سيعرض في هذا الفصل أهم القواعد والتقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام والتدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص، مما قمنا بتقسيم هذا الفصل الثاني إلى ثلاثة (3) مباحث حيث تطرقنا إلى الإطار النظري للتحقيق المحاسبي وإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي

حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسة، المبحث الأول الإطار النظري للتحقيق المحاسبي، أما المبحث الثاني فتم تخصيصه لإجراءات تنفيذ التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، لنختم بالمبحث الثالث والذي تم تخصيصه لدراسة أثر التدقيق المحاسبي على دعم فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

لكون أهمية عملية التدقيق في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة، مدخل متكامل، دار المريح، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الرابعة، 2009، ص 27.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، وعليه فان المدقق ملزم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لجمع الأدلة الكافية والملائمة حتى يستطيع إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية. كما لأي علم من العلوم فالتدقيق يقوم على مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه. إن التغيرات المتتالية التي مست المجالات الاقتصادية الكلية منها والجزئية ومجالات الإدارة، أدت إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، وهو ما فرض ضرورة الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، وقد أدى تنامي هذه الضرورة إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق منذ أول ممارسة لها إلى غاية ما وصلت إليه اليوم، وقد مس هذا التطور فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها، كما أدى هذا التطور أيضا إلى ظهور أنواع متعددة لها.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، أما تطور التدقيق يرجع إلى تطور الثورة الصناعية في أوروبا من جهة وتطور النظام المحاسبي من جهة أخرى، بحيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، وبتطور الشركات وتعدد أنشطتها المختلفة يتعذر على الملاك القيام بالإدارة والإشراف على نشاطاتهم، ولهذا السبب انفصلت ملكية رأس المال عن الإدارة وازدادت الفجوة بين الملاك والمسيرين، مما دعت الحاجة إلى تعيين مدقق للحسابات بهدف منع وكشف الغش والتجاوزات والأخطاء الممكن حدوثها. |

أولا- مفهوم التدقيق المحاسبي:

كلمة تدقيق بمعناها اللفظي "Audit" مشتقة من اللغة اللاتينية "Audir" ومعناها "يستمع"، حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع المحاسب ليستمع ما يقوله بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل¹. وبعد أن تطورت المحاسبة خاصة بظهور نظام القيد المزدوج في عام 1494 بفضل الايطالي "باشيليو" الذي قام بوصف واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عمل المحاسب، أما العرب ترجموا الكلمة في كل من دول المشرق العربي والخليج بالتدقيق أما في مصر ودول المغرب العربي بالمراجعة²

1- تعريف التدقيق المحاسبي:

تعددت التعاريف للتدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد: - لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين " هو عملية منتظمة

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية

2009ص13

² د محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث،

الإسكندرية 2007، ص 07

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

للحصول على القرائن

المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹

- أما أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق " هو عملية فحص مستندات و دفاتر وسجلات المؤسسة فحصا

فنيا انتقادي 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 كذلك أن التدقيق "هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف والأحداث الاقتصادية في وحدة

اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين"³.

2- خصائص التدقيق المحاسبي:

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق المحاسبي يتضمن عدة خصائص نذكر أهمها بإيجاز:

- التدقيق هو عملية منتظمة ومنهجية لكونه يعتمد على التخطيط المسبق بشكل تتابع منطقي.

- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

- مدى الالتزام بمعايير التحقيق الموضوعية كأساس للتقييم والتقدير بها لأنها بمثابة مرشد ودليل المدقق.

- إن عملية التدقيق تنهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية أي أن التدقيق هو وسيلة اتصال.

- المدقق هو شخص مستقل ومؤهل بالمهنة الموكلة له لإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

3- الفرق بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي

يجب التفرقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي لعدم الخلط بين المفهومين ونوجزها فيما يلي⁴:

المحاسبة هي علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية، أما التدقيق هو علم تحليل وفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية.

المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة، أما المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص13

2 أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص 7.

3 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص16

4 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص16

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

المنشأة.

المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام و غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها، بينما المدقق يعين بعقد وغير دائم العمل ومطالب بتقديم تقرير حول عدالة القوائم المالية.

ثانيا - أهداف التدقيق المحاسبي:

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها¹ وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي:

الأهداف التقليدية²:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات.

- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات.

- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

الأهداف الحديثة³

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا.

- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف

- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرونها على نهجها في كافة مراحل العمل، وأية مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها، ولمهنة التدقيق معايير دولية متعارف عليها تهدف إلى التقليل من درجة الاختلاف وتمثل إطارا عاما لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني، كما يجب التفرقة بين المعايير والإجراءات حيث أن المعيار وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد بأنه النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة حسب طبيعة التدقيق وأهدافه، أما الإجراءات فهي الخطوات التي

¹أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص08

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص7.

³علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات و عمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004،

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

يقوم بها مدقق الحسابات خلال عمله.¹

أولاً- قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي

إن الأهمية التي تشغلها مهنة التدقيق المحاسبي قد فرضت على المحققين أن يتحلون بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمدقق.²

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.³

2- أهداف قواعد السلوك مهنة التدقيق⁴ :

- 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.

- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين الموكلة إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

3- مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق :

- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية.
- المعايير العامة والفنية كالكفاءة المهنية والعناية والجدية مع التخطيط والإشراف على كل المراحل.

-مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات والاتفاق على الأتعاب المستحقة.

- مسؤولية المدقق تجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء وحماية المدققين عند التغييرات المقترحة.

- مسؤوليات أخرى على المدقق الالتزام بها وأن تكون غير منافية لأخلاقيات المهنة المتعارف عليها.

ثانياً- معايير التدقيق المحاسبي :

إن تعريف معيار التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه " نموذج ومؤشر، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق".⁵
وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

¹خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 76

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 37.

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

2009، ص 4

⁴أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجمعية، الإسكندرية 2007، ص 210.

⁵اوليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 52.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

1- المعايير العامة:

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية¹، وتشمل ثلاثة معايير وهي²:

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل
- العلمي والعملي مع عامل التطوير والتحديث في تحقيق الحسابات.
- الاستقلالية والحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المحقق على العمل بنزاهة وموضوعية.
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

2- معايير العمل الميداني³

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. وتشتمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير باختصار⁴:

- 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
- للحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي 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 التدقيق⁵، فيمثل المعلومات المبلغة من المحقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التحقيق، كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي بإيجاز⁶:

- 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

¹خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص55.

²إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 1995، ص20

³عبد الفتاح محمد الصحن، و آخرون، مرجع سابق، ص79

⁴خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 58

⁵أوليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 38.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

المقارنة للفترات.

-الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.

يتضمن التقرير رأي المحقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

المطلب الثالث :المراحل العملية للتدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات يتبعها المحقق في أداء واجبه، وهي على النحو التالي:

1- مرحلة الإجراءات الأولية:

في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة¹، أما أهم الخطوات المتبعة نجد:

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته، والتأكد من عزله.

- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.

-المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي نزعه المهنية باستعمال عدة فنيات كالاطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية، إجراء مقابلات².

- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

2- مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

أما الخطوات التي ينتهجها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية باختصار:

- فهم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة.

¹ وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سابق، ص 259.

² د يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص 60.

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

- تحديد مخاطر الرقابة الإمكان المدقق من معرفة مواطن الضعف والقوة لتسجيلها وتوثيقها مع أوراقه.
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.¹

3- مرحلة إعداد برنامج التدقيق

يعد برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هدي النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة وفعالية مع الوصول إلى إبداء رأي فني سليم² ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يفتتح تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها.

4- مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات³:

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وتقوم هذه المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية.

5- مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة القوائم المالية ويكون هذا من خلال إعداد وعرض تقرير شامل عن المهمة أمام الأطراف المعنية التي تعتمد عليه لاتخاذ القرارات السليمة الحالية والمستقبلية، أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق على أنه "ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات".

المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية

يعد التحقيق 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 تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من

كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين سواء بقصد أو دون قصد⁴. 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

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214-215.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 135.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 114.

⁴ محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005، ص 23.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، 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 التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من بداية العملية إلى نهايتها تفرض على العون المحقق 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 بها العون المحقق أثناء القيام بالمهمة المسندة إليه والتي نقسمها إلى ثلاثة (3) مطالب وفقا لمراحل عملية التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

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 المزاوول.

- الأنشطة الممارسة التي يمكن أن تنطوي من خلالها عمليات غش ضريبي كبير وملفت للانتباه.

- استغلال المعلومات الواردة من مكتب مقارنة المعلومات وحتى التدخلات الميدانية للفرق المختلطة.

- استعمال طرق تدليسية وكشف إغفالات وتجاوزات في تصريحات المكلفين من طرف 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 المخول لها قانونا بذلك التسلم المهام للأعوان 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.

أولا- توفر أدوات التدقيق المحاسبي

على العون المدقق في محاسبة المكلف أن يكون ملما بأدوات التحقيق التي تعتبر حماية

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، الصفحة 13.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

له وحق لدى الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على حد سواء، وهذا من أجل نجاح المهمة المسندة إليه، وتتنحصر أهم هذه الأدوات فيما يلي:

1- دليل المدقق في المحاسبة

قد أصدرت المديرية العامة للضرائب DGI في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتحقيق 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، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، كما يتم تحديثه بشكل مستمر نظرا للتعديلات التشريعية والتنظيمية المرتبطة بالنظام الضريبي بشكل عام وبالرقابة الجبائية بشكل خاص.

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

وعليه يعتبر الدليل مرجع أساسي لعمل العون المدقق الذي يلزم هذا الأخير بعدم التقصير في عمله والاهتمام بكل القواعد التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الجبائي وأن يكون أكثر إطلاع على امتيازات حقوق وواجبات المكلفين، أما محتوى دليل المدقق في المحاسبة يضم عدة مجالات أهمها:

الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

الإجراءات العملية للتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

التدقيق في محاسبة المكلف وفقا للمخطط الجبائي.

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 القانونية لغة بسيطة ومنتاسقة، يحاول من خلالها التقرب

إلى المكلفين بالضريبة وتسهيل إجراءات التزاماتهم تجاه الإدارة الجبائية، كما يعتمد في ذلك على تصريحات المكلفين لأن بنية النظام الضريبي الجزائري بطبيعته نظام تصريحي، دون إغفال المعطيات الواقعية للحياة الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية عن فحوى التشريعات الجبائية،¹ الخاضعة باستمرار إلى تحديث وتحيين

¹ العيد صالح، مرجع سابق، ص 15

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

حسب قوانين المالية الأولية منها والتكميلية التي تصدرها الدولة لمسايرة التغييرات والمستجدات المحيطة بالاقتصاد الوطني.

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 و الابتعاد عن التأويلات والتفسيرات الخاطئة، حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يستخدمها في صالحه، وهذا بهدف سد منافذ التهرب الضريبي أو حتى التفكير فيه، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على القواعد القانونية حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب المفروضة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.¹

في حين نجد النظام الضريبي الجزائري يعتمد في بنيته التشريعية على خمسة (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري ومستمر عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون رقم 01-221²، 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 الضرائب والرسوم الناتجة عنها مع التطرق إلى إجراءات المنازعات والرقابة الجبائية وغيرها من التقنيات الضريبية الأخرى.

كما تحظى 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 المفرطة³، وعليه نرى أن القوانين الجبائية بمختلف أصنافها تعتبر الوسائل القانونية الممنوحة للإدارة الجبائية بما فيها أعوانها وبالمقابل ضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

3- المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها

تعرف المحاسبة حسب معهد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA,1953 على أنها " فن تسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة مميزة وبشكل نقدي للعمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير النتائج المترتبة عنها"، كما تعرف حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA,1966 على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح بممارسة الأحكام واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات". أما كلمة فن تعني أسلوب أو طريقة عمل باعتبار أن المحاسبة في بداية نشوؤها كانت حرفة والحرفة بشكل عام يغلب عليها الطابع الفني أكثر من الطابع النظري، ثم تحولت المحاسبة إلى مهنة ثم إلى علم وحاليا المحاسبة لها جانبين عملي

¹ناصر مراد، مرجع سابق، ص 31.

² القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23

³ ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص12.

(تطبيقي) و علمي (نظري)¹.

وبما أن المحاسبة تعتبر علم، فلكل علم مفاهيم أساسية، ومبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، أما المفاهيم تتعلق بالمفردات والمصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة، ويعني بالمفهوم هو تعبير بين بذاته ولا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة ويستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة² وزيادة على ما سبق نجد أما المبادئ والفروض المحاسبية تعتبر من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة والتي نتطرق إليها بإيجاز:

1-3- المبادئ المحاسبية

إن المبادئ المحاسبية تمثل القواعد والأحكام العامة التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته والمأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة ومفاهيمها، التي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية والإبلاغ عنها، وقد تمت المبادئ المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية للمحاسبة والملخصة فيما يلي:³

أ- مبدأ الكلفة التاريخية

ويقصد به أن المؤسسة تسجل مختلف عناصر القوائم المالية بكلفتها الحقيقية، وتمثل الكلفة تلك القيمة التي تم مبادلتها في تاريخ حدوثها، أما سبب استخدام هذا المبدأ هو أن هذا مقياس (الكلفة) هو قياس موثوق به وموضوعي لكونه مدعم بسند قانوني يؤيد العملية المالية المسجلة.

ب- مبدأ تحقق الإيراد

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

ج- مبدأ المقابلة

يعني به أن كل المصاريف التي تتعلق وترتبط بإيراد معين تتم مقابلتها واستقطاعها منه للمدة التي تحقق فيها بهدف تحديد صافي الدخل.

د- مبدأ الإفصاح

وهو أنه يفصح بشكل دقيق عن كل المعلومات المتعلقة بفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، يجب أن يفصح عنها لجعلها ذات شفافية مع عدم حذف أو كتمان معلومات ذات منفعة.

2-3 - الفروض المحاسبية

تعني الفرضية كلام أو تعبير قابل للصواب أو الخطأ ويتم اعتماد الفروض من أجل فهم الظروف والأحداث المحيطة أو تثبيتها وبناء أفكار أو مفاهيم في ضوءها لتساعد على

¹ اطلال محمد البجاوي وآخرون، مرجع سابق، ص 31

² مرجع سابق، ص 49

³ مرجع سابق، ص 54

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

تحقيق الأهداف أو التوصل إليها، أما الفروض المحاسبية نذكرها بإيجاز فيما يلي:¹

أ- فرض الوحدة المحاسبية المستقلة

والتي بموجبها نفترض بأن الوحدة الاقتصادية (محاسبيا) 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 نشاطاتها إلى مدة غير محددة، وهذا يعكس توقعات الأطراف ذات المصلحة 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 دورية متساوية (مثلا سنة) بهدف إعداد القوائم المالية ومنه يطلب 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 ثابتة في المحاسبة مع ربط مختلف العمليات والأنشطة بتعبير نقدي موحد كي يسمح لنا بإجراء مقارنات والتنبؤ للمستقبل بهدف اتخاذ قرارات سليمة.

ثانيا- الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي

بعدما يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التحقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية والمتمثلة في:

1- سحب الملف الجبائي من المفتشية

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

2- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعاره مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف

¹ مرجع سابق، ص 57.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الضرائب والرسوم وحتى السنوات المدقق فيها، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وهذا من أجل تحضير المكلف في غضون عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، مع إمكانية المكلف الاستعانة بمستشار أو وكيل يتم اختياره بنفسه.

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: 1- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة، وكذا الوسائل البشرية).

-معاينة مادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).
-معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق العون المدقق فحص مضمونها.
-جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.
وهذا كله من أجل جمع العون المحقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا ومقارنته بما هو مصرح به، وبعدها ذلك يقوم بتحضير محضر معاينة يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة، وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

ثالثا- ملئ استمارات التدقيق المحاسبي

بناء على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية وخاصة منها الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، ليقوم العون المدقق بملأ الاستمارتين الأساسيتين وهما: الحالة المقارنة للميزانيات وكشف المحاسبة، التحديد 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 بحرص شديد في هذين الكشفتين²:

1- الحالة المقارنة للميزانيات

تحتوي هذه الوثيقة³ على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالحسابات المشجعة للتلاعبات والتجاوزات كالاهلاكات، المؤونات، حركة العقارات، وفوائض القيمة المحققة...

¹ Claude. Laurent, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995; page 23.

² Guide de vérificateur de comptabilité, DGI, 2001, Alger, Page 31

³ أنظر الملحق رقم 07

2- كشف المحاسبة

تملاً هذه الوثيقة¹ وفقاً لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق والتي لم يمسهما التقادم، بحيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي النسب المحققة لكل دورة مالية...

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

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد انقضاء الأجل المحدد قانوناً للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب العون المدقق المباشرة مهامه داخل مقر المؤسسة محل التحقيق، لأنه قانونياً لا يسمح له بأخذ الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة ما إذا طلب المكلف المعني بذلك من المدير الولائي للضرائب وهذا نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بالمهمة داخل المؤسسة أو أي سبب مقنع آخر، وإذا وافق المدير الولائي بالطلب يرسل له الموافقة بالقبول³ وحينها يستطيع العون المدقق أخذ ما يلزمه بالتوقيع على التعهد الذي يحتوي على كل التفاصيل باستلامه للدفاتر والوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد إتمام عمله، في حين يتم فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية من حيث الشكل أولاً ثم من حيث المضمون، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

أولاً- التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية الموضوعية تحت تصرف العون المدقق والخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المحاسبية الملزمة قانونياً والتي حددها القانون التجاري الجزائري في مواده من 9 إلى 12.

1- طبيعة الدفاتر والوثائق المحاسبية

1-1- الدفاتر المحاسبية القانونية

وهي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري والملزمة على كل المكلف بالضريبة والخاضع للنظام الجبائي الحقيقي ويمسك محاسبة قانونية منتظمة

¹ أنظر الملحق رقم 08

² أنظر الملحق رقم 09

³ أنظر الملحق رقم 10.

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

وهذا احتراماً للشروط القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما هذه الدفاتر تتمثل في دفترين أساسيين دفتر اليومية ودفتر الجرد لهما الصبغة القانونية مع وجود سجلات أخرى مساعدة بإمكان المكلف أن يستخدمها لكنها تعتبر اختيارية كاليوميات المساعدة للمبيعات، المشتريات، الصندوق...

أ- دفتر اليومية

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وقد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 9 على أنه: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المؤسسة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يومياً".

الأجل المحدد قانونياً هو 10 أيام، وفي حالة أن المكلف لم يتم تحضير كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية، فإنه يمكن منحه مدة إضافية مقدرة ب أيام طبقاً للمادة 60 الفقرة 9 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب- دفتر الجرد

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة وتنص المادة 10 بأنه: يجب على التاجر أيضاً أن يجري سنوياً جرداً لعناصر أصول وخصوم مؤسساته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد".

1-2 - الوثائق الختامية

يقصد بالوثائق الختامية تلك المخرجات التي يعدها المحاسب والتي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية والممثلة في الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون الوثيقتين تجبر على كل تاجر يمسك محاسبة قانونية منتظمة لكون تلك الوثيقتين تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى حجم النشاط المستغل خلال كل دورة مالية، وهذا ما أكدته المادة 10 من القانون التجاري.

والمنتبع للمجال المحاسبي والجبائي يرى أن من أكثر القوائم المالية التي يركز عليها الأطراف المستخدمة لها هي الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج لكون القائمتين تحتويان على كل أرصدة الحسابات المشاركة في الدورة المالية، أما اختلاف المصطلحات فنجد الوثيقة، القائمة، الملخص، الكشف أو البيان، ويعني بها "إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبراً عنه بلغة النقود وتغطي هذه القوائم في أغلب الأحيان سنة مالية كاملة"¹.

أ- الميزانية المحاسبية الختامية

الميزانية المحاسبية أو ما تسمى حديثاً بقائمة المركز المالي وهي عبارة عن " قائمة تعد في نهاية الفترة ويظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول والمطلوبات (الخصوم)

¹اطلال محمد الجلاوي وآخرون مرجع سابق ، ص 311.

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

وحقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة¹، وعليه تعتبر الميزانية صورة فوتوغرافية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعدادها لكونها تظهر ذمة المؤسسة الممثلة في عناصر الأصول و عناصر الخصوم.

ب- جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج أو ما يسمى بقائمة الدخل وهو عبارة عن "قائمة تعد في نهاية الفترة المالية و على ورقة خارجية تضم حسابات الإيرادات وحسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة والفرق بينهما يمثل صافي الربح أو صافي الخسارة²، أما النظام المحاسبي المالي الجديد عرفه على أنه "بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للدورة الربح أو الخسارة³".

3-1- الوثائق الإثباتية

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة، والتي تعتبر الوثائق القانونية التي تحمي كل الأطراف المسؤولة على ذلك، ومن بين تلك الوثائق الإثباتية نجد الفاتورة من أهم هذه الوثائق لكونها تمثل وثيقة إثبات لكل عملية ذات طابع تجاري

أو مالي، وتوفر وثائق إثبات أخرى يستند عليها المحاسب في معالجته المحاسبية مثل: الوصولات، العقود، المراسلات، التراخيص وغيرها من المستندات.

أ- الفواتير

تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري والمالي كما تعتبر إلزامية على كل المتعاملين الاقتصاديين، وخاصة منها في مجال المعالجة المحاسبية لكونها تمثل السند القانوني لأي تقييد محاسبي، والمرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 2005/12/10

ب- إثباتات أخرى

بعد التطرق لوسيلة الإثبات الأساسية وهي الفاتورة قد نجد كذلك وثائق إثباتية أخرى لا تقل أهمية عن الفاتورة التي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب لتدعم مدى صدق البيانات ونجد منها:

- العقود المبرمة بين المؤسسة والغير كعقد الملكية، الإيجار، القروض، التراخيص،

¹ مرجع سابق، ص 129.

² مرجع سابق، ص 127

³ المادة 2 الفقرة 1.230 والمتعلقة بحساب النتائج، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25 ص 24

⁴ الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 2005/12/10 المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 11/12/2005، ص 80 .

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الصفقات...

- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات والمصاريف الضرائب، الهاتف، الكهرباء، الماء، أتعاب...

- وصولات الدخول والخروج المتعلقة بحركة المخزون، وصل الطلب، وصل الاستلام.

- المراسلات الصادرة والواردة من وإلى المؤسسة المعبرة عن انشغال ما تم التطرق إليه كمراسلة

الزبائن أو الموردين لتحصيل أو تسديد الديون، مراسلة البنك لتمديد آجال القرض، وغيرها...

2- فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية

بعد عرض كل الدفاتر والوثائق المحاسبية التي يجب على العون المحقق أن يقوم بفحصها شكلا ويتأكد من مطابقتها لأحكام النصوص القانونية قبل التطرق إلى مضمونها، وهذا بهدف إبداء رأيه حول محاسبة المكلف لكونها مقبولة مما يلجأ إلى المرحلة الموالية أو يتم رفضها لعدم احترامها للشروط القانونية، وبما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضع المالية في المؤسسة فإنها لا تكون مقبولة شكلا .

ثانيا- تدقيق محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المدقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطى الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشارا لمختلف الضرائب والرسوم، كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات، والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى.¹

1- تدقيق حسابات الميزانية

تنقسم حسابات الميزانية إلى قسمين حسابات الأصول وحسابات للخصوم، مما يسمح للعون المحقق أن يفحص الحسابات الرئيسية لكلى الطرفين وهذا حسب التسلسل في الميزانية:

1-1- تدقيق حسابات الأصول

أ- تدقيق حسابات الاستثمارات :

- الاطلاع على الوثائق المبررة لإكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى وأن تمت

¹ Guide de vérification de comptabilité, Op.cit, p 54

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

في فترة متقدمة.

- الفحص المادي للاستثمارات ومعالجتها المحاسبية للتأكد من عدم تضخيم تكلفة الاستثمار

والإهلاكات.

- التأكد من الاستثمارات المتنازل عنها والتي كانت محل الرسوم المسترجعة في أجل أقل من 5 سنوات

والتي تعطي الحق في إعادة الرسم الموافق للمدة غير المستغلة باستخدام النسبة الحصية¹.

- فحص الاستثمارات المكتسبة عن طريق البيع الايجاري لكون المكلف لا يحق له حساب الإهلاكات

على هذا النوع وإن وجد على العون المدقق تدارك ذلك في حدود الفترات غير المتقدمة.

- في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها.

- الأراضي عموما غير قابلة للتدني والإهلاك نظرا للعامل الزمني وعلى العون المدقق التأكد من ذلك .

- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكونها استثمار وهمي، ويتم إطفاء في

أقصى مدة قانونية المقدرة بخمسة (5) سنوات، وعلى العون المدقق أيضا التحقق من عدم وجود

تكاليف غير قابلة للخصم أو عناصر أصول غير قابلة للإهلاك في هذا الحساب.

- يتم تقييم المباني بتكلفة إنجازها للهيكل دون ما تحتويه من منقولات وهذا من أجل تسجيل إهلاكات

صحيحة، أما الصيانة والإصلاحات تسجل كنفقات ليتم تحويلها لقيمة الأصل بعد تقديم أدلة تدعم ذلك.

- الأغلفة المتداولة والمودعة كأمانات يجب أن توضح في الفواتير وعلى العون المدقق فحصها بغرض

الكشف عن الأغلفة المتنازل عنها و غير المصرح بها لتأسيس الرسم المسترجع والضريبة المستحقة.

ب- تدقيق حسابات الإهلاكات

1 - للتفصيل أكثر في النسبة الحصية أنظر: ميلود تومي ، مرجع سابق ، ص75

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

القاعدة العامة توحى أن تدقيق حساب الاهتلاكات مرتبط حتما بتدقيق حسابات الاستثمارات الخاضعة لها، وعلى العون المدقق أن تكون بحوزته تفاصيل الاستثمارات القابلة للإهلاك للتأكد من:

- نسب الإهلاك المطبقة تكون غير مبالغ فيها لعدم الوقوع في تضخيم الأعباء للتقليل من الأرباح.

- الاستثمارات التي منح لها الرسوم المسترجعة والتي لم تكمل المدة القانونية تسترجع الرسوم مع

معالجة الإهلاك الخاص بها بواسطة قاعدة النسبة الحصية التي تطبق على الإهلاك الخطي.

- على العون المحقق أن يفحص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالإهلاك، وأن السيارات السياحية يتم إهلاكها على أساس موحد لا يتجاوز السقف المسموح به قانونا 1.000.000 دج¹

- التأكد من أن الاهتلاكات التي لم يتم تحويلها إلى الاستغلال يجب أن يتم إدماجها في النتيجة الجبائية.

ج- تدقيق حسابات المخزون

إن إجراءات تدقيق حسابات المخزون تظهر في السعر والكمية الممثلة في الجرد المادي للسلع المخزنة معا وبشكل ملازم، لأنه يمكن تخفيض قيمة المخزون بشكل مزدوج بين الكمية والسعر، وقد ينجم عن هذا التخفيض التقليل من التحصيلات مما يعكس ذلك على نتائج الدورة وظهور نسبة من الربح الخام العادي، وفي حالات أخرى يمكن أن تقوم المؤسسة برفع نسبة الربح الخام لتتقارب مع مقاييس نشاطها وهذا إما لتقديم صورة حسنة للحصول على قروض من البنك أو الإظهار المؤقت لحالة من الربح الذي يمكنها من امتصاص العجز المرحل الأكثر قدما²، أما أهم إجراءات تدقيق هذه الحسابات تتلخص في:

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة يعادل المخزون النهائي للدورة السابقة.

- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة.

- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة ودون الرسم على القيمة المضافة المسترجع وهامش الربح.

- في حالة تكوين مؤونة بسبب انخفاض أسعار المخزونات على العون المحقق التأكد من صحة ذلك.

¹ تم تعديله وفق المادة في الفقرة 3 من قانون المالية لسنة 2010 ، جريدة رسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 05/12/2009 ص 05

² Ibid, p 59

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

- على المكلف بالضريبة إعادة دفع الرسم المسترجع على المشتريات في حالة مردودات المواد واللوازم المستهلكة، المنتجات، البضائع الفاسدة أو المنتهية صلاحيتها أو حتى منها الضائعة.

- إعادة دفع الرسم المسترجع لسلع المخزون في حالة التنازل عن الأصول أو التوقف عن النشاط.

د- تدقيق حسابات المدينون

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

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلف والتأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية.

- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات وما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة.

التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء وهذا يتوفر الوثائق الإثباتية، أما المبالغ المقدمة للشركاء تعتبر أغلبها مداخل موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

-التأكد من صحة تسجيل الرسوم القابلة للاسترجاع وهذا بمقارنة الرسوم المحصلة والرسوم المستحقة.

- التأكد من المعالجة المحاسبية لتسيقات الاستغلال حفاظا على مبدأ استقلالية الدورات، أما مصاريف

رهن التخصيص يجب أن يتم تسويتها عند نهاية كل دورة مالية.

هـ- تدقيق حسابات ديون الزبائن

التدقيق الخاص بهذا الحساب يبدأ بمقارنة الحسابات الفردية مع رصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة، ثم التأكد من صحة ذلك في يومية المبيعات، أما أهم إجراءات التدقيق فهي:¹

- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على

النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة التي تؤثر على الحصيلة الضريبية.

-كشف المخالفات المتعلقة بالفواتير المحررة للزبائن الوهميين أو المدونين في قائمة المتهربين من الضريبة، وبإمكان العون المدقق التعرف عليهم بطلب مصادقات على

¹ Ibid, p74

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

تعاملاتهم و أرصدتهم.

-التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن، والتسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير.

- الاطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم وهذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي.

- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها ولا بد من دراسة تطورها وأحقيتها في تكوين مؤونات

موضوعية أما بالنسبة للحقوق المعدومة يجب التأكد من صحتها بناء على وثائق تدعمها.

و- تدقيق حسابات النقدية

تتكون النقدية من السيولة التي بحوزة المؤسسة وغالبا ما تنحصر في حساب البنك، الحساب الجاري البريدي وخزينة الصندوق، أما إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الحسابات يتمثل أهمها في:¹

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقاربة بين دفاتر المؤسسة

والكشوف المرسله من طرف البنك من أجل تصحيح الأخطاء وتسوية الفروقات المستخرجة.

- الفحص الجيد لحساب البنك والحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء والموردين، مما يسمح

بمتابعة المبيعات والمشتريات المصرح بها من طرف المكلف والموجودة في الملف الجبائي. حساب الصندوق غالبا ما يتضمن مخالفات وإغفالات يمكن اختصارها في تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف، وعليه لا بد من مراقبة ذلك بفحص المستندات والوثائق المبررة.

- في حالة ظهور رصيد حساب الصندوق دائن يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت دون إلى إهمال

في التسجيل أو عدم الترحيل ..، وإذا تم تكرار ذلك فعلى العون المدقق رفض محاسبة المكلف.

1-2- تدقيق حسابات الخصوم :

أ- تدقيق حسابات الأموال الخاصة:²

• فحص حساب رأس المال وهذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب ووثائق إثبات لأنها تؤثر في

¹ Ibid, p78

² Ibid, p 81

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك، إما في حالة التنازل على الأسهم أو الحصص على العون المدقق أن يضمن بأن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة المستحقة، وفي حالة رأس المال الشخصي يجب التأكد من وجود إثباتات عن كل المسحوبات و الإضافات التي يقوم بها المستغل.

• فحص حساب الاحتياطي وتعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوات مجلس الادارة والجمعية العامة

للمساهمين بالتزامن مع محتوى نصوص القانون الأساسي للشركة.

• تدقيق حساب الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ومدى مطابقتها شكلا

ومضمونا للشروط المطلوبة لهذه الأرباح المميزة فنجد أهمها:

- المعدات المعاد استثمارها تكون ضمن القائمة المحددة في المرسوم التنفيذي المتعلق بتحقيق

الاستثمارات المنقولة وغير المنقولة التي لها الحق في المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها.

- الممتلكات المقتناة لتطوير المؤسسة أو لتجديد الاستثمارات تعتبر ملغاة وغير مقبولة.

- قيمة الممتلكات لا تتجاوز الأرباح المحاسبية للدورة وهذا قبل تخفيض الضريبة على الأرباح.

- الممتلكات غير المقتناة تعوض بفائض القيمة المعاد استثماره تطبيقا للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة لكن الفائض عن القيمة تتعهد بإعادة الاستثمار والخاضعة لمعدل مخفض.

• تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره، على المؤسسة أن تتعهد بإعادة

استثمارها في آجال لا تتعدى ثلاث (3) سنوات بقيمة تعادل المبالغ المتعهد بها، وعلى العون المدقق

التأكد من احترام الشروط القانونية مع ذكر ذلك في التصريحات السنوية على شكل توضيحات.

• تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية، ولا تدرج ضمن نتيجة

الدورة الجارية في تاريخ دفعها، وعلى العون المدقق التأكد من أن الإعانات ترحل بشكل دفعات

النتيجة الدورة عن طريق حساب الإيرادات الاستثنائية مع مراعاة الاستثمارات الخاضعة للاهلاك.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

• تدقيق فرق إعادة التقدير وما ينجم عنه من فائض قيمة الإدراج هذا الأخير في نتيجة الدورة على شكل

دفعات تعادل الاهتلاكات الإضافية، وبعد فحص انتظام ودقة العملية يجب التأكد من المبالغ الموجهة

على شكل امتيازات للشركاء لكونها تمثل أرباح موزعة تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

• التأكد من أن الأرباح المحجوزة لم يتم تخصيصها بعد وقد اقتطعت منها الضرائب المستحقة، أما في

حالة شركة الأموال يتم فحص هذه الأرباح التي لم توزع بعد في أجل لا يتعدى 3 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدورة المحققة لهذه النتيجة أو إدراجها لرأس المال. فحص مؤونة الأعباء والخسائر بواسطة التأكد من أنها تستجيب للشروط الشكلية والموضوعية، وأنها لا تعتبر دون هدف خلال سنة تكوينها ليعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة.

ب- تدقيق حسابات الديون:

• تدقيق حسابات الديون الطويلة الأجل، التي تضم القروض البنكية وديون الاستثمار على العموم تعتبر

مقبولة لكونهما تمنح من مؤسسات مالية معتمدة، أما القروض الأخرى يجب تفحص بشكل معمق وعلى العون المدقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ليتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل أو الشركاء وقد يطلب مصادقات

من أصحاب القروض، مع فحص الفوائد على القروض وأنها قد اقتطعت منها الضريبة المستحقة.

• تدقيق حسابات الديون القصيرة الأجل، والتي تمثل عدة حسابات أهمها يتمثل في:

- التأكد من تناسق حساب الموردين مع الحسابات المقابلة له كالتقديرات والمشتريات، أما على العون

المدقق أن يستغل كشوف الربط و بطاقات المعلومات بهدف التحقق من عدم تكرار الفواتير.

- التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب التي اقتطعتها المؤسسة بصفتها وسيط لأطراف

أخرى، مثل الضرائب على الأجور والرسوم المسترجعة، الاشتراكات الاجتماعية...

- الاهتمام بالمساهمات المقدمة من الشركاء وصحة مبالغ الحسابات الجارية مستندا بالوثائق

الإثباتية، والاطلاع على محاضر الجمعيات العامة للتأكد من قرار توزيع الأرباح

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

والخسائر.

- التأكد من عدم وجود مخالفات في الالتزامات المسجلة وهذا بمعاينة الوثائق الإثباتية اللازمة وقد

يتطلب حتى طلب مصادقات من الجهات المعنية.

2- تدقيق حسابات التسيير

بعد القيام بتدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفها المصاريف والإيرادات، وهذا بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

2-1- تدقيق حسابات المصاريف

أ- تدقيق حساب المشتريات المستهلكة

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

• الزيادة في المشتريات، بهدف تخفيض الربح الخاضع للضريبة وغالبا ما يكون هذا النوع من قبل

المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم (مثلا مقاولين الأشغال العمومية الذين يعملون لحساب الدولة أو الجماعات المحلية)، أما العون المدقق بإمكانه أن يكشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية وخصوصا مذكرات الربط والمعلومات المحصلة من الموردين، بهدف إجراء التصحيحات اللازمة برفع الربح الصافي الخاضع للضريبة، أما الأشكال التي تظهر بها تلك التجاوزات فهي عديدة نذكر أهمها:¹

- تسجيل مزدوج للفاتورة بتواريخ مختلفة، أو تسجيل مشتريات وهمية دون تقديم أي إثبات أو دليل.

- تسجيل فاتورة قديمة بتغيير أرقام السنة الأخيرة، أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين.

- تسجيل فاتورة استثمار بتكلفة الأصل مع مصاريف الصيانة التي سجلت في حساب النفقات... التخفيض في المشتريات، قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علما أن هذا النوع من الغش الضريبي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي عن زيادة المشتريات وله عدة أشكال منها:

- إغفال التقيد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة

¹ Ibid, p 56

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

ومستمرة.

- مشتريات مقنعة أو مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف.

- يعتمد المكلف بأخطاء مادية كثيرة منها نقل خاطئ للمجاميع والأرصدة، إضافات خاطئة...

ب- تدقيق حساب استهلاكات السلع

التحقيق هذا الحساب يجب على العون المحقق 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، كما يجب أن تتساوى مع تكلفة الشراء المدمجة لكل المصاريف والرسوم غير المسترجعة وتخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين دون احتساب الرسوم المسترجعة.

ج- تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم

على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم والمتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يجب أن تكون تلك المصاريف موجهة مباشرة للاستغلال أو مرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، وأن تتطابق مع الأعباء الفعلية المدعمة بالوثائق المبررة لها دون المبالغة في بعض الأعباء المحددة كالمكافآت الموجهة للمسيرين أو للشركاء.

د- تدقيق حسابات المصاريف الأخرى

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع ونشاط المؤسسة وعلى العون المدقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا بالإضافة إلى حدوثها فعلا، فنجد مثلا فحص حساب المستخدمين يتمثل في مدى تطابق محتوى دفتر الأجور مع المبالغ المصرح بها جبائية والمتعلقة بالضريبة على الأجور، مع التأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمين حقيقيين ليس وهميين أما تدقيق الأعباء الاستثنائية كالغرامات والزيادات الجبائية وخسائر سعر الصرف التي يجب التأكد منها لعدم ازدواجية التسجيل ولم تضاف لسعر التكلفة، تطبيقا للمادة 146 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكون الغرامات والزيادات مهما تكن طبيعتها تعتبر غير مقبولة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، وعلى العون المدقق التأكد منها ومعاينتها على أنها تمت إضافتها للربح الجبائي.

1 Ibid, p 58

2-2- تدقيق حسابات الإيرادات

أ- تدقيق حساب المبيعات

يتم تدقيق حساب المبيعات عن طريق مقارنة المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية مع نظيرتها الموجودة في فواتير البيع وهذا بعد التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة لكل

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

- العمليات المقيدة، أمان أكثر المخالفات والأخطاء التي يمكن ملاحظتها على مستوى حساب المبيعات فنجدها أهمها ينحصر في:
- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل.
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع وذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة.
- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية، أشغال البناء، الفضلات والمهملات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة...
- عدم تسجيل الاقطاعات لمختلف السلع المشتراة أو المنتجة التي تستخدم في سد حاجات خاصة.
- المعالجة المحاسبية لبعض عمليات البيع في الجهة الدائنة من حسابات الميزانية.
- بيع المواد الأولية على حالها من طرف مؤسسة إنتاجية دون ذكر أسباب مقنعة بذلك...

ب- تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى

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

3- دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح

هذا النوع من التحليل لا يمكن إجراءه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية لذلك والممثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، أما النسب التالية تمثل للعون المدقق مؤشرات تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المدقق فيها وهي:¹

- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة : رقم الأعمال السنوي.

نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام : سعر تكلفة البضائع المباعة.

نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام : رقم الأعمال السنوي.

¹ Ibid, p 93 - 94

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

- نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال : رقم الأعمال السنوي.

- نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة : رقم الأعمال السنوي.

ثالثا- إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة

بعد فحص محاسبة المكلف شكلا لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية ثم من حيث المضمون الكل الحسابات قد يجد العون المحقق تجاوزات وتلاعبات تسمح له أن يلجأ إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة وهذا بعد طلب توضيحات وتبريرات¹ حول تلك التجاوزات والأخطاء لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أما الحساب المحوري لكل النشاطات الممارسة يتمثل في رقم الأعمال الذي يتم على أساسه كشف حجم النشاط الفعلي الممارس وتحقيق الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم.

إن رقم الأعمال يمثل الإيرادات المحصلة من طرف المؤسسة من جراء النشاط العادي لها والذي أنشئت من أجله لأن الإيراد بشكل عام يعرف بأنه "إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية، أو نقص في إجمالي خصومها أو في كليهما معا²، أما رقم الأعمال يختلف من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط الممارس وهذا ما لم تهمله المعالجة المحاسبية، فنجد:

- رقم الأعمال التجاري يمثل مبيعات السلع التي تتاجر فيها المؤسسة والتي لم يطرأ عليها أي تغيير

كالمحلات التجارية الكبيرة ، التجارة بالجملة، التسليم الفوري للسلع...

- رقم الأعمال الصناعي يمثل مبيعات السلع المنتجة من طرف المؤسسة أو ساهمت في إنتاجها،

كالمؤسسات الصناعية المنتجة للسلع الاستهلاكية، الأجهزة والعتاد، التحويلات المعدنية...

- رقم الأعمال الخدمي يمثل الإيرادات المحصلة نتيجة الخدمات المقدمة للغير كالفندقة، نقل البضائع أو المسافرين، مدارس خاصة، العيادات الطبية...

كما تحدد قواعد إعادة تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة على أسس محاسبية وجبائية لما يتبين أن عملية التدقيق في محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا لا جدوى منها أي أنها ترفض ويعتمد العون المحقق على مؤشرات عديدة في إعادة تقدير رقم الأعمال الفعلي، لكون مديرية الأبحاث والمراجعات وضعت عدة اقتراحات في الدليل الموجه للعون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة:³

¹ أنظر الملحق رقم 12.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، نسخة الكترونية، 2007، ص 181.

³ Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 122

1- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير البيع

يعتمد العون المحقق على جمع فواتير البيع المحررة خلال السنوات محل التدقيق وهذا عن طريق تصريحات المكلف أو فحص دفتر المبيعات ونسخ الفواتير المحررة، كما يلجأ إلى إرسال طلبات إلى الزبائن أو القيام بزيارات ميدانية لمعرفة حجم المبيعات المحققة، ويتم اختيار الزبائن عن طريق جدول حالة الزبائن الملزم على المكلف بتقديمه مع الميزانية الجبائية في تصريحاته السنوية.

2- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء

قد يلجأ بعض الأعوان المدققين إلى فواتير الشراء في حالة عدم التمكن من كشف فواتير البيع أو أن المكلف يبيع البضائع دون فاتورة، والغاية من ذلك هو كشف الحجم الحقيقي من المشتريات بإرسال طلبات إلى الموردين أو الاعتماد على مذكرة الربط، والجرد المادي للمخزون لمعرفة باقي السلع غير المباعة، وعليه يتم استخراج الفرق الذي يمثل السلع المباعة المعبرة عن رقم الأعمال المحقق خلال الدورة مع إضافة هامش الربح لتكلفة الشراء.

3- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة

من أجل الإحاطة أكثر بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق والحسابات البنكية والبريدية للمكلف مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدهم في بداية ونهاية المدة، وعليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض في رقم الأعمال الذي قام به المكلف، وهذا مع طلب بعض التوضيحات من المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع الشيكات...

4- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة

تتميز هذه الطريقة أنها تتلاءم مع معظم الأنشطة الإنتاجية التي تستعمل المواد الأولية، على غير الأنشطة الأخرى كالخدمات والمهن الحرة، إضافة إلى ذلك أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة، لأن التطبيق يتم على حساب المواد الأولية أو على عينة من المنتجات بشرط أن يكون لها طابع تمثيلي، أما حساب استهلاكات المواد الأولية في النشاط الصناعي تتمثل في:

الإستهلاكات الخامة من المواد الأولية = مخزون أول المدة + مشتريات الفترة - مخزون آخر المدة ومنه: الإنتاج يمثل الإستهلاكات الصافية من المواد الأولية = الإستهلاكات الخامة - فقدان أو الفضلات علما أن نسبة الفضلات أو فقدان يمكن أن تتحدد على إثر تصريح المكلف أو دراسة تقنية من الهيئات المختصة أو القيام باختبار عينة من الإنتاج بناء على طلب العون المحقق وبحضور المكلف بالضرورية.

5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس التكاليف

يستطيع العون المدقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال انطلاقا من بعض التكاليف المرتبطة بالنشاط، فنجد مثلا القوة المحركة أو الأجور الموزعة على المستخدمين في عملية الإنتاج تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، مع مراعاة حالة تغيير معدات الإنتاج أو معطيات تقنية أخرى كنوعية المواد الأولية المستعملة، أو استهلاك البنزين لخدمات النقل البري، أو الكهرباء لمجال الاتصالات والفندقة، أي في معظم الأحيان حجم التكاليف المنفقة تحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في الاستمرارية بتحملها لتكاليف أكثر من الإيرادات المحققة.

6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب

في العديد من المؤسسات ذات النشاط الصناعي، لها عدة نسب ثابتة ومدروسة بين مختلف العناصر المكونة لسعر تكلفة المنتج، وبمقارنة هذه النسب مع الكميات والقيم المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها، ولإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق يكفي إيجاد كمية المواد الأولية المستعملة والنسبة المئوية الموافقة لها مع سعر بيع الوحدة لإيجاد رقم الأعمال الفعلي.

7- إعادة تشكيل أرقام الأعمال على أساس مؤشرات أخرى

بالإضافة للأسس السابقة الذكر بإمكان المحقق استخدام عدة مؤشرات عند تكوين رقم الأعمال

أو المقبوضات المحققة، وذلك حسب كل حالة ووفق المؤشرات التي تسمح له بتكوين رقم الأعمال

الخاضع للضريبة بصورة مقبولة، ومن أمثلة المؤشرات التي يستند عليها المحقق نذكر سجل الشرطة في

حساب عدد الزوار المقيمين بالفنادق، أو حجم مشتريات المشروبات الغازية بالنسبة للمطاعم و المقاهي¹

المطلب الثالث: تبليغ نتائج التحقيق ونهايته (المرحلة الختامية)

بعد الانتهاء من عملية التحقيق في محاسبة المكلف، ومعاينة وضعيته، وكل ما يتعلق بنشاطه،

بالإضافة للوقوف على محاسبته، وعلى وجود الدفاتر القانونية وصحتها شكلا ومضمونا، بالنسبة

للتحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة، والوقوف على مدى الانسجام بين المداخل المصرح

بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط

معيشة أعضاء المقر الجبائي، بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ومراجعة نتائجها، وجب

¹ قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص ص 112 - 113،

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

على أعوان الرقابة الجبائية عرض النتائج التي توصلوا إليها على المكلف بالضريبة لإجراء المقاربات

اللازمة، وذلك حسب الإجراءات المعمول بها تبعاً لنوع التحقيق الخاضع له.

أولاً: نتائج التحقيق في المحاسبة

بعد قيام أعوان الرقابة بمعاينة الوثائق والدفاتر والسجلات القانونية (فحص المحاسبة من حيث

الشكل) والقيام بدراسة وتدقيق الحسابات الرئيسية للقوائم المالية المقدمة، يحرر العون إبلاغاً أولياً بالنتائج

س=مبلغ التسوية × المواد واللوازم غير المصرح بها

التي توصل إليها من خلال عملية التحقيق، مع اعلامه بإمكانية الرد خلال أربعين 40 يوم من

استلامه للتبليغ، وإدراج ملاحظاته وتبريراته أو قبوله للنتائج التي تم التوصل لها. يحتوي التبليغ الأولي على النتائج التي تم التوصل لها، وحكمه على محاسبة المكلف من حيث: رأيه

فيما يخص المحاسبة من حيث الشكل، وتخص حيازة الدفاتر والوثائق...، واحترام المعايير ذات الطابع

المحاسبي، والتي تم الإشارة لها سابقاً من خلال التطرق لفحص المحاسبة من حيث الشكل.

أما فيما يخص رأيه في المحاسبة من حيث المضمون، فيقوم المحقق بتقييم محاسبة المكلف، ونسجل

هنا حالتين إما رفض المحاسبة أو قبولها، وفي كلتا الحالتين وجب إعلام المكلف بالنتائج التي تم التوصل

لها، مبيناً له من خلال إشعار إعادة التقويم التجاوزات المرتكبة، والطرق المعتمدة في إعادة تشكيل أساس

فرض الضريبة وبشكل معلل ومفصل.

الحالة الأولى: قبول المحاسبة

في حالة غياب الأخطاء المحاسبية أو الجبائية، أو اكتشاف أخطاء أو مخالفات طفيفة تؤثر على

رقم الأعمال أو النتائج، يتم قبول محاسبة المكلف من قبل الأعوان، ويمكن أن يصنف هذا القبول إلى

صنفين :

أ- **قبول صريح**: في حالة القبول الصريح لمحاسبة المكلف، يقوم المحقق بإشعار المكلف بنتائج التدقيق

وهذا دون إجراء أي تقويمات، وبالتالي لا توجد في هذه الحالة تسوية جبائية، ويعتبر هذا الإشعار

نهائي، كما توجه للمكلف رسالة شكر نظير التزامه.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

ب- **قبول نسبي**: إذا لاحظ المحقق أن محاسبة المكلف مقبولة نسبيا، أي أن الأخطاء التي تحتويها ليس بالأخطاء الخطيرة، وأن تأثيرها على رقم الأعمال والنتائج يكون بنسب ضئيلة مقارنة مع رقم الأعمال أو النتائج المحققة، في هذه الحالة يتم استدعاء المكلف في إطار التصحيح الحضورى، ويمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره، خلال هذا اللقاء يتم اجراء التصحيح الثنائى، من خلال إبداء الملاحظات والنقاش حول الانحرافات المسجلة، بعد ذلك يقوم المحققون بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين 40 يوم للرد عليه¹.

الحالة الثانية: رفض المحاسبة

خول القانون للمحققين في المحاسبة رفض محاسبة المكلف عقب التحقيق فيها، إذا اثبتوا طابعها غير المقنع، وذلك عندما:

أ- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 09 - إلى

11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي والمالي، وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها

ب- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية .

بعد التوصل النهائي لرفض محاسبة المكلف، يتم إعلامه من خلال الإشعار بإعادة التقويم، ويكون مفصلا ومعللا ، موضحا من خلاله أسباب الرفض مع ذكر احكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم، ويمنح للمكلف أجل أربعين 40 يوم للرد، وتقديم ملاحظاته وتبريراته.

تعد آخر مرحلة قبل تحرير التقرير النهائي لعملية التحقيق في المحاسبة، إنجاز الإبلاغ النهائي، والذي يعتبر ردا على الإبلاغ الأولي، وجوابا على الملاحظات التي قدمها المكلف، ونسجل هنا ثلاث حالات، الأولى انقضاء الأجل المحدد وعدم رد المكلف، في هذه الحالة يعتبر ضمن ي ا موافق ا على

التعديلات التي قدمها المحققون، الحالة الثانية وهي رد المكلف وتقديم ملاحظاته، في هذه الحالة يتم

دراسة تلك الملاحظات والتبريرات والقيام بالتصحيات اللازمة أو عدم قبول الملاحظات ورفضها، وفي

¹ قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص.79

الفصل الثاني إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في الجزائر

كلتا الحالتين يتم تبليغ المكلف بالنتائج التي تم التوصل إليها من خلال التبليغ النهائي ، الذي يحمل نفس خصائص التبليغ الأولي، إلا أن نتائجه نهائية وما على المكلف إلا قبولها لكونها غير قابلة للتعديل مرة أخرى، الحالة الثالثة وهي قبول صريح للتعديلات التي قام بها المحققون، وفي هذه الحالة يصبح أساس التعديل نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه ولا يمكن للمكلف أيضاً الطعن فيه أو الاعتراض عليه. في الأخير نشير أنه في حال التحقيق المصوب في المحاسبة يتم تطبيق نفس الإجراءات سابقة الذكر ونشير أيضاً إلى أنه هناك نوع آخر للتصحيح، تناول أسباب تطبيقه كل من قانون الإجراءات الجبائية

ولخصها ميثاق المكلف الخاضع للرقابة، وهو التصحيح التلقائي

ثانياً: إعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق

يعد إعداد التقرير النهائي لعملية التحقيق في المحاسبة آخر عملية يقوم بها المحققون، والذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته في التدقيق، حيث يتضمن هذا الأخير كل المعلومات والمراحل التي تم التطرق لها سابقاً، ابتداء بتاريخ إرسال إشعار التحقيق، وصولاً إلى التبليغ النهائي بالنتائج التي تم التوصل إليها نهائياً(اقفال عملية التحقيق)، بالإضافة للمعلومات السابقة يحتوي التقرير على مكان مخصص للملاحظات التي يبدئها كل من رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات ونائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة لمراكز الضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، ومكان مخصص أيضاً للملاحظات التي تقدمها المديرية الجهوية للضرائب، ورد المدير المعني حسب الاختصاص (المدير الولائي، مدير مركز الضرائب)....، والقرار المقترح من قبل الإدارة المركزية للضرائب.

بعد اقفال عملية التدقيق وكتابة التقرير النهائي لها، يتم إعداد ملف التقرير النهائي والذي يتكون

من العناصر التالية:

- الإشعار بالتحقيق
- الإشعار الأولي (بإعادة التقويم)
- رد المكلف على الإشعار الأولي
- الإشعار بالتسوية النهائية (رد على ملاحظات المكلف)
- بطاقة الاخضاع الضريبية (الورد الفردي)
- جدول المحاسبة والحالة المقارنة للميزانيات
- بطاقة المعلومات.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

المبحث الثالث: أثر التدقيق المحاسبي على دعم فاعلية الرقابة الجبائية
تنظر الإدارة الجبائية للتدقيق المحاسبي من جهتين، باعتباره مجموعة من العمليات الغرض منها الرقابة الجبائية على التصريحات المكتتبه من طرف المكلف وفحص محاسبته سواء من حيث الشكل أو المضمون من جهة، واطلاع المكلف من خلاله على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب على حسابه كما يطلعه المحقق على كيفية تقديم الطعون ومختلف الإجراءات التي يجهلها من جهة أخرى

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

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

ثانيا: تأثير تحيين القوانين الجبائية على دعم فعالية الرقابة الجبائية
إن التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي تجعل من النظام الجبائي غامضا

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

بسبب الإفراط في تعدد القوانين، الذي يؤدي إلى كثرة التعديلات مما يصعب على أعوان الرقابة الجبائية والمكلفين على حد سواء مسايرة ومتابعة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها،¹ وهنا نلاحظ المسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتق الأعوان، فهم مجبرون في إطار مهامهم على الإلمام بالقوانين الجبائية مع القيام بتحيينها تبعا للقوانين المالية بشقيها الأولية والتكميلية، وبالاطلاع على مختلف المراسلات والتعليمات الصادرة من المديريات المسؤولة عن القيام بعمليات التحقيق². بالإضافة للدور الذي تقوم به مختلف المديريات الجهوية للضرائب من خلال إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتجديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري، إن كل الأدوار والجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية والأعوان في هذا المجال يساعد على دعم التدقيق من خلال تتبع منهجيته والمراحل والإجراءات المستحدثة التي يمر بها بما يمنع بطلان هذه العملية، وعدم إتاحة الثغرات القانونية التي تسمح للمكلفين غير النزهاء بالتحايل على القانون، وبالتالي خسارة الخزينة لهذه الموارد المالية.

ثالثا: تأثير المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم فاعلية الرقابة الجبائية

لا نختلف إن قلنا أن اتفاق القانون الجبائي مع المبادئ والأعراف المحاسبية يسهل من أداء أعوان الرقابة الجبائية، فالمبادئ والأعراف المحاسبية هي بمثابة إرشادات للعمل المحاسبي، ومخرجات هذا العمل والتمثل في الدخل المحاسبي ونتائج الأعمال تصبح محل ثقة لدى الأعوان، إذا ما أعدت وفقا لهذه المبادئ، فهذا التوافق يجعل من المحقق يبدأ من حيث انتهى مدقق الحسابات وأنه يبني عمله على ما بناه وهذا بطبيعة الحال يقلل من أوجه اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الجبائي، وجعلها محصورة في نقاط معينة يسهل حلها والاتفاق علي تكييفها وفقا للقوانين الجبائية، وهذا ينتج عنه بلا شك تحسينا

¹ قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ر ، مجلة دراسات جبائية، العدد السابع، جامعة لونيبي علي، البلدة،
²² قلاب ذبيح لياس، مرجع سابق، ص. 85 -

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

لفاعلية التدقيق الجبائي، لأن مخالفة القوانين الجبائية للمبادئ والأعراف المحاسبية، تجعل المحقق ينهج منهاجا آخر وفقا لهذه القوانين، مما يزيد من أعباء المهمة ويزيد من المنازعات ويخفض في الإيرادات الجبائية ويأخر تحصيلها¹.

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

يعتمد أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بصفة أساسية على

فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، ومن حيث المضمون، وذلك نظرًا لأهمية كل منها، سنحاول

من خلال هذا المطلب التطرق لدور كل منها في دعم عملية الرقابة الجبائية، حيث تم تخصيص الفرع الأول لقدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية، أما الفرع الثاني فتم

تخصيصه لقدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية.

أولاً: تأثير فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم فعالية الرقابة الجبائية

1- تأثير فحص الدفاتر المحاسبية على دعم فعالية الرقابة الجبائية

بالرجوع للقانون التجاري الجزائري نجد أنه حدد الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها

من طرف المكلف، حيث منح هذه الدفاتر أهمية بالغة خاصة في مجال الإثبات، حيث أن التزام المكلف

باعتماد وثائق إثبات عند كل تسجيل محاسبي، مع الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق لمدة عشرة سنوات².

تمكن الدفاتر المحاسبية الإدارة الجبائية من تحديد النفقات والإيرادات التي حققها المكلف خلال

الفترة محل التحقيق، وبالتالي فرض الضرائب المستحقة عليه بصورة عادلة، وهذا ما يحمي المكلف من

أسلوب التقدير الجزافي للضريبة،³ في حال اكتشاف أعوان الرقابة الجبائية عدم مطابقة مسك الدفاتر

للأحكام القانونية المنصوص عليها (المادة 11 من القانون التجاري)، وهذا قبل التطرق لمضمون المحاسبة

¹ قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط الأردن ص 94

² المادة 9 - و 10 من القانون التجاري الجزائري 2007، مرجع سابق، ص. 4

³ زيادات احمد، العموش إبراهيم م، الوجيز في التشريعات التجارية الأردنية، الطبعة الأولى، بدون دار نشر، الأردن، - 1996، ص. 52

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

لأن عدم الالتزام بفحوى القوانين السابقة يوحي لأعوان الرقابة الجبائية بأن محاسبة المكلف غير صادقة وأنها لا تعكس حقيقة نشاط المكلف، وبالتالي فإن الفحص الدقيق والجيد للدفاتر المحاسبية من حيث الشكل يساعد في دعم الرقابة الجبائية ويعطي صورة أولية للمحقق حول أهم النقاط التي سيركز عليها خلال المرحلة الموالية.

ثانياً: تأثير فحص الوثائق الختامية على دعم فعالية الرقابة الجبائية
تعتبر الوثائق الختامية مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المؤسسات، على شكل

جداول تعد وفق مواصفات معينة، وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس

منطقي وبصورة منسقة،¹ كما تعتبر وسيلة اتصال بين الإدارة وباقي الأطراف الأخرى المهتمة بأنشطة

المؤسسة ونتائجها، فمن خلال الوثائق الختامية يمكن لكل الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية

المشكلة للمركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج.

على أعوان الرقابة الجبائية التحقق من مصداقية القوائم المالية المصرح بها من قبل المكلف، من

خلال اعداد كشفان مقارنة لعناصر الميزانية وجدول النتائج للسنوات غير المتقدمة محل التحقيق

فالكشف الأول، يمكن من اجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن وبالتالي الوقوف على التغيرات المرئية

التي يمكن أن تشوبها بعض عناصرها، أما الكشف الثاني، فيتضمن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنتائج

الوسيطة والنهائية المحققة، لذا وجب على الأعوان التركيز والحرص على فحص القوائم المالية للسنوات

المحقق فيها، لأنها تكسبهم معلومات إضافية تدعم عملية الرقابة الجبائية، اذا ما قورنت عناصر ونتائج

كل مدة مالية بنتائج المدة أو المدد المالية السابقة، وذلك من خلال الكشف عن التغيرات الجوهرية التي

تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها، وبذلك يمكنهم تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى

إجراءات الرقابة الجبائية.

¹ مطر محمد، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل ، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1993 ، ص. 589

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

ثالثا: تأثير أساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات على دعم فعالية الرقابة الجبائية
قبل التطرق لأساليب جمع وتقييم أدلة الإثبات وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية نشير إلى أن الهدف من أساليب جمع أدلة الإثبات هو جمع أدلة كافية وصحيحة وموضوعية لتدعيم عمل المحقق، حيث يركز أعوان الرقابة الجبائية معظم جهودهم على جمع الأدلة، وذلك من خلال مجموعة من الأساليب التي سنتطرق لها، وسنحاول ابراز دورها في دعم الرقابة الجبائية من خلال النقاط التالية:

1-الفحص: يطلق مصطلح الفحص على عملية معاينة السجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية سواء كانت داخلية أو خارجية، أو بالشكل المستندي أو بالشكل الإلكتروني أو بوسائط أخرى، حيث توفر معاينة السجلات والمستندات أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية تساهم في دعم عملية الرقابة الجبائية¹

2- الملاحظة: يقصد بالملاحظة بوجه عام توجيه الحواس والذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها، هذا بوجه عام، أما في الرقابة الجبائية فتعتبر الملاحظة وسيلة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات حيث تستخدم كل من² :
اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات، حيث يتطلب الأمر-

ضرورة ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا ؛
اختبارات التحقق الأساسية، حيث ينبغي ملاحظة عديد من الأصول الملموسة بغرض التحقق من-

وجودها ومقارنة ذلك بما هو مسجل بالدفاتر.
إذن مما سبق يمكننا القول أن الملاحظة الدقيقة خاصة من طرف شخص مؤهل تعتبر وسيلة مهمة لتجميع الأدلة، حيث يستطيع من خلالها المحقق تتبع سير العمليات داخل المؤسسة وخاصة ملاحظة أي عمل من شأنه أن يشير إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر بمثابة نقطة بداية في التدقيق

¹ احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سابق، ص 323.
² امين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص78

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائي، فتحديد مواطن الضعف يجعل من المحقق يركز على النقاط ذات الأهمية وبالتالي يتوسع في

التحقيق فيها، مما يساهم في دعم الرقابة الجبائية خاصة من ناحية الجهد والمدة والتكلفة، وما يعاب على

الملاحظة في هذه الحالة هو محدوديتها بالنقطة الزمنية التي تمت فيها.

3-المصادقات) الاقرارات المعدة داخل المؤسسة وخارجها :) وهي عبارة عن الحصول على اعتراف

وموافقة الأطراف ذات العلاقة على ما ورد بالنتائج التي أظهرتها دفاتر المؤسسة، وتعتبر المصادقات من

أكثر أدلة الاثبات صلاحية وقناعة¹،

1-3من مصادر خارجة عن المؤسسة، حيث تعطي للمحقق دليل من خارج المؤسسة يؤكد المعلومات

المقدمة أو ينفيها باعتباره طرفا فيها²؛

2-3من مصادر داخل المؤسسة، والتي تستعمل كدليل على المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية

كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت سياسة محاسبية محددة (نوع الاهتلاك المستخدم تقييم

البضاعة)...

اذن تعتبر المصادقات سواء من مصادر داخلية أو خارجية من أقوى أدلة الاثبات، خاصة الخارجية

لأن هذه المصادقات يتم اعدادها خارج المؤسسة، وفي حالة وجود أي اختلافات تظهرها نتيجة المصادقة

يتولى أعوان الرقابة الجبائية مع باقي الإدارات المعنية بحث أسباب هذا الاختلاف، وبذلك تعتبر هذه

المصادقات وسيلة يعتمد عليها في دعم الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث :تأثير فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم فعالية الرقابة الجبائية

في إطار التصريح الطوعي الذي تعتمده الإدارة الجبائية في الجزائر يلتزم المكلف بتقديم التصريحات

والحسابات الختامية التي تتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة نشاطه خلال الفترة المحاسبية، لتقوم الإدارة

¹ لعماري احمد، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013 / 2014، ص . 21 .

² طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014، ص 134، 135ص

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الجبائية بتدقيق هذه التصريحات والحسابات للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال

التركيز على النقاط التي تأثر وتساهم في تشكيل رقم الأعمال أو تكوين الربح الخام، وتختلف طرق إعادة تشكيل أرقام الأعمال والربح الخام من قطاع إلى آخر.

أولا: بالنسبة لقطاع الإنتاج

تعد تجربة الإنتاج ضرورية لمعرفة حقيقة دور الإنتاج والنفقات الداخلة في عمليات الإنتاج، ولمتعلقة بطريقة مباشرة في تكوين فائض القيمة، مع معرفة نسبة الفضلات والخسارة التي تتمخض من هذه العملية، وإمكانية إعادة ادخال الفضلات في دورة أخرى للإنتاج أم لا، وتحديد نسبة الاستخراج الفعلي¹، وهنا نشير إلى التفرقة بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، وذلك على اعتبار أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي ينبغي أن يقوم بها المدقق الخارجي، أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الاعمال، والكيفية التي تم بها ممارسة تلك الاعمال والأهداف الواجب تدقيقها باستخدام اجراءات التدقيق وتقنضي إجراءات تدقيق قطاع الإنتاج على المحقق الاهتمام ب²:

- طبيعة نشاط المؤسسة: حيث يجب على المحقق في هذه الحالة تحديد العوامل الرئيسية المتعلقة بالتكلفة

ونوع نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه المؤسسة، ليتمكن من فهم طبيعة عمل المؤسسة

- السجلات ونظام التسجيل: يتطلب من المحقق الاطلاع على سجلات التكلفة المستخدمة في

المؤسسة والمتعلقة بعملية التصنيع، ويكون رأيه حول التفاصيل المقدمة كافيا لإجراء التدقيق، وعليه

أيضا أن يفحص إجراءات التسجيل ومصدر البيانات وتلخيصها مع الأخذ بعين الاعتبار موضوع

قناعته بنظام التكاليف بأنه نظام ملائم ومتكامل.

مبادئ يجب اتباعها: عند قيام المحقق بدراسة نظام التكلفة المتبع في المؤسسة، يتأكد بأن النظام المتبع

يعتمد على مبادئ تكاليف معترف بها، وعليه أن يتأكد بأن النظام المعتمد ينسجم مع المبادئ

الأساسية، وتطبيقات محاسبة التكاليف.

- نظام الرقابة الداخلية: يعد وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المؤسسة قرينة على انتظام

¹ حمر العين محمد، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، موجهة لطلبة السنة اولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، / 2020 -

2021، ص. 31

² المرجع السابق، ص 160 ص 162.

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية، وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، وأن تقييم هذا

النظام يحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به المحقق، فإذا اتضح له أن نظام الرقابة الداخلية سليم

وفعال فإنه يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برنامج التدقيق.

ثانياً: بالنسبة لقطاع التجارة

يعتمد المحقق عند تدقيق محاسبة مكلف ينتمي لصنف النشاطات التجارية، على طريقة الحساب

المادي مع تطبيق معامل الاخفاء، حيث يتم اختبار عينات من المواد واسعة التداول في نشاط المكلف،

واستخراج الاستهلاك الفعلي ومقارنته مع الاستهلاك المصرح به مع مراعاة حركة المخزون، واستخراج

الفارق الكمي الذي لم يظهر في الاستهلاك المصرح به، وعليه يتم اعتبار هذا الفارق كميات من المواد

غير المصرح بها، وغير مباعه ومطابقتها نسبياً مع الكميات المباعه المصرح بها لتعطي النسبية المخفية

ويتم تعميم هذه النسبة على رقم الاعمال المصرح به لاستخراج رقم الأعمال المخفي¹.

ثالثاً: بالنسبة لقطاع البناء والأشغال العمومية

بالنسبة لهذا النشاط يقوم المحقق بمقارنة المبالغ النقدية الداخلة لحساب المكلف وتصريحاته²، وفي

حال قامت المكلف بأشغال معينة مسته لكل مواد بناء مختلفة ودفع مستحقات العمال، لكن الأشغال

المنجزة لم تصل إلى مستوى إنجاز مرحلة من المراحل المحددة والتي تستوجب إصدار وضعية الأشغال التي

تثبت ذلك لمطالبة صاحب المشروع بتسديدها ففي هذه الحالة تعتبر الأشغال المنجزة بمثابة رقم أعمال

منجز ويسمى بأشغال قيد التنفيذ ويتم تقييم هذه الأشغال من طرف مكتب الدراسات المكلف بمتابعة

تنفيذ المشروع³، ولا يكتفي المحقق بتقرير مكتب الدراسات المعتمد، بل يقوم بفحص كشوفات

الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع، وعليه التأكد من كل

¹ حمر العين محمد، مرجع سابق، ص 31 ص 32 .

² المرجع السابق، ص. 32 .

³ المحاسبة الخاصة (محاسبة قطاعية)، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2016 / 2015 -، ص 11

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

التكاليف المباشرة وأنها قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات، فهي تهدف في النهاية للتوصل الى تخفيض الربح الخام والربح الصافي¹.

محددات فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة

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

أولاً: المحددات التشريعية

يمكن تلخيص أهم المحددات التشريعية التي تعيق عملية التدقيق في النقاط التالية:

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

ثانياً: المحددات المالية

بحكم احتكاك أعوان الرقابة الجبائية مع مختلف المكلفين قد يكونون عرضة للمغريات التي قد تؤثر على منحنى التدقيق نتيجة لضعف الأجور والمحفزات، هذا من جهة بالإضافة إلى أن انخفاض مستوى

الأجور يحد من تدعيم الإدارة الجبائية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة الفنية العالية من جهة أخرى.

ثالثاً: المحددات الإدارية

تتعلق المحددات الإدارية بالإدارة الجبائية والقائمين عليها وعلى عملية التدقيق (أجهره الرقابة بصفة عامة) ومن الأمثلة على هذه المحددات نذكر على سبيل المثال لا الحصر قلة عدد الموظفين الذين لهم دراية بهذا العمل أو عدم تمتعهم بالكفاءة العملية والفنية اللازمة كما لا يسعون لتحسين فاعلية التدقيق

من خلال اختيار المدققين المهرة والمتخصصين، أو عدم إخضاعهم لرقابة فاعلة، ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين، مما يدفعهم للتمادي في تجاوزاتهم¹

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

رابعا: المحددات السياسية

هناك العديد من المحددات السياسية كتفتشي الفساد المالي والإداري في أجهزة الدولة والقطاع الخاص، مما يشكل ضغوطا على الإدارة الجبائية من قبل متنفذين وسياسيين وأصحاب أموال ومراكز، أو الضغط على أعوان الرقابة الجبائية بعدم الجدية في القيام بعملية التدقيق والاكتفاء بالإجراءات الشكلية أو الروتينية أو التدقيق المكتبي وقبول الاقرارات دون القيام بتعديلها².

خامسا: المحددات الوظيفية

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

سادسا: المحددات التكنولوجية والمعلوماتية

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

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

² قوت جاسم حمادة، مرجع سابق، ص34 -

خلاصة الفصل الثاني :

نختلف إن قلنا أن نجاح أي نظام ضريبي يتوقف على تفاعل مكوناته، فالتشريع الضريبي والإدارة الجبائية باعتبارها المطبق للتشريعات، والمجتمع الجبائي كلها عناصر متكاملة، ومن خلال هذا الفصل تناولنا التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية (التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية) باعتباره أحد وسائل الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، والتأكد من مدى التزام المكلف (المجتمع الجبائي) بالمتطلبات الواردة في التشريع الضريبي وأن محاسبته منتظمة وممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، مع احترامه للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكما نص عليها النظام المحاسبي المعمول به ، إذن فالتدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية يعد سلسلة من العمليات التي يجب أن ينظر إليها على أنها سلسلة متصلة من العمليات، تبدأ بالمرحلة التحضيرية والميدانية (تنفيذ عملية التدقيق) والختامية، وعلى المحقق الالتزام بكل هذه المراحل والإجراءات لأنها تمثل ضمانات ممنوحة للمكلف الخاضع للضريبة كما سبق وأن أشرنا لذلك من خلال الفصل الأول.

لكي يؤدي التدقيق المحاسبي الغرض المنوط به في محاربة الغش والتهرب الجبائي، وجب على أعوان الرقابة الجبائية استغلال الموارد المتاحة، بالإضافة للتحكم في أدوات التدقيق باعتبارها من العوامل المساعدة على الرفع من فعالية التدقيق حيث تطرقنا لقدرة كل من الدلائل والقوانين الجبائية ودرجة متابعتها والفروض والمبادئ المحاسبية والإجراءات التحليلية باعتبارها أسلوبا من الأساليب الحديثة على دعم الرقابة الجبائية.

خلال عملية تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي، يقوم أعوان الرقابة الجبائية بمجموعة من العمليات التي تهدف في مجملها لمراجعة محاسبة المكلف من حيث الشكل وذلك عن طريق المعاينة المادية للدفاتر

الفصل الثاني اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية في الجزائر

والوثائق المحاسبية بحيث تكون مطابقة للنصوص القانونية(المواد من 9 الى 10 من القانون التجاري)
ولفحص المحاسبة من حيث المضمون، وذلك من خلال تدقيق العناصر المكونة للمحاسبة والمتمثلة في حسابات كل من الميزانية وحسابات التسيير التي تتضمن الأعباء والإيرادات.
وفي الأخير يمكننا القول أن التدقيق المحاسبي له قدرة فعالة في دعم الرقابة الجبائية ، رغم المحددات التي تحد من فعاليته والتي أشرنا لها في سياق هذا الفصل، وهو اجراء ضروري تستخدمه الإدارة الجبائية في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف حماية حقوق الخزينة العمومية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

تمهيد :

ان القانون الجبائي الجزائري يسعى الى محاربة الغش والتهرب الضريبي بشتى الطرق والأساليب، بما ان الضرائب تعتبر اهم مورد للخزينة العامة للدولة، ومن اهم هذه الطرق الرقابة الجبائية.

حيث ان النظام الجبائي الجزائري هو نظام يعطي الحرية الكاملة للمكلف بالضريبة للتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لهذا تعتبر الرقابة لهذه التصريحات لازمة لأنها قد تحتوي أخطاء سواء عمدا او عن حسن نية.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل دراسة عدة حالات تطبيقية حول ما تطرقنا اليه في الجانب النظري عن كل نوع من أنواع الرقابة المطبقة و التدقيق المحاسبي في مركز الضرائب لولاية تيارت، وقبل هذا سنقدم عرض مختصر عن مديرية الضرائب ومركز لضرائب لولاية تيارت.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

المبحث الأول: عرض عام حول مديرية الضرائب لولاية تيارت

تقع مديرية الضرائب لولاية تيارت في شارع الاخوة قيطون لولاية تيارت، وهي تابعة إقليميا للمديرية الجهوية لولاية شلف، والتي عرفت عدة تغييرات في هيكلها التنظيمية منذ الاستقلال، ويعتبر عام 1972م هو بداية نشأة المديريتين الفرعيتين للولاية، وهما مصلحة الوعاء ومصلحة التحصيل.

ونظرا لتطور الجبائية التي تزامنت مع زيادة حجم النشاط بكل انواعه، تمت إعادة هيكلة المصالح الخارجية التي تتلائم بدورها مع الإدارة المركزية لوزارة المالية، حيث تم انشاء المديريات الجهوية والمديريات الولائية من خلال المرسوم التنفيذي رقم 60-91 الصادر بتاريخ 1991/02/22 والمعدل وفقا للمرسوم التنفيذي 55-95 الصادر بتاريخ 1995/02/15¹.

المطلب الأول: بطاقة تعريف المديرية

-التسمية: مديرية الضرائب لولاية تيارت.

-الوزارة الوصية: وزارة المالية.

-التشريع القانوني: إدارة عمومية.

-عنوان المقر: الاخوة قيطون تيارت 14000.

1.1.1 الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية تيارت :

ان الهيكل التنظيمي لمختلف مصالح المديرية وصلاحياتها جاء في المواد 4-5-8-11-14-21-27 من خلال القرار رقم 06-327 الصادر بتاريخ 2009/02/21².

وبهذا فان مديرية الضرائب لولاية تيارت تتكون من خمس 05 مديريات فرعية تتكون كل مديرية من ثلاث مكاتب

1.1.1.1 المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

يتمثل دور المديرية الفرعية للعمليات في:

- تنشيط مختلف مصالح المؤسسة
- القيام بالإحصائيات ومختلف المراسلات؛
- التكفل بمتابعة ومراقبة مختلف طلبات الاعفاء من TVA
- متابعة الاحكام والامتيازات الضريبية الخاصة والسهر على تطبيقها.

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب:

- مكتب الاوراد؛

¹مديرية الضرائب لولاية تيارت، ، رئيس المصلحة الفرعية للوسائل، رئيس قسم، 01/04/2022 (مقابلة شخصية).
²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 4-5-8-11-14-21-27، الرسوم التنفيذية رقم 06-327، مرجع سبق ذكره، ص 20-35.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

- مكتب الإحصائيات؛
- مكتب التقنيين والعلاقات العامة
- مكتب التنشيط والمساعدة¹.

2.1.1. المديرية الفرعية للتحصيل:

يتمثل دور المديرية الفرعية للتحصيل في:

- مراقبة ومتابعة الأوراد، ومختلف التحصيلات
- مراقبة مختلف العمليات المحاسبية؛
- المراقبة الدورية لمختلف قباضات الضرائب
- التقييم المرحلي لوضعية التحصيل
- تقديم اقتراحات للزيادة في الإنتاج الضريبي.

وتتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب:

- مكتب مراقبة التحصيل؛
- مكتب مراقبة العمليات
- مكتب المراجعة².

3.1.1. المديرية الفرعية للمنازعات:

تقوم المديرية الفرعية للمنازعات بما يلي:

- معالجة الشكاوى بإحدى الطريقتين إما الطعن النزاعي أو الاعفاء الضريبي، والتبليغ بالقرارات، وإرسال أوامر بالإلغاءات.
- التخفيضات لمختلف أنواع الضرائب؛
- معالجة طلبات استرجاع TVA
- تحضير ملفات المكلفين المائلين أمام القضاء.

تتكون هذه المديرية من المكاتب التالية:

- مكتب الشكايات
- مكتب لجان الطعن
- مكتب النزاعات القضائية
- مكتب التبليغات والاشعارات³.

4.1.1. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

يتمثل دور المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بما يلي:

¹مديرية الضرائب لولاية تيارت، يحي جمال، رئيس المصلحة الفرعية للعمليات الجبائية، مفتش رئيسي، 2022/04/15 (مقابلة شخصية).

²مديرية الضرائب لولاية تيارت، موسر وردية، رئيس المصلحة الفرعية للتحصيل، رئيس قسم، 2022/03/02 (مقابلة شخصية).

³مديرية الفرعية للمنازعات لولاية تيارت، بالحمرة جيلالي، رئيس مصلحة المنازعات، مفتش مركزي، 2022/03/02، (مقابلة شخصية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

• اعداد برامج البحث والتحقيق ومراقبة التقديرات الضريبية ومتابعة تحقيقها.
وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب الملفات والكشوفات
- مكتب التحقيقات الجبائية
- مكتب المراقبة والتقويم¹.

5.1.1. المديرية الفرعية للوسائل:

يتمثل دور المديرية الفرعية للوسائل بما يلي:

- تسيير الموارد البشرية ومختلف الوسائل المنقولة والغير منقولة
- الربط بين مختلف برامج الاعلام الالي.

وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب:

- مكتب الوسائل البشرية
- مكتب العمليات المتعلقة بالميزانية
- مكتب تسيير الوثائق المتعلقة بالأرشفة
- مكتب الاعلام الالي².

المطلب الثاني: مركز الضرائب لولاية تيارت

2.1 التعريف بالمؤسسة:

1.2.1 تعريف مركز الضرائب CDI لولاية تيارت:

هو مبنى واقع في حي بوزينة ميلود هو تابع إقليميا للمديرية الجهوية بولاية شلف ومديرية الضرائب ولاية تيارت أفتتح سنة 2018 وهو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية
بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

أ. المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق

8.000.000 دج

ب. الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات والتي رقم أعمالها السنوي يفوق

8.000.000 دج.

¹مديرية الضرائب لولاية تيارت، فريد حجيج، رئيس مصلحة الرقابة الجبائية، رئيس قسم، 2022/04/05 (مقابلة شخصية).

²خيالي خالد، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

ج. المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي وهو مكلف ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير خاضعة لمجال اختصاصه.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

2.2.1. مهام مركز الضرائب CDI:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية .
- إصدار جداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى¹
- تنفيذ العمليات المادية الدفع والقبض واستخراج النقود
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات
- تدرس الشكاوى وتعالجها
- تتابع المنازعات الادارية والقضائية
- تضمن مهمة الاستقبال والاعلام المكلفين بالضريبة.

3.2.1. مصالح مركز الضرائب:

يتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

1.3.2.1. المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات
 - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس مركز الضرائب والموافقة عليها بصفته وكيل مفوض للمدير الولائي للضرائب
 - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو المراجعة الحسابية
 - إعداد تقارير دورية تجمع الاحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها ؛
- تعمل على تسيير:
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
 - المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .

¹مركز الضرائب، صايم محمد، رئيس مركز الضرائب، 2022/04/06، (مقابلة شخصية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

• المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

• المصلحة المكلفة بجباية قطاع المهن الحرة.

1.2.3.2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكلف ب:

• إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

• اقتراح عمليات مراقبة لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية¹.

1.3.3.2. المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتتكفل بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادة أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

تعمل على تسيير:

• مصلحة الاحتجاجات

• مصلحة لجان الطعن والنازعات القضائية

• مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

1.4.3.2. القباضة:

• 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 والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

• مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

• مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات².

1.5.3.2. مصلحة الاستقبال والاعلام:

تحت سلطة رئيس مركز الضرائب وتكلف ب:

• تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم؛

• نشر معلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب³.

¹مركز الضرائب، عبو صفية رئيس مصلحة الرئيسية للمراقبة، مفتشة رئيسية، 2022/05/17، (مقابلة شخصية).

²مركز الضرائب، بلفضل ميلود، مفتش رئيسي، 2022/03/08، (مقابلة شخصية).

³³مركز الضرائب، سوسي حياة، رئيسة مصلحة الاستقبال والاعلام، مفتشة رئيسية، 2022/05/12 (مقابلة شخصية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

6.3.2.1. مصلحة الاعلام الآلي والوسائل:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأهيلها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
 - إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
 - الاشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقررات¹.
- المطلب الثالث: التعريف بمصلحة المراقبة**
- 3.1. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:**
- تتكلف ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها و تخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها ؛
 - اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية².
- وتعمل على تسيير:

1.3.1. مصلحة البطاقات والمقارنات:

وتكلف هذه المصلحة ب:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركز المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف الاحصائي للمكلفين بالضريبة³.

2.3.1 مصلحة البحث عن المادة الضريبية: التي تعمل على شكل فرق وتكلف ب:

- تعمل على إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع ؛
 - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة⁴.
- 3.3.1. مصلحة المراقبة: والتي تعمل في شكل فرق وتكلف ب:**
- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان
 - إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعيات إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

¹ مركز الضرائب، بن عمارة احمد، رئيس مصلحة الاعلام الآلي والوسائل، مهندس دولة في الاعلام الآلي، 12/05/2022 (مقابلة شخصية).

²مركز الضرائب، عبو صافية مرجع سبق ذكره.

³مركز الضرائب، بلعربي مراد، رئيس مصلحة البطاقات والمقارنات، مفتش، 2022/05/17 (مقابلة شخصية).

⁴مركز الضرائب، سماحي ميمونة، مصلحة البحث عن المادة الضريبية، مفتشة رئيسية، 2022/05/17 (مقابلة شخصية).

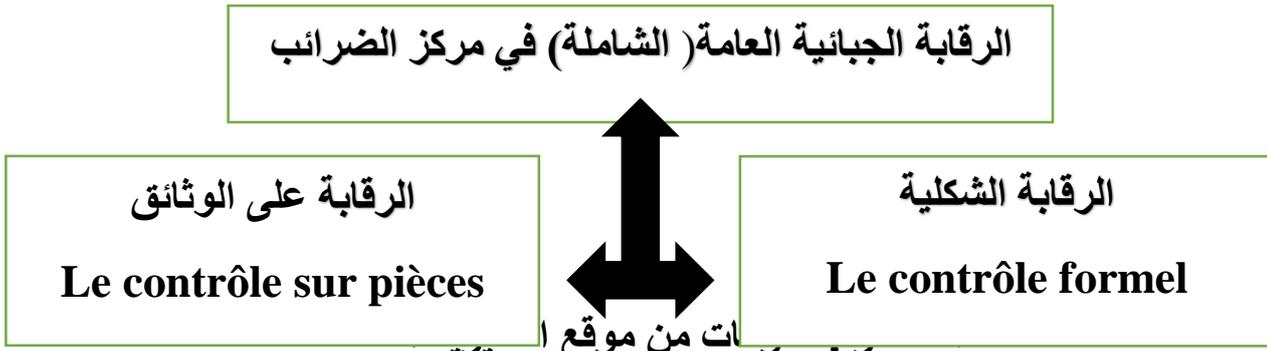
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: تحليل وتقييم مردودية الرقابة الجبائية المعمقة في مركز الضرائب

تعتمد المصالح الجبائية في مركز الضرائب لولاية تيارت في تحديد مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة جودتها¹، ومن بين أهم آليات الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية التحقيقات المحاسبية، والتي سنتطرق لدورها في دعم الرقابة الجبائية من خلال دراسة تطور حصيلتها وعدد القضايا التي تم معالجتها.

الرقابة الجبائية العامة (الشاملة) في مركز الضرائب

-تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً مختلفة، وذلك حسب الغاية منها، فيمكن أن تباشر بصفة عامة وتعتبر فحص تمهيدي (تتناول الملف الجبائي للمكلف، والوقوف على الوضعية الجبائية للمكلف)، وقد تكون معمقة والغرض منها استدراك التهرب الضريبي، كما يمكن أن تكون رقابة مختلطة (ضرائب، تجارة، جمارك) أو رقابة فئوية (المعاملات العقارية)، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لأشكال الرقابة الجبائية وكيف تتم عملية الرقابة والهدف منها، وذلك حسب كل نوع الشكل رقم (03-01): الرقابة الجبائية العامة (الشاملة) في مركز الضرائب



للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/index>

المطلب الاول: الرقابة الشكلية

ماهية الرقابة الشكلية: (C.F) تتم الرقابة الشكلية على مستوى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، والهدف منها تصحيح الأخطاء المادية

¹رئيس مصلحة التسيير في مركز الضرائب سوالم بلكبير مقابلة شخصية 2022/05/16

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

و لملاحظة عادة في التصريحات، والتحقق من المعلومات المتعلقة بالمكلف والنشاط الذي يمارسه المكلف بالضريبة

بناء على ما درسناه في الجانب النظري حول الرقابة الشكلية وجدنا أن هذا النوع من الرقابة هو أول عملية تمر بها التصريحات الجبائية من طرف المكلف وذلك عن طريق تأكيد الهوية وتوفير التصريحات الشهرية و الثلاثية وفيمايلي سنقدم حالتين تمت دراستهما خلال تربصنا في مركز الضرائب بولاية تيارت تحت تأطير مفتشي الضرائب .

الحالة الاولى:

1-معلومات المكلف :

- المكلف SARL BOUMERDES ؛
- عنوان القاعدة التجارية الرئيسي 36 ZONE INDUSTRIELLE FRENDA ؛
- النشاط الممارس مقاول أشغال بناء ؛
- سنة بداية النشاط 2001 ؛

2-دراسة الملف من المفتش :

- حسب النشاط الممارس نلاحظ أن ملف الجبائي تابع للمصلحة الاشغال العمومية والبناء¹ أول ما يقوم به مفتش الضرائب (مفتش مركزي) في مركز الضرائب لولاية تيارت بمراقبة ملف المكلف من ناحية الشكل فلاحظ مايلي :
- وجود السجل التجاري
 - وجود بطاقة اثبات الهوية
 - وجود شهادة الإقامة
 - وجود شهادة التصريح بالوجود
 - وجود البطاقة الإحصائية NIS
- للعلم فإن هذه المراقبة تمت في سنة 2021 وأن المكلف قد تمت مراسلته خلال السنتين الفارقتين وإعلامه بوجوب تقديم التصريحات الشهرية لكن دون جدوى.

1- الاجراءات التصحيحية المتبعة:وتمت كما يلي :

قام المفتش خلال سنة 2021 بمراسلة المكلف واعلامه بالغرامات الجبائية التي ستقرض عليه جراء عدم تصريحه مع منحه مدة 30 يوم للرد . **MISE EN DEMEUR(انظر الملحق 01)**

بعد مرور هذه المدة لم يتلق المفتش أي رد من المكلف فقام المفتش بتطبيق غرامة جبائية على المكلف المعني كالتالي:(500 دج لكل نوع من الضريبة أو الرسم tva tap irg)

بالنسبة لسنة 2019: 1500 دج × 12 شهرا = 18000 دج

بالنسبة لسنة 2020: 1500 دج × 12 شهرا = 18000 دج

¹رئيس مصلحة التسيير في مركز الضرائب سوالم بلكبير مقابلة شخصية 2022/05/16

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

- تم استخراج ورد شخصي(انظر الملحق 02) **ROLE INDIVIDUEL** باسم **SARL BOUMERDES** يحتوي على غرامة جبائية) **AMENDE (FISCALE)** بقيمة 36000 دج.

الحالة الثانية :

1. معلومات حول المكلف :

- المكلف **SARL LES JUMEAUX**
- النشاط خدمات الاطعام والنقل
- العنوان : حي أراضي بومدين ولاية تيارت
- سنة بداية النشاط 2009
- 2. دراسة الملف من طرف المفتش

قام مفتش الضرائب ابصفة عون معاينة بمراقبة الملف من حيث الشكل فلاحظ وجود كل الوثائق

- تصريحات شهرية
- عدم وجود الميزانية السنوية 2020 + الكشف التفصيلي للعملاء **ETAT 104**(انظر الملحق 03)
- التصريحات بالأجور والمرتبات السنوية ل **G29**(انظر الملحق 04).

وتمت هذه المراقبة في سنة 2021 وأن المكلف قد تمت مراسلته خلال سنة 2021 واعلامه بعدم وجود ميزانية وكشف تفصيلي وتصريحات بالأجور **ETAT 104** والمرتبات السنوية **G29** مع منحه مدة 30 يوم للرد.

بعد مرور هذه المدة يقوم المكلف بالرد لكن بإجابة جزئية مرفقة بميزانية سنوية وغياب **G29**كشف عن العملاء **ETAT 104** .

غرامة بالنسبة **G29**: 10.000 دج

غرامة بالنسبة كشف عن العملاء **ETAT 104**: 30.000 دج .

تم استخراج ورد شخص **ROLE INDIVIDUEL** باسم المؤسسة على الغرامة الجبائية بقيمة 40000 دج².

تم إرسال نسخة إلى المكلف ونسخة إلى قبضة مركز الضرائب أين يتم تحصيل هذا المبلغ³.

¹مركز الضرائب لولاية تيارت، بن شريك محمد، رئيس مصلحة قطاع الخدمات ، مفتش مركزي، 2022/05/13، (مقابلة شخصية).

²مركز الضرائب لولاية تيارت، بن شريك محمد، رئيس مصلحة قطاع الخدمات ، مفتش مركزي، 2022/05/13، (مقابلة شخصية).

³بن شريك محمد، مرجع سابق.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

المطلب الثاني : الرقابة على الوثائق

ماهية الرقابة على الوثائق: ¹ (C.S.P) تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص ومراقبة التصريحات الجبائية

وبشكل شامل ودقيق من خلال مقارنة ما يحتويه الملف الجبائي للمكلف من وثائق، والمعلومات

المتحصل عليها من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات

(المديرية الولائية للضرائب)، أو المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث (مركز الضرائب)، والتي بدورها تحصل

على هذه المعلومات من مصادرها المختلفة، والتي تتعامل مباشرة مع المكلف كالإدارات، والهيئات،

والمؤسسات العامة أو الخاصة، البنوك، الجمارك... .

وقد أكد المشرع الجزائري على هذا النوع من الرقابة من خلال نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث أقرت بضرورة مراقبة التصريحات من قبل أعوان الرقابة

الجبائية وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، وطلب الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة من قبل الأعوان، وفي حالات خاصة يحق لهم

استدعاء المكلف وطلب تقديم توضيحات شفوية (إذا تبين أن استدعائهم ضروري)، وفي حالة رفض المكلف الإجابة على الطلب الشفوي، أو تقديم لهذا الطلب عبارة عن رفض

الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، وذلك في إطار خطوات سير إجراءات الرقابة الجبائية، وعلى المكلف تقديم تبريراته

وملاحظاته في مدة لا يمكن أن تتجاوز ثلاثين 30 يوما، ابتداء من تاريخ استلام الطلب و في حالة عدم إتمام إجراءات الرقابة في هذا العام

نظرا لقضية في آخر السنة يتم استكمال الرقابة في سنة الموالية وتحتسب في احصائيات لسنة الأولى .

تتفق الرقابة على الوثائق مع الرقابة الشكلية من حيث مكان إجراء عملية الرقابة، حيث تتم هذه

العملية في مقر المديرية التي يتبع لها الملف الجبائي الخاص بالمكلف، ويهدف هذا النوع من الرقابة ل :

أ- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛

ب- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

ت- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب أو مركز

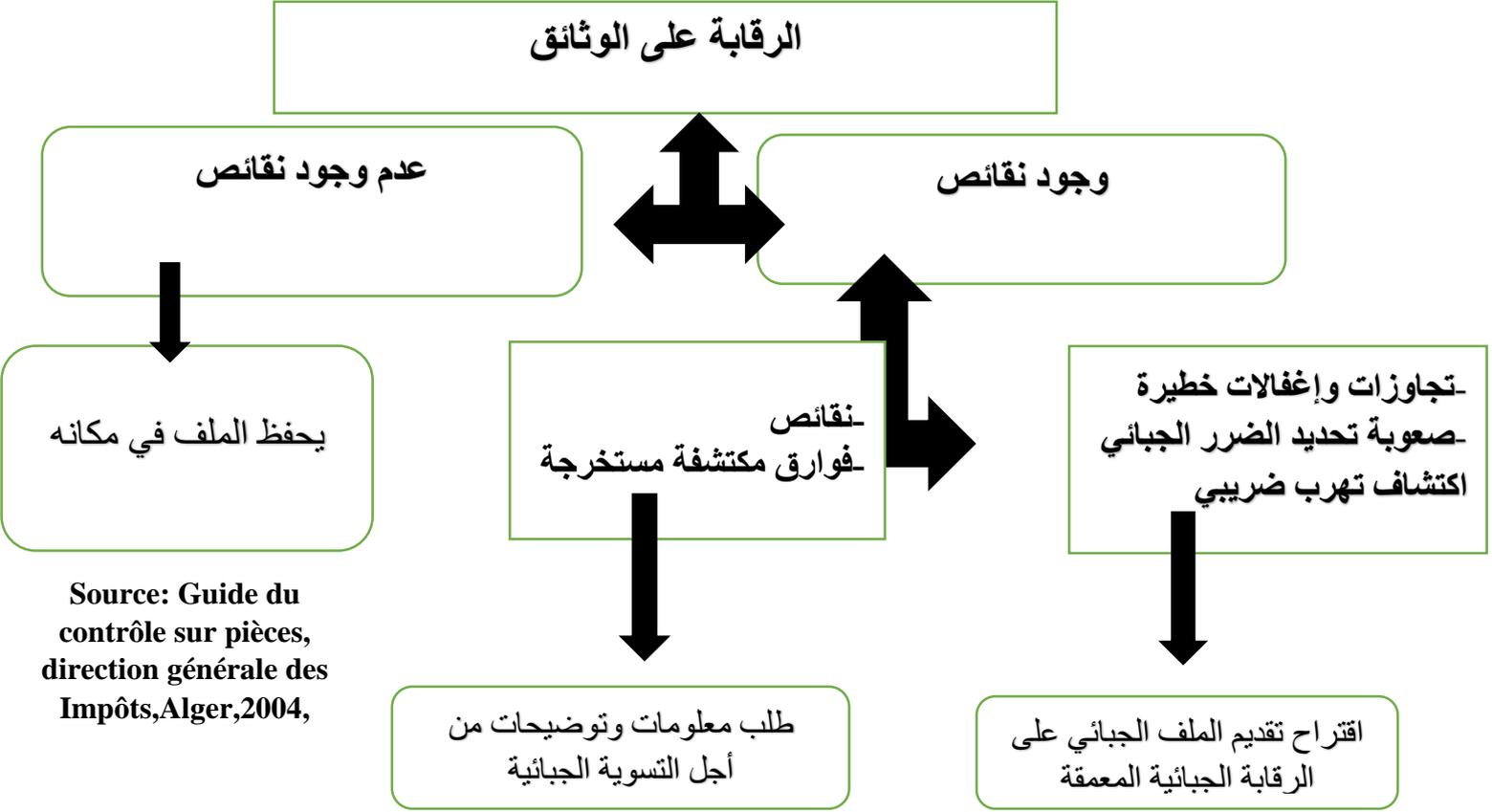
الضرائب.

¹ المادة 19 - من قانون الإجراءات الجبائية، 2020 ، مرجع سابق، ص8

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

ث-إعداد قاعدة للمكلفين المقترحين للرقابة المعمقة والشكل الموالي يبين طريقة سير عملية الرقابة الجبائية على الوثائق:

الشكل رقم (02-03): الرقابة على الوثائق في مركز الضرائب



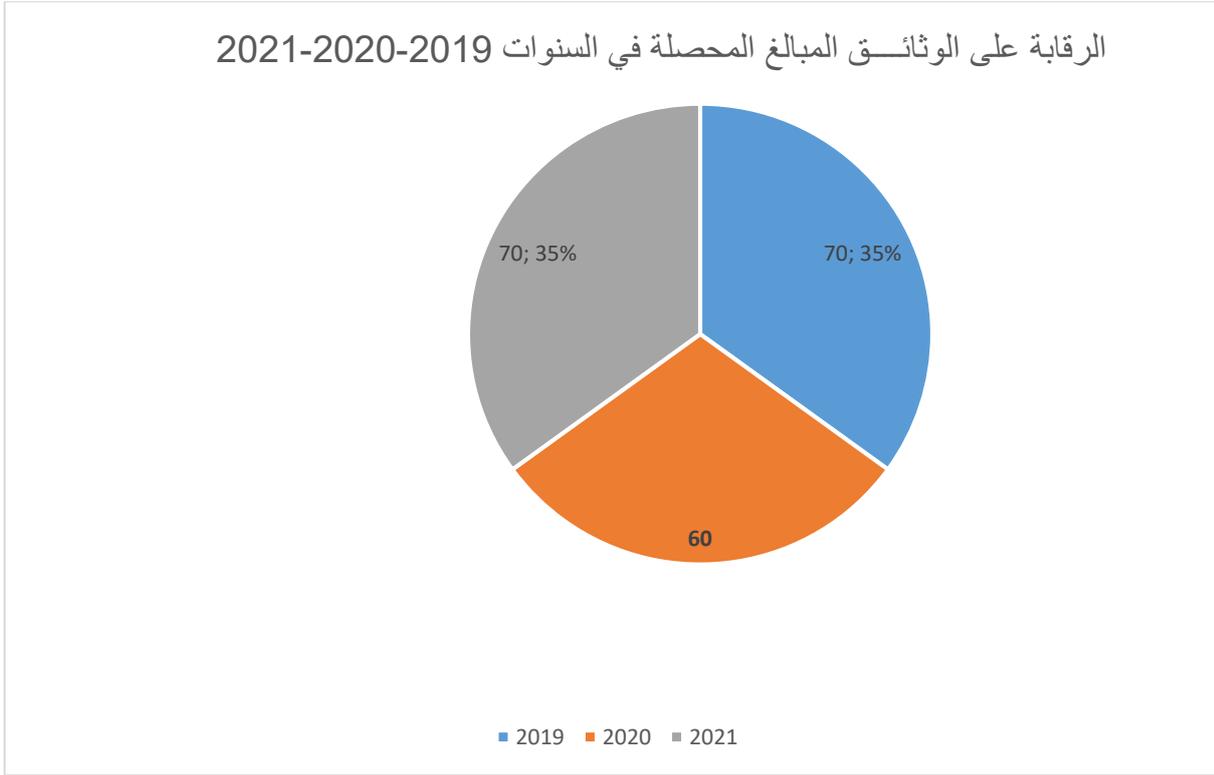
الجدول رقم (01-03): الاحصائيات في مصلحة الرقابة على الوثائق

البيان	السنوات	2019	2020	2021
عدد القضايا المبرمجة		115	99	120
عدد القضايا التي فيها نقصان (01)		70	60	70
عدد القضايا التي معدومة من النقص في ملفات الجبائية (02)		25	29	40
عدد القضايا مؤجلة لسنة الموالية N+1		20	10	10
المبالغ المحصلة من القضايا (01)		9 987 127	8 927 503	9 401 012,9

المصدر: من رئيسة مصلحة المراقبة على الوثائق في مركز

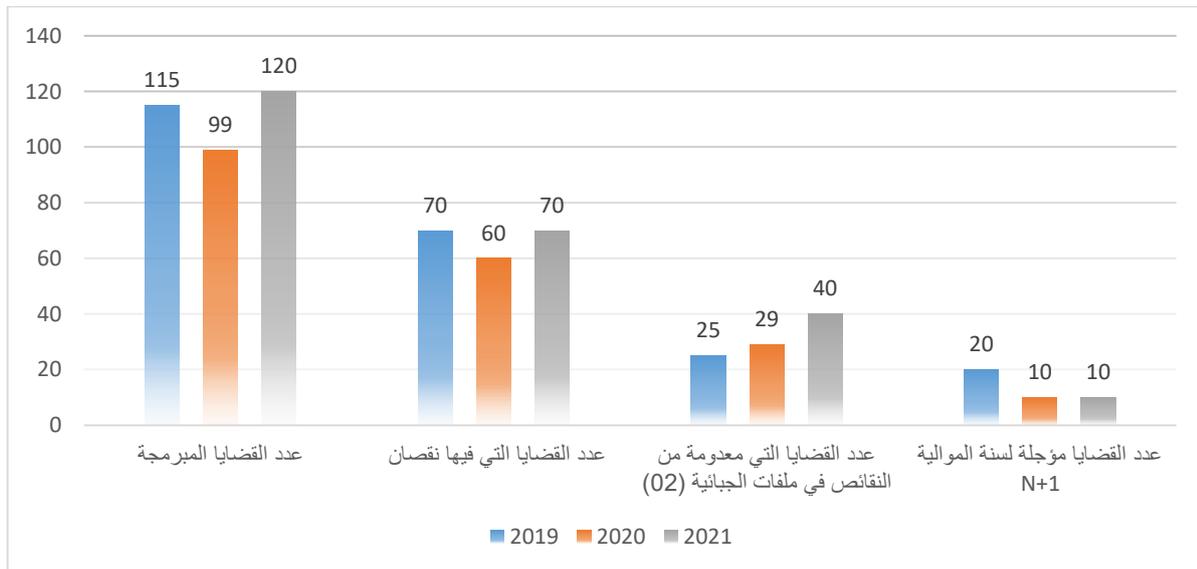
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

الشكل رقم (03-03): الرقابة على الوثائق المبالغ المحصلة في السنوات الموالية



المصدر: من رئيسة مصلحة المراقبة على الوثائق في مركز الضرائب

الشكل رقم (04-03): عدد القضايا المبرمجة في الرقابة على الوثائق في السنوات الموالية 2019-2020-2021



الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

المصدر: من رئيسة مصلحة المراقبة على الوثائق في مركز الضرائب

الحالة الأولى: من ضمن التصريحات السنوية للمكلفين، تصريح سنوي ملزمين به يطلق عليه اسم **الكشف التفصيلي للعملاء (104) ETAT DES CLIENTS** ويقصد به قائمة كل من زبائن التاجر الذي يمارس التجارة بالجملة، حيث يكون هذا الأخير ملزماً بتقديم كشف كل المبيعات التي تمت بشروط الجملة وكذلك كل المعلومات الخاصة بزبائنه، وبالمقابل منح له المشرع الضريبي تخفيض يقدر بـ **30%** من مجموع رقم اعماله (عند تقديم كشف العملاء على الرسم على النشاط المهني).

ففي حالة ما إتضح عند القيام بعملية الرقابة على الوثائق أن المكلف قام بالاستفادة من التخفيض دون تقديم **كشف العملاء (104)** الذي يمنحه هذا الامتياز يتبع المفتش الاجراءات التالية :

قامت المؤسسة : **SARL TOUSNINA** الذي يمارس نشاط إنتاج المياه المعدنية والمشروبات الغازية والكائن مقره ببلدية توسنينة تيارت، بتصريح برقم أعمال سنوي إجمالي يقدر بـ 40.000.000 دج سنة 2020 وقام بتخفيض عليه **30%** كالتالي :

$$40.000.000 * 70 \% = 28.000.000 \text{ دج.}$$

الرسم على النشاط المهني TAP

$$28.000.000 * 2 \% = 560.000 \text{ دج.}$$

أي انه قد دفع لصندوق قبضة الضرائب 560.000 دج¹.

وبعد عملية الرقابة على الوثائق التي تمت على مستوى مركز الضرائب تم اكتشاف أن مسير المؤسسة لم يقدم كشف العملاء (104)، حيث لا يجوز لهذا الأخير الاستفادة من تخفيض **30%** وعليه تقرر زيادات عن نقص التصريح بإدماج الفارق وتكون التسوية أو إعادة الفارق كالتالي :

$$40.000.000 * 30 \% = 12.000.000 \text{ دج.}$$

الرسم على النشاط المهني : $12.000.000 * 2 \% = 240.000 \text{ دج.}$

إذن 240.000 دج هو الفارق الغير مصرح به.

يضاف اليه غرامة الوعاء عن عدم التصريح، وهي تصاعدية حسب المبلغ المتملص منه حسب ما جاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فالزيادات بسبب نقص التصريح تحسب كالتالي:

- **10%** اذا كان المبلغ المتملص منه اقل من 50.000 دج او يساويه.

¹مركز الضرائب لولاية تارت، عيو صافية ، رئيسة مصلحة الرقابة على الوثائق، مفتشة رئيسية، 2022/05/23(مقابلة شخصية) .

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

- 15% اذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج او اقل من 200.000 دج او يساويه.

- 25% اذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000 دج.

وعليه ففي هذه الحالة قام المفتش بتطبيق غرامة عدم التصريح المقدرة ب 25%.

$$60.000 = 25\% * 240.000 \text{ دج}$$

ومنه فان الضريبة المستحقة هي:

$$300.000 \text{ دج} = 60.000(\text{PA}) + (\text{TAP})240.000$$

Rôle يقوم المفتش على مستوى مركز الضرائب بإعداد جدول شخصي **individuel** بقيمة التسوية المستحقة والتي تقدر ب 3000.000 دج¹.

بعد المصادقة على الورد الشخصي يتم ارساله الي قبضة الضرائب التابعة الى مركز الضرائب اين يتم ارسال نسخة منة الى المؤسسة **SARL TOUSNINA** لحضور الى القبضة حيث يقوم بدفع المبلغ المستحق عليه². ونسخة أخرى تسلم الى قابض الضرائب بالمركز (عن طريق النظام المعلوماتي S A P)

المبحث الثالث : اجراءات التدقيق المحاسبي والتدقيق المصوب في محاسبة المكلف

المطلب الاول : دور التحقيق في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية V.C

يعد التدقيق في المحاسبة من أهم أشكال الرقابة التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، وهو خاص بالمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، والذين يمسون محاسبة قانونية منتظمة، وسنحاول الوقوف على مدى مساهمة التحقيق في المحاسبة على دعم الرقابة الجبائية، من خلال دراسة تطور عدد القضايا المعالجة في إطار التحقيق في المحاسبة، والمبالغ الناتجة عنها

الجدول رقم(02-03) : تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت CDI للفترة 2016---

2021

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021
البيان						
عدد القضايا المبرمجة	32	24	23	32	25	26
المبالغ المحصلة من القضايا (مليار)	5	4	7	7	3	3

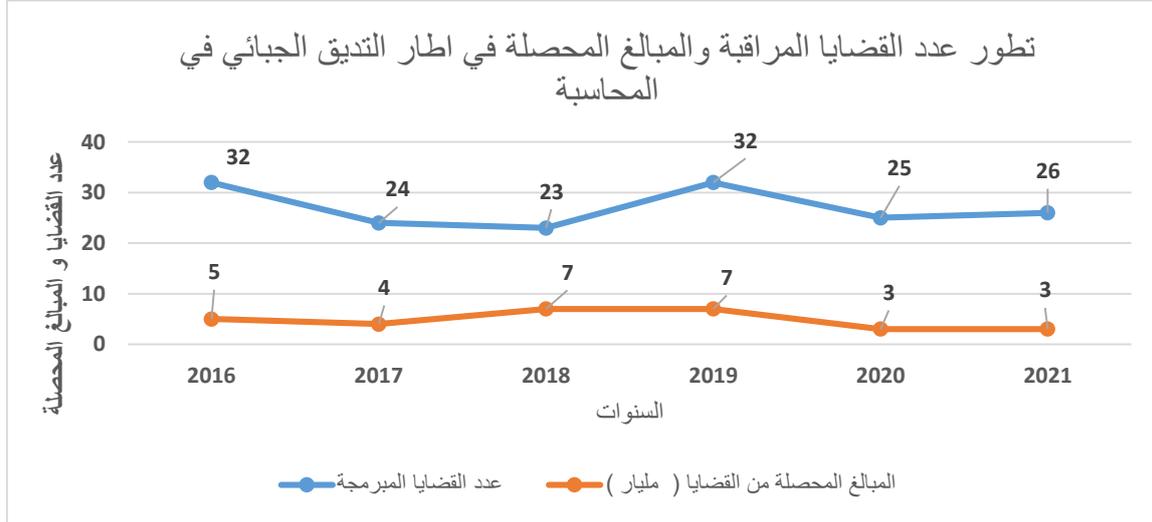
¹ عبر الصافية مرجع سابق.
² من اعداد الطالبين مع مساعدة رضاء المصالح.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

مركز الضرائب لولاية تيارت

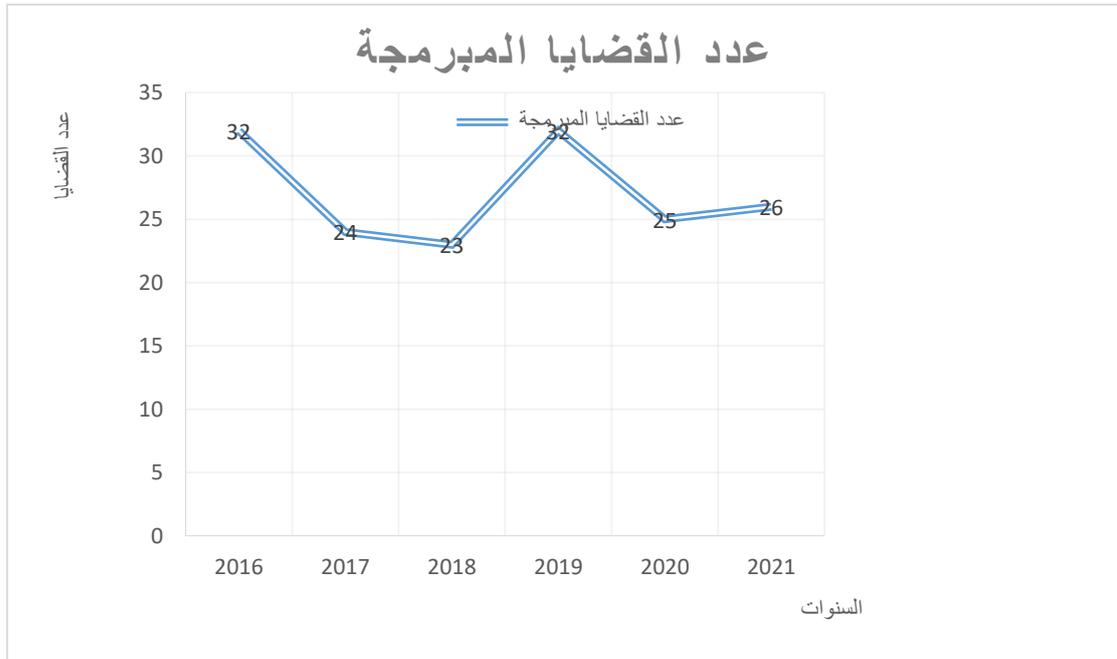
(معلومات من رئيس مصلحة البحث والمراقبة-مبالغ تقديرية وليست حقيقية)

الشكل رقم (03-05): تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة



المصدر : من اعداد الطالبين باعتماد على معلومات من مصلحة البحث والمراقبة

الشكل(03-06): تطور عدد القضايا المراقبة في إطار التدقيق الجبائي في المحاسبة



المصدر : من اعداد الطالبين باعتماد على معلومات من مصلحة البحث والمراقبة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

من خلال النتائج المسجلة من الجدول رقم 04 والشكلين 05-06 نلاحظ سنة 2018 ارتفاع النسبي في حصيللة الرقابة الجبائية (مبلغ الحقوق والعقوبات الناتجة) خاصة خلال الفترة 2019

على الرغم من انخفاض عدد الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية خلال نفس الفترة 2018، وذلك نتيجة

العمل بالتحقيق المحاسبي أما الارتفاع المسجل في حصيللة الرقابة فيرجع للجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تم إعطاء الأولوية لأجهزة الرقابة لاسترجاع حقوق الخزينة - عصرنة أجهزة الرقابة، بالإضافة للانتقاء الجيد للملفات من طرف أعوان الإدارة الجبائية، أما السبب الرئيسي الذي ساعد على الرفع من هذه الحصيللة في نظرنا هو تهاوى أسعار الموارد الريعية التي كانت تعتمد عليها الدولة في تمويل موازنتها، حيث تم الاعتماد على الضرائب لتغطية العجز من خلال الرفع من مقدارها أو خلق أخرى جديدة بالإضافة للتركيز على الانتقاء الجيد للملفات كما أشرنا سابقا لما له من دور كبير في الرفع من حصيللة الرقابة من جهة ومن إعطاء الرقابة الجبائية جدوى أكبر من جهة أخرى.

• طريقة التحقيق المحاسبي VERIFICATION DE COMPTABILITE

باعتبار ان التحقيق المحاسبي هو تحقيق معمق فقد قمنا بدراسة حالة على مستوى مركز الضرائب من اجل الحكم على مدى تأثيرها في التحصيل الضريبي
أولا-التعريف بطبيعة ونوع نشاط المؤسسة:

المكلف المعني هو عبارة عن شخص معنوي يتمثل في SARL ARMETAL يتمثل نشاطها في اشغال البناء، ومقر هذه المؤسسة في منطقة الصناعية زعرورة تيارت)

- الضرائب الخاضعة للتحقيق هي TAP، TVA، IBS، IRG/s.
- اما السنوات الخاضعة للتحقيق هي 2017، 2018، 2019، 2020.

ثانيا- موضوع التحقيق:

- ارسال استدعاء من اجل حضور المسير. (انظر الملحق 05)
- ارسال الاشعار بالتحقيق رقم (2020/15) المؤرخ في 2020/03/25 والمرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي يحمل تاريخ التدخل بعين المكان ومدة التحقيق. (انظر الملحق رقم 06)
- حضور المكلف امضاه لتنازل على كل ما يخص المؤسسة من دفاتر ووثائق... الخ، ومكان اجراء المراقبة¹. (انظر الملحق 07)

ثالثا- المحاسبة من حيث الشكل:

¹مخلوفي وهاب، مرجع سابق، 2022/04/18.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

خلال اللقاء قدم المكلف للمراقب محاسبة المؤسسة الممسوكة من طرف محاسب معتمد وبعد التفحص تم ملاحظة ما يلي:

- وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري (دفتر اليومية، دفتر الجرد وتكون موقعة ومختومة من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا؛
- توفر جميع الوثائق المحاسبية الأخرى (دفتر البنك، دفتر الصندوق، الأجور... الخ)؛
- توفر فواتير الشراء إضافة الى البيانات الخاصة بالتكاليف؛
- وجود تصريحات شهرية وسنوية منتظمة.

وبالتالي تم قبول المحاسبة من حيث الشكل ليتم الانتقال الى فحص المحاسبة من حيث المضمون.

رابعا- المحاسبة من حيث المضمون:

بعد الاطلاع على محاسبة المؤسسة اتضح ما يلي:

- وجود جميع وصولات الشراء المصرح بها محاسبيا؛
 - وجود جميع فواتير تقديم الخدمات المصرح بها محاسبيا؛
 - وجود جداول حركة المخزون والميزانيات الختامية بدفتر الجرد؛
- بعد ذلك يقوم المحقق بطلب المعلومات من البنوك وحسابات البريدية.

وبعد حصول على كشف حسابه المالي من البنك تبين وجود فارق في رقم الاعمال¹.

خامسا- نتائج التحقيق وإعادة تشكيل رقم الاعمال:

يتم إعادة تأسيس رقم الاعمال بناء على كشف الحسابات البنكية التالية:

• سنة 2017:

الجدول رقم(03-03): الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2017/02/15	5.355.721	%19	6 373 308
2017/02/17	12.531.848	%9	11 497 108
2017/02/18	7.601.066	%9	6 973 455
2017/04/12	199.115	%19	

¹مخلوفي وهاب، مرجع سابق، 2022/04/18.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

167 324	%19	151.389	2017/05/05
127 218	%19	9.206.513	2017/06/29
7 736 566	%9	1.914.896	2017/07/20
1 756 785	%19	1.734.883	2017/08/04
1 457 885	%19	60.065	2017/08/24
50 475	%19	9.214.744	2017/09/23
7 743 482			
(20 227 349)%9		47.970.240	
(23 656 257 %19)			

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

لدينا: رقم الاعمال المعاد تشكيهه (الحقيقي) = (20 227 349 + 23 656 257)

رقم الاعمال المعاد تشكيهه 43 883 606 :

رقم الاعمال المصرح به: 43883606

الفارق REHAUSSEMENT : لا شيء

اذن لا يوجد تعديل بالنسبة لسنة 2017.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

• سنة 2018

الجدول(04-03): الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2018/03/15	1.626.136	%19	1366501
2018/05/15	54.301	%19	45631
2018/07/20	20.143.485	%19	16927298
2018/07/25	3.900.576	%19	3277795
2018/09/27	4.847.033	%19	4073137
2018/09/29	10.248.638	%19	8612301
2018/11/24	500.000	%19	420168
2018/12/21	41.437	%19	34821
2018/12/22	17.330.391	%19	14563354
	58.691.997		49 321 006

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

رقم الاعمال المعاد تشكيله : 49 321 006

رقم الاعمال المصرح به: 49 279 099

الفارق REHAUSSEMENT : 41 907

• 2019

الجدول رقم(03-05) : الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2019/01/05	28837873	%19	24233507

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

34821	%19	41437	2019/04/09
17966109	%19	21379670	2019/04/26
6615684	%19	7872664	2019/06/12
11661113	%19	13876725	2019/10/02
5402004	%19	6428385	2019/11/19
323396	%19	384841	2019/11/27
19773	%19	23530	2019/12/19
66256408		78845125	

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

الجدول(03-06):حساب BADR تيارات

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2019/06/27	11748273	%19	9872498
2019/08/21	8471833	%19	7119187
2019/12/19	3809644	%19	3201382
2019/12/24	8156815	%19	6854466
	32183565		27045013

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

لدينا: رقم الاعمال المعاد تشكيله (الحقيقي) = (66256408+27045013)

رقم الاعمال المعاد تشكيله: 93301420

رقم الاعمال المصرح به 93302488 (يقرب الى رقم الاعمال بسبب الفرق في الفواصل)

الفارق REHAUSSEMENT: لا شيء.

• سنة 2020

الجدول(03-07): الحساب البريدي الجاري-تيارت- CCP

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2020/01/16	700000	%19	588235
2020/01/27	8369475	%19	7033172

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

175970	%19	209404	2020/03/26
5046815	%9	5501028	2020/04/22
7121636	%19	8474747	2020/06/27
8015503	%19	9538448	2020/10/01
(5046815)%9 (22934516)%19		32.793.102	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

الجدول(03-08): حساب BADR تيارت :

التاريخ	التحصيل TTC	النسب %	التحصيل HT
2020/03/20	9356369	%19	7862495
2020/04/28	17929043	%19	15066423
2020/06/19	7852989	%19	6599150
2020/07/16	16241002	%19	13647901
2020/09/25	8247023	%19	6930271
2020/10/10	2276352	%19	1912901
2020/10/17	1422720	%19	1195563
2020/10/23	13055476	%19	10970988
2020/11/28	13078918	%19	10990687
	89459892		75176380

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

لدينا: رقم الاعمال المعاد تشكيله (الحقيقي) = (22934516+5046815+75176380)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

رقم الاعمال المعاد تشكيله : 103157711 دج

رقم الاعمال المصرح به: 102389084

الفارق REHAUSSEMENT : 768 627

الجدول رقم (09-03) : الرسم على النشاط المهني TAP

الفترة	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المعاد تشكيله	43 883 606	49 321 006	93301420	103157711
رقم الاعمال المصرح به	43 883 606	49 279 099	93302488	102389084
الفارق	لا شيء	41907	لا شيء	768627
الرسم على النشاط المهني (TAP (%2)	/	838	/	15372,54
غرامة الوعاء PA	/	84 (%10)	/	1537,26 (%10)
المجموع الواجب دفعه	/	922	/	16909,8

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

الجدول رقم (10-03) : الرسم على القيمة المضافة TVA

الفترة	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال المعاد تشكيله	43 883 606	49 321 006	93301420	103157711
رقم الاعمال المصرح به	43 883 606	49 279 099	93302488	102389084
الفارق	لا شيء	41907	لا شيء	768627
الرسم على النشاط المهني	/	7962,33	/	146039,13

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

TVA				
36509.78	/	796,2	/	غرامة الوعاء PA
(%25)		(%10)		
182548.91	/	8758,53	/	المجموع الواجب دفعه

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

الضريبة على أرباح الشركات IBS :

سنة 2018 :

ربح الخاضع للضريبة : $41.910 * 10\% = 4.191$ دج

قاعدة الربح المقتطع : $1.558.922 - (4.191 + 1.554.731)$

قاعدة الربح المصرح به : 1.554.731

ربح الخاضع للضريبة $\frac{4.191}{1.554.731}$

$4.191 * 25\% = 1.047$ (PA) + 1.152 = 1.152 دج

سنة 2020 :

$76.863 * 10\% = 7.6863$ دج

قاعدة الربح المقتطع : 4.135.404

قاعدة الربح المصرح به : 4.058.541

ربح الخاضع للضريبة : $\frac{7.6863}{4.058.541}$ دج

$76.863 * 25\% = 19.215 + (10\% PA) 1.921 = 21.136$ دج.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

الجدول رقم (11-03): ضريبة على أرباح الشركات IBS

2020	2019	2018	2017	الفترة
4.135.404		1.558.922		قاعدة الربح المقتطع
4.058.541		1.554.731		قاعدة الربح المصرح به
76.863	لا شيء	4.191	لا شيء	الفارق
19.215	/	1.047	/	الضريبة على أرباح الشركات IBS 25%
1.921	/	105	/	غرامة الوعاء PA 25%
21.136	/	1.152	/	المجموع الواجب دفعه

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

ضريبة على الدخل الإجمالي الحر / IRG:

كل الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الاخذ من المصدر يتم حسابه من الأرباح المقتطعة بعد خصم ضريبة على أرباح الشركات IBS ويحسب بطريقة التالية:

سنة 2018:

قاعدة الربح المقتطع: 4.191

اقتطاع IBS: 1.047

القاعدة المقتطع : 3.144 دج

$3.144 \times 10\% = 314 + (314 \times 10\%) = 345.4$ دج

السنة 2020:

قاعدة الربح المقتطع: 76.863

اقتطاع IBS : 19.215

القاعدة المقتطعة : 57.648

$57.648 \times 10\% = 5.765 + (5.765 \times 15\%) = 6.630$ دج

الجدول رقم (12-03): ضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

الفترة	2017	2018	2019	2020
قاعدة الربح المقتطع اقتطاع IBS		4.191		76.863
القاعدة المقتطعة	لا شيء	3.144	لا شيء	57.648
ضريبة على الدخل الإجمالي IRG/L10%	/	314	/	5.765
غرامة الوعاء PA	/	31.4	/	865
المجموع الواجب دفعه	/	345.4	/	6.630

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة—تيارات

بعد حساب كل الحقوق واجبة الدفع يتم ارسال التبليغ الاولي للمكلف (NOTIFICATION INITIALE) وقد منح له المشرع مدة 40 يوم لإبداء ملاحظاته وتقديم تبريرات وبعد عدم الرد بعد هذه المدة قبولا ضمنيا وفي حالتنا هذه لم يرد المكلف على التبليغ يتم ارسال :

التبليغ النهائي (NOTIFICATION DEFINITIVE) ويتم فيه تأكيد كل تم اكتشافه انظر الملحق رقم 08 متبوعا بورد (ROLE) انظر الملحق رقم 02، وهذا اخر مرحلة يقوم بها المحقق لإنهاء عمله حيث يتضمن كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج المراقبة.

-ترسل نسخة من هذا التقرير الى رئيس مركز الضرائب ونسخة أخرى الى المديرية الجهوية، وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي، وبعد ذلك يتم ارجاع الملف الى المصلحة التي سحب منها، ويتم تحصيل الورد من قبل قباضة مركز الضرائب.

-من خلال هذا التحقيق الذي قام به أعوان المراقبة في هذه الحالة يمكننا الحكم على مدى جودة التصريحات الضريبية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-13): الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التصريحات

الملاحظات	تشخيص الخاصية	الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية	
متناسبة مع الشكل وتوقيت التصريحات الجبائية	ملائمة نسبية من حيث الشكل والمضمون	الملائمة	الخصائص النوعية الأساسية
معلومات غير صحيحة عن رقم الاعمال وهذا ما تم كشفه من طرف المؤسسات المالية المتعامل معها	غير موثوق فيها نسبيا بالنسبة لسنتي 2018، 2020 بسبب وجود فارق الاعمال المصرح به	الموثوقية	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

يمكن فهمها من قبل أي شخص حتى ولو لم يكن له خبرة في مجال الضرائب	القابلية للفهم	الخصائص النوعية الثانوية
ترتبط هذه الخاصية بمستوى درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية	قابلية المقارنة بمعلومات أخرى لنفس الشخص او اشخاص أخرى	
تم اعدادها بما يتوافق مع التصريحات الجبائية	القبالية للمقارنة	
نلاحظ انه استخدام نفس القواعد والإجراءات الجبائية خلال السنوات الأربع	تتميز بالثبات	الثبات

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة-تيارت-

بعد قيام المحققين بعملية الرقابة نلاحظ انه تم التحسين في جودة التصريحات من خلال اكتشاف الثغرات والأخطاء لسنة 2018، 2020 وتصحيحها عن طريق فرض ضريبة إضافية على المكلف.

كما لوحظ خلال السنوات الأخيرة عدم وجود أي ثغرات في تصريحات المكلف خوفا من العقوبة التي ستفرض عليه.

اذن ساهم التحقيق المحاسبي في تحسين جودة التصريحات الضريبية من خلال إضفاء الموثوقية على المعلومات التي تحتويها.

المطلب الثاني: دور التحقيق المصوب في محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية V-P

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أيضا من أهم اشكال الرقابة الجبائية، الذي تعتمد عليه الإدارة

الجبائية، ويتميز بأنه أكثر سرعة، وأقل اتساعا وشمولية من التحقيق في المحاسبة، وهو حديث نسبيا مقارنة

بأشكال الرقابة الأخرى ، وسنحاول الوقوف على مدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، من خلال

دراسة تطور عدد القضايا المعالجة، والمبالغ الناتجة عنها.

الجدول رقم: (03-14) تطور عدد القضايا المراقبة والمبالغ المحصلة في إطار التدقيق

الجبائي المصوب في المحاسبة على مستوى مركز

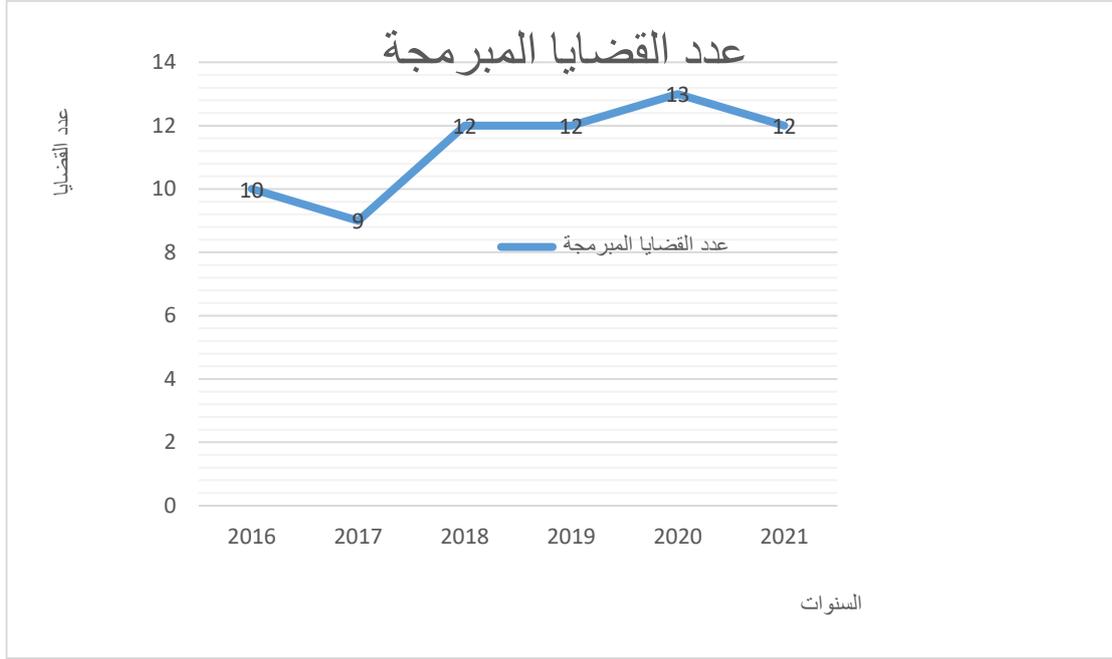
الضرائب لولاية تيارت CDI للفترة 2016---2021

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021
البيان						
عدد القضايا المبرمجة	10	09	12	12	13	12
المبالغ المحصلة من القضايا مليار	3	3.5	1	0.5	0.5	2

مركز الضرائب لولاية تيارت

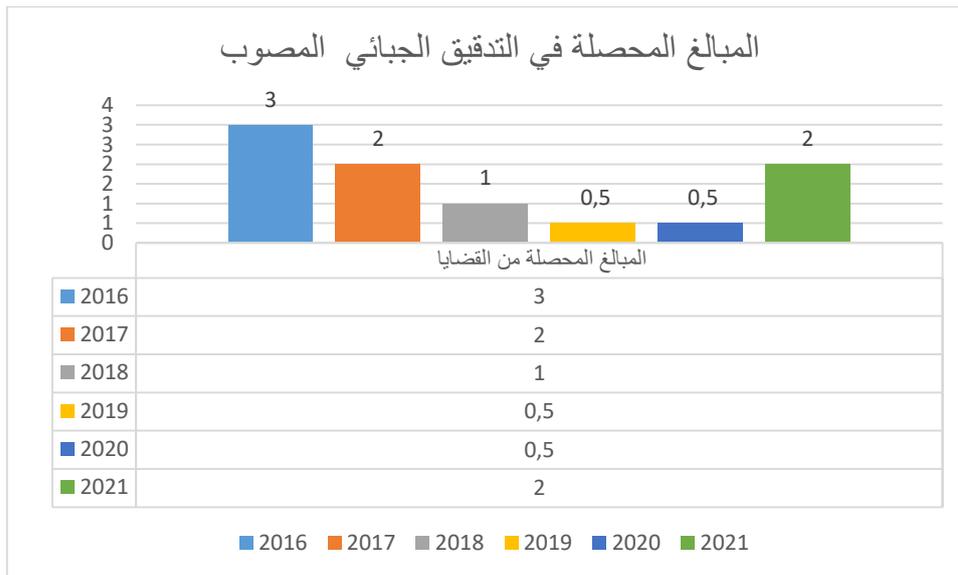
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

(المصدر: معلومات من رئيس مصلحة البحث والمراقبة-مبالغ تقديرية وليست حقيقية)
الشكل(03-07): عدد القضايا المبرمجة في التدقيق الجبائي المصوب



المصدر : من اعداد الطالبين باعتماد على معلومات من الجدول رقم 03-14

الشكل (03-08):المبالغ المحصلة من التدقيق الجبائي المصوب لسنوات 6



المصدر : من اعداد الطالبين باعتماد على معلومات من الجدول رقم 03-14

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

ومن خلال النتائج المسجلة من الجدول رقم (03-14) والشكلين (5.6) . نلاحظ الارتفاع المتواصل في نسبة المبالغ الناتجة عن الرقابة إذا استثنينا سنة 2019 2020. حيث انخفض المبلغ المسترجع عن السنوات السابقة على الرغم من ارتفاع عدد القضايا المراقبة خلال نفس السنة ويرجع ذلك في نظرنا لعدم الانتقاء الجيد للملفات المراقبة وزيادة على ذلك الظرف الطارىء بسبب اوباء كورونا ، وذلك على عكس سنة 2016 التي لاحظنا فيها ارتفاع حصيلة الرقابة على الرغم من انخفاض في عدد القضايا المراقبة.

إذن مما سبق يتضح لنا دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، فمن خلال استقرائنا للحصيلة خلال الفترة المدروسة يتضح لنا الدور المهم للتحقيق في محاسبة المكلف، حيث يساعد التدقيق في الدفاتر المحاسبية والحسابات على كشف التجاوزات التي يرتكبها المكلف عن قصد أو دون قصد، وذلك إذا تم الالتزام بالقواعد القانونية التي تحكمه بالإضافة لخبرة الأعوان المدققين لتجنب الوقوع في الأخطاء وتقليل المنازعات مع المكلف، وبالتالي تحقيق الكفاءة والاقتصاد في تحصيل الضرائب بما يضمن استرجاع حقوق الخزينة بأقل تكاليف ممكنة.

المطلب الثالث: طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: (VASFE)

يركز هذا النوع من الرقابة على الأشخاص الطبيعيين فقط، كما يمكن ان يكون في كثير من الأحيان كتحقيق تابع للتحقيق في المحاسبة او التحقيق المصوب في المحاسبة. وفيما يلي سوف ندرس حالة شخص طبيعي يخضع لهذا النوع من التحقيق.

أولاً-معلومات عامة حول التحقيق:

- المكلف المعني يمارس وظيفة صيدلي؛
- المعني اشترى مؤخرا سكن لاستغلاله؛
- المعني متزوج وله طفلين؛
- المعني يحترم القواعد الجبائية المنصوص عليها؛
- الضرائب والرسوم محل التحقيق IRG الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- السنوات محل التحقيق 2017،2018،2019،2020.

تم ارسال اشعار للمعني للتحضير للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية، ومنحت له المدة القانونية لذلك 15 يوما، تمت العملية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

لمركز الضرائب بولاية تيارت، حيث أجاب المعني على كل الاستفسارات في احسن الظروف¹.

ثانيا-نتائج التحقيق:

قامت فرقة تحقيق بإعداد محضر معاينة الذي تم من خلاله تحديد المداخل والمصاريف التي صرح بها والتي تتمثل في الاتي:

- يملك المعني سيارة سنة 2020 بمبلغ 1.200.000 دج؛
- قدم المعني تصريح بانه يقيم في سكن خاص، الشراء كان سنة 2018؛
- صرح المعني بمداخيله من وظيفته للسنوات محل التحقيق؛
- بعد الفحص الدقيق لملف المكلف والحصول على المعلومات الخاصة بنشاطه وتكاليفه الشخصية والعائلية يقوم المحقق بعملية المقارنة بين مداخيل المكلف ومصاريفه الشخصية والعائلية حيث يقوم المحقق بعملية المقارنة بين مداخيل المكلف ومصاريفه بهدف اكتشاف المبالغ المخفية.

بالنسبة لسنة 2017:

- تم الاتصال بالصندوق الوطني للتوفير والادخار فاتضح ان لديه دفتر ادخار؛
- بالإضافة الى الفواتير التي قدمتها مديرية سونلغاز وشركة المياه حول استهلاك كل من الكهرباء والماء.

ويتضح كل ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-15): نتائج عملية المراقبة لسنة 2017:

المصادر	الموارد
الماء: 20.000 دج الكهرباء: 38.700 دج	المداخيل التجارية: 1.803.315 دج رصيد البنك: 500.000 دج
المجموع: 58.700	المجموع: 2.303.315

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة—تيارت

من خلال الجدول نلاحظ ان مجموع المصاريف يقل عن مجموع الموارد بقيمة 2.244.615 دج اذن ليس هناك مداخيل خفية وبالتالي لا يخضع المعني خلال هذه السنة¹.

¹مركز الضرائب لولاية تيارت، قداوي خالد، محقق حسابات، مفتش رئيسي، 2017/04/23.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

بالنسبة لسنة 2018:

الجدول رقم (03-16): نتائج عملية المراقبة لسنة 2018:

المصاريف	الموارد
السيارة : 1.200.000 دج الكهرباء : 41.200 دج. الماء : 10.500 دج.	المداخل التجارية: 1.755.398 دج رصيد البنك: 735.000 دج
المجموع : 1.251.700	المجموع : 2.490.398

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة—تيارت

من خلال الجدول لاحظ المحققون ان مجموع الموارد اكبر من مجموع المصاريف اذن هذا يدل على عدم وجود مداخل خفية او مجهولة المصدر وبالتالي فان المكلف لا يخضع في هذه الحالة.

بالنسبة لسنة 2019:

اتضح خلال هذه السنة للمحققين ان المكلف المعني سافر خلال هذه السنة الى فرنسا لمزاولة بعض الدراسات المتعلقة بتخصمه لمدة شهر بلغت مصاريف السفر 400.000 دج .

كما اتضح بعد التحقيق انه قام بشراء قطعة ارض خلال 2019 بلغت قيمتها 2.250.000 دج، ويظهر ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-17): نتائج عملية المراقبة لسنة 2019:

المصاريف	الموارد
السيارة : 400.000 دج الكهرباء : 42.000 دج. الماء : 20.000 دج. قطعة ارض : 2.250.000 دج	المداخل التجارية: 1.778.623 دج رصيد البنك: 820.000 دج
المجموع: 2.712.000	المجموع: 2.598.623

¹قداوي خالد، مرجع سابق.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة—تيارت

من خلال الجدول لاحظ المحققون ان مجموع المصاريف اكبر من مجموع الايرادات بقيمة 113.377دج، اذن هناك مداخل خفية مجهولة المصدر وبالتالي يخضع هذا الفارق للضريبة على الدخل الإجمالي كالتالي:

رقم الاعمال المصرح به: 31.489.255دج بما ان رقم الاعمال اكبر من 30.000.000دج يطبق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي على المداخل المحققة (انظر الملحق رقم 09)

المداخل المقطعة: 1.892.000 (113.377+1.778.623)

المداخل المصرح بها: 1.778.623

الفارق : 113.377 دج

IRGمقطع : (1.892.000*35%) -132.000=530.200دج

IRG مصرح به : (1.778.623*35%) -132.000=490.518دج

IRG واجبة الدفع: 39.682 دج

(غرامة 10%) : 3.968 دج

43.650دج=(3.968+39.682)

بالنسبة لسنة 2020:<

خلال سنة 2020 وجد ان المكلف اشترى سيارة تجارية بلغت قيمتها 2.750.000دج، ويتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03-18):نتائج عملية المراقبة لسنة 2020:

المصاريف	الموارد
الكهرباء: 37.825دج.	المداخل التجارية : 1.720.015دج
الماء: 20.082دج.	رصيد البنك : 839.500 دج
شراء سيارة تجارية: 2.750.000دج	
المجموع: 2.807.907	المجموع: 2.559.515

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات من مصلحة المراقبة—تيارت

من خلال الجدول لاحظ المحققون ان مجموع المصاريف يزيد بقيمة 248.392دج عن مجموع الموارد ومن ثم

تفرض ضريبة على الدخل الاجمالي كالتالي:

لدينا رقم الاعمال المصرح به: 29.876.394دج.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

بما ان رقم الاعمال اقل من 30.000.000 دج تفرض على المداخيل المحققة نسبة 20% لحساب IRG

المداخيل المقطوعة: 1.968.407

المداخيل المصرح بها: 1.720.015

الفارق : 248.392 دج

IRGمقطوع: (1.968.407*20%) = 393.681 دج

IRG مصرح به: (1.778.623*35%) = 344.000 دج

IRG واجبة الدفع = 49.678 دج

غرامات الوعاء 10% = 4.967 دج

المبلغ الواجب الدفع = 54.645 دج

بعد حساب المبالغ المتهرب منها قام المراقب بتبليغ النتائج المتوصل اليها للمكلف بالضريبة وبعد القبول النهائي، قام بإرسال الجداول الإضافية الى القبضة للتحصيل.

ثالثا- الحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية ودور الرقابة المعمقة في جودة التصريحات:

من خلال دراسة هذه الحالة نلاحظ ان المعلومات المصرح بها من قبل المكلف هي معلومات ذات جودة من حيث:

- الملائمة نظرا للتصريح بها في الوقت المناسب؛
- القابلية للفهم يمكن فهمها من طرف أي شخص؛
- تمتاز بالثبات لاستعمال المكلف المعني نفس الإجراءات والقواعد خلال السنوات الأربع.
- لكن من ناحية الموثوقية نجد انها معلومات غير موثوق بها بسبب الثغرات والاطفاء المكتشفة خلال سنة 2017، 2019، 2020. بعد القيام بالرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف تم تطبيق ضريبة إضافية على المداخيل مجهولة المصدر (غير المصرح بها). ومنه نستنتج ان دور الرقابة المعمقة فعال في تحسين جودة التصريحات الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مركز الضرائب حول تقييم الرقابة الجبائية

خلاصة الفصل الثالث:

تعتبر الرقابة بعين المكان افضل وسيلة يمكن الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف المتهرب من دفع الضريبة، حيث تلعب الادارة الجبائية دورا اساسيا في الحياة الاقتصادية وتعد طرفا هاما لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه، فكل مكلف سواء كان شخص طبيعي او معنوي له التزامات جبائية اتجاه ادارة الضرائب، وهذه الالتزامات ليست مجرد مبالغ مالية تسدد فحسب بل يتعدى الامر ذلك الى فرض جملة من الطرق والاجراءات الجبائية والمحاسبية التي لها تأثير على جودة التصريحات.

وفي هذا الاطار تلعب المديرية الولائية للضرائب دورا استراتيجيا في هذا المجال وذلك من خلال هيئاتها الجبائية الولائية من مراكز ومفتشيات وقباضات باستخدام طرق الرقابة المتبعة والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة، الذي يحقق بعمق في مجمل المعلومات المحاسبية الخاصة بالمكلف المعني، واكتشاف مواطن الغش والتهرب، لان هذا التحقيق يأخذ وقت طويل وجهد اكثر تم استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة والذي يعتمد على فكرة العينة، ومن جهة اخرى نظرا لتعدد وتشعب طرق التهرب الضريبي ثم الاعتماد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الخاص بالأشخاص الطبيعيين والذي يبحث في مختلف مصادر مداخيلهم المختلفة وتقدير واقعي لمصاريفهم المعيشية وهذا ما رأيناه من خلال الحالات المدروسة في هذا الفصل.

الخاتمة

الخاتمة

تعتبر الرقابة الجبائية نتيجة حتمية للنظام التصريحي، ومن بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مواجهة مختلف أنواع التهرب والغش الضريبي، لدورها الردعي، وعليه كان لا بد من إجراء تعديلات وتحديثات دائمة نظرا للبيئة التي تعمل فيها، والتي تتسم بالتغير الدائم، وذلك للوصول بها إلى درجة عالية من الكفاءة والفعالية في أداء مهامها، وفي هذا الإطار اتجهت الحكومة لعصرنة الإدارة الجبائية من خلال ائثارها بتنظيمات وهيكل مستوحاة من أفضل التطبيقات الدولية، ووسائل عمل أكثر ملاءمة، كما أن هذه الإصلاحات لم تتوقف عند ذلك فقط بل شملت أيضا جانب التشريع الجبائي والتنظيمي، ووسائل التسيير خاصة فيما يتعلق بنظام المعلومات الجبائي، بالإضافة لرسكلة الموارد البشرية خاصة أعوان الرقابة الجبائية باعتبارهم أهم عنصر في إنجاح عملية الرقابة الجبائية، وتمثل النقاط التي تم التطرق لها سابقا متطلبات للرقابة الجبائية، أثبتت الدراسة التي قمنا بها على دورها في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة أو أداة من أدوات تصحيح التصريحات الجبائية للمكلفين من أجل القضاء أو التقليل من حجم التهرب والغش الضريبي، وكذا المحافظة على حقوق الخزينة العمومية.

1. النتائج التي تم التوصل إليها

من خلال الدراسة التي قمنا به ، والاحصائيات التي تم الحصول عليها من مديرية الضرائب لولاية تيارت ومركز الضرائب لولاية تيارت ، تبين أن التدقيق المحاسبي

لغرض الضريبة يعد من أهم الوسائل الرقابية التي تنتهجها الإدارة الجبائية، في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

- أظهرت النتائج الخاصة بمتطلبات الرقابة الجبائية الشكلية انها رقابة تركز على أمور شكلية من ناحية تصريحات المكلفين بالضريبة حسب ما نص عليه قانون الضرائب وليس بالمعمق في المراقبة ويتبع شروط حسب عدد الملفات التابعة بمصلحة تيسير ملفات وفق برامج للرقابة على الوثائق والمستندات بنسبة 15 الى 25 بمئة من عدد الملفات الموجود مقصود بها (على الاقل 15 ملف يبرمج في 100 ملف جبائي).
- ولاحظنا ان مبالغ المحصلة من النقائص الموجودة في ملفات في الرقابة على ملفات متوسطة عكس التدقيق المحاسبي و المصوب في المحاسبة

- تبين من خلال الدراسة التي قمنا بها دور وأهمية التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد.. ، وكذا امتلاكهم لمؤهل علمي في الاختصاصات المناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة، وكذا دور اختيار الأعوان وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية.
- تبين من خلال الدراسة أهمية صياغة التشريع الضريبي بمنتهى الوضوح والدقة، بما لا يدع مجالاً للتأويل من جانب أعوان الرقابة الجبائية أو من جانب المكلفين، وبالتالي يتم القضاء على أي لبس يقود إلى نزاع بين الطرفين نتيجة ثغرات في القانون، كما تبين دور الشروط والضوابط التي نصت عليها المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد بمقتضاها المشرع طريقة السير القانوني لهذه العملية، حيث ضمن حقوق المكلف، بالطريقة التي تمنع العون من استغلال منصبه، حيث أن أي إجراء قد يقوم به قد يستغل ضده.

2. إختبار فرضيات البحث:

- بالنسبة للفرضية الأولى: تبين الدور المهم أيضا للصلاحيات التي أعطيت للأعوان للحصول على المعلومة كحق الرقابة، حق الاطلاع، حق استدراك الأخطاء، حق المعاينة، سلطة المعاينة والحجز، . أنه لإتمام إنشاء قواعد بيانات لربط مختلف مصالح الإدارة الجبائية بعضها البعض بشكل خاص، ومع جميع مصادر المعلومات الجبائية الخارجية بشكل عام (مديرية

التجارة، إدارة الجمارك، شركات التأمين، البنوك) دور كبير في مساعدة أعوان الرقابة الجبائية لما يوفره من جهد ووقت، كما تبين أهمية التوجه نحو رقمنة الإدارة الجبائية بإتباعها لنظام معلومات يستجيب لمتطلبات الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة A S P، حيث أن الرقمنة تساهم في تسهيل وظائف الإدارة الجبائية بدرجة كبيرة خاصة من جانب الوثائق الإدارية والتحصيل الضريبي.

■ **بالنسبة للفرضية الثانية:** إن توفر نظام للحوافز سواء المادية أو المعنوية وتوفير بيئة عمل تساعد أعوان الرقابة الجبائية على أداء مهامهم عامل مهم في عملية الرقابة الجبائية، خاصة في مجال تحقيق الرضى الوظيفي، كما تبين من خلال الدراسة أن توفير برامج معلوماتية حديثة لأعوان الرقابة الجبائية، لتخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية من شأنه توفير الوقت، تخفيض التكاليف، تسهيل عملية التوثيق، توفير دقة في العمل الرقابي، كشف مواطن الغش، كما أن وجود قوانين ولوائح وأنظمة تنظم مهام الرقابة الجبائية، وتلزم أعوان الرقابة الجبائية على الالتزام بقواعد السلوك المهني من شأنه تحسين صورة الإدارة الجبائية وهو ما يشجع المكلف على الالتزام الطوعي.

■ **بالنسبة للفرضية الثالثة:** وتبين من خلال الدراسة أن توفر متطلبات الرقابة الجبائية يساهم بدرجة كبيرة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، وهو ما يؤكد الفرضية الرئيسة للبحث.

3. توصيات البحث

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية سطيف، خرجنا

بجملة من التوصيات ونذكر منها:

- على الإدارة الجبائية الرفع من كفاءة ومهنية أعوان الرقابة الجبائية، من خلال برامج التكوين والتدريب المستمر، وتحديث هذه البرامج باستمرار بما يتلاءم والأساليب الحديثة في هذا المجال، ليس لاكتساب الكفاءة المهنية فقط بل للمحافظة عليها وتطويرها.
- توفير المتطلبات الوظيفية الضرورية، والتي يستدعي توافرها لممارسة الأعوان لمهامهم الرقابية كتحديد المهام الموكلة، برامج التدريب المناسبة، الأجر المناسب لتطلعات العون، نظام الحوافز المشجع.

- الإسراع في معالجة رقمنة الإدارة الجبائية، وذلك بهدف ضمان الاتصال الفعال بين مختلف أنظمة المعلومات الخاصة بهذا القطاع فضلا عن مجابهة التهرب الجبائي وزيادة إيرادات الميزانية .
 - الإسراع في إتمام برامج العصرنة وذلك من ناحية الهياكل كمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، والرفع من عدد أعوان الرقابة الجبائية المؤهلين لذلك.
 - تفعيل دور رقابة الدولة من خلال أجهزتها المختصة في محاربة السلوكيات غير الأخلاقية التي تتعارض مع مبادئ الإدارة الجبائية (الفساد الإداري، انتشار الرشوة والمحسوبية)، والتعامل بصرامة في هذه الحالات.
 - على الإدارة الجبائية المكلفة بالتدقيق الجبائي بالجزائر الاستفادة من معايير التدقيق الدولية، من خلال تطبيق مبادئها على البيئة المحلية مع مراعاة الخصوصية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لها
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وذلك من أجل تقليص الفجوة بين الطرفين، ويعد
- تعميم نظام الاستقبال (مرجعية نوعية الخدمة) على مستوى جميع مديريات الضرائب أول لبنة في ذلك؛
- يجب أن يكون اختيار أعوان الرقابة الجبائية مبنيا على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية والعملية في مجال المحاسبة والضرائب، لأن مهمة التدقيق في المحاسبة تتطلب مستوى معيناً من المعرفة
 - اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات، خاصة في مجال الفوترة الخاصة بالاستيراد؛
- التنسيق بين القائمين على التشريع، ومن يقوم بتطبيق تلك التشريعات، وذلك لمعالجة الثغرات
- والنقائص المكتشفة وتصحيحها، ولما لا إشراك المكلفين أو ممثليهم من محاسبين ومحافظي الحسابات،
- عند صياغة ووضع القوانين؛
- إنشاء مديرية فرعية على مستوي المديرية العامة للضرائب تعنى بمتابعة كل الانشغالات الخاصة
- بالإدارة الجبائية، والأطراف ذات العلاقة، ويكون لها موقع خاص على الانترنت لتسهيل وصول أي

شخص وفي أي مكان إليه، حيث يتم تخصيص جناح للانشغالات الخاصة بالتشريع مفتوح لجميع

الشرائح، جناح خاص بمتطلبات الرقابة الجبائية مخصص لموظفي الإدارة الجبائية بصفة عامة، جناح

خاص بالمدرء والموظفين السامين لتقديم انشغالات الفروع والمديريات التابعة له..

4. آفاق البحث:

يأمل الباحث بعد تناول موضوع البحث أن تتم دراسات أخرى لهذا الموضوع في جوانبه المختلفة، والتي

لم يتسنى لنا الإحاطة بها من خلال دراستنا، ومنها:

- دور رقمنة وربط الإدارات المالية في مجابهة التهرب الجبائي (مديرية الخزينة العمومية، مديرية الضرائب، مديرية الجمارك، مديرية أملاك الدولة) ...

- دور الرقمنة وتبسيط النظام الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.
- تفعيل دور المديريات الولائية للضرائب بعد تعميم مراكز الضرائب (ليصبح اختصاص المديريات الولائية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أما التحقيق في المحاسبة فيتم على مستوى مراكز الضرائب لضمان التسيير الجيد للملفات الجبائية

المراجع

1- الكتب :

إبراهيم شاهين، "المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة"، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت 1995 .

- أحمد جامع، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2005،
- ألفين أرنيز، جيمس لوبك ، مراجعة أحمد حامد حجاج، المراجعة ، مدخل متكامل، دار المريخ ، الرياض، المملكة العربية السعودية ، الطبعة الرابعة ، 2009 .
- امين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الاسكندرية ،مصر 2007.
- جهاد سعيد خصاونة، عالم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1995
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- حمر العين محمد، محاضرات في مقياس المراجعة والتدقيق الجبائي، موجهة لطلبة السنة اولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، - 2020 / 2021.
- حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة 2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- د محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007.
- زيادات احمد، العموش إبراهيم، الوجيز في التشريعات التجارية الأردنية، الطبعة
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، الاسكندرية 1998 .
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، " اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، مصر، 2007.

- **طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2014.**
- **عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، 2003**
- **عباس عبد الرازق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2013**
- **عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2006.**
- **عبد الكريم صادق بركات، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975 .**
- **عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأ المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر**
- **عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الأولى، منشأ المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر**
- **علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004،**
- **العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، سنة 2006.**
- **غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية،- دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2009.**
- **قحطان السيوفي، اقتصاد المالية العامة، دار الطلاس للنشر، دمشق، 1998.**
- **محمد طاقة، اقتصادية المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، 2010.**
- **محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هواية، الجزائر، 2003.**
- **محمد يسرى عثمان، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، بدون دار وبلد النشر، 1995-1996.**
- **مطر محمد، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل ، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1993.**
- **ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، طبعة 1، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.**
- **ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011**
- **وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، نسخة الكترونية، 2007،**

- ياسر صالح الفريحات، المحاسبة في علم الضرائب، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009،
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2000.
- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001
- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.
- 2 الأطروحات والمذكرات :
- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية دروس وتطبيقات محلولة، مطبعة ميثيعة، الجزائر 2010.
- تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر. ميدان الحقوق والعلوم الإنسانية، ، 2013، 2014، جامعة ورقلة.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الوادي الجزائر، 2011-2012.
- شريط كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر الاجراءات والادوات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2004-2005،.
- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011-2012.
- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 1995.
- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير بجامعة مدية، الجزائر، 2008-2009.
- على زغدود، المالية العامة، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مطبوعة موجه لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق وماس تر محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية - والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، 2016 / 2017.
- عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004.
- قتال عبد العزيز، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير، جامعة المدية 2008-2009.
- قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فاعلية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال جامعة الشرق الأوسط الأردن

المراجع

- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- محمد فلاح، الغش الجبائي، وتأثيره على دورة التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997.
- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح، فلسطين، 2005
- منور اوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، ط1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2009
- نوى نجاة، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004
- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999 - 2003 ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003 / 2004

3- الملتقيات :

- حمادي نبيل، تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل من النشاط التجاري الموازي، يوم دراسي حول القطاع التجاري في ظل الالفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بالتنسيق مع مديرية التجارة لولاية المدية، 2011/03/18.

4- المجالات :

- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 العدد الثاني 2009/01/20.
- قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر ، مجلة دراسات جبائية، العدد السابع، جامعة لونييسي علي، البليدة
- يسرى مهدي، حسن السمرائي، زهرة خضير، عباي العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد رقم 4، العدد 09 ، سنة 2012

5- المداخلات:

- ولهي بوعلام، "نحو إطار مقترح لتفعيل أليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلتة الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2009
- المحاضرات الجامعية :

- **لعماري احمد،** حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013 / 2014
- **المحاسبة الخاصة، محاسبة قطاعية،** مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، -2015 / 2016 .
- 6 **المراسيم والقوانين :**
 - تم تعديله وفق المادة في الفقرة 3 من قانون المالية لسنة 2010 ، جريدة رسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 31/12/2009.
 - الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 10/12/2005 المرسوم التنفيذي رقم 05 - 468 المؤرخ في 11/12/2005.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 45، سنة 2014.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية المادة 74، من المرسوم التنفيذي رقم 06-327.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية عدد 85، المادة 41 من قانون رقم 16/05، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الصادرة بتاريخ 31/12/2005..
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 09، المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23/02/1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر بتاريخ 27/02/1991.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 51، المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية الصادرة بتاريخ 31/12/1998.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية العدد 79 / 17، الصادرة في 25/10/1998.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية للعدد 20، المادة 43-44 و45 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادرة بتاريخ 29/03/2009.
 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية للعدد 20، المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم

المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الصادرة بتاريخ
2009/03/29.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 102 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، رسالة المديرية العامة للضرائب، 2012/58، ع. راوية الى مديرية العامة للضرائب.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2012، المادة 1/327.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، سنة 2014، المادة 18.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 39 من قانون المالية لسنة 2009.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20، سنة 2014..
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، المواد 20-23 مكرر معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.
- القانون رقم 01-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 23/12/2001
- المادة - 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري 2007
- المادة 2 الفقرة 1.230 والمتعلقة بحساب النتائج، النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 19 الصادرة بتاريخ 25/03/2009.
- ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007.
- ميثاق المكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007، ص12.

▪ ب. المراجع باللغة الاجنبية:

- **Ministères des finances la lettre n°58 de la DGI.** Le contrôle fiscal ‘une action constante de l’administration fiscale, 2012 .
- **Séminaire sur la loi de finance 2010**, intervention de MR zikara Mustapha DIRECTEUR DE LA Législation et règlementation fiscal
- **Guide de vérificateur de comptabilité**, DGI, 2001, Alger,
- **claude. Laurent**, contrôle fiscale –la vérification de comptabilité- Bayeusaine, Paris, 1995
- **Ibid**
- Circulaire n°52, MF, **DGI**, DU 21/02/1994 intensification du contrôle fiscale.
- Circulaire N° **78/MF/DGI** du 16/03/1994.

ثالثا: مواقع الانترنت

1-المواقع الالكترونية :

- موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين <https://accdiscussion.com>
- موقع المديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz>
- موقع صندوق النقد الدولي <http://www.imf.org>
- موقع مجلس المحاسبة الجزائري <https://www.ccomptes.dz>
- موقع مجلس المحاسبة الجزائري <https://www.ccomptes.dz>

الملحق رقم 01 : اشعار الأولي بالتحقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

MISE EN DEMEURE

Par avis de vérification de comptabilité N° [redacted] du [redacted] dont vous avez accusé réception le [redacted] vous êtes dans l'obligation de produire l'ensemble de vos livres et documents comptables.

En conséquence, et conformément aux dispositions de l'article 20-9 du Code des Procédures Fiscales, un procès-verbal portant N° [redacted] du [redacted] constate le défaut de présentation de ces documents.

A cet effet, pour nous permettre d'effectuer ce contrôle, je vous invite à la mise à disposition de ces documents dans un délai de huit (08) jours à partir de la date de réception de cette lettre.

Le non respect de cette obligation conduira l'administration Fiscale à procéder à une taxation d'office à votre encontre, conformément aux dispositions de l'article 44 du Code des Procédures Fiscales.

Je vous prie de recevoir, Madame/Monsieur [redacted]
l'assurance de ma considération distinguée.

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
CDI
EXTRAIT DES RÔLES

RECETTE DES IMPOTS: CDI TIARET

N° 099141 / 2021
15.08.2021 à 15:04:49

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE	NIF: 177140 200000
	Nom ou Raison soc: _____
	Adresse: D 126 BIS CITE BELHOUARI MOHAMED 14006 TIARET

COTISATIONS ÉMISES								VERSEMENT EFFECTUES					
Nature cot.	Année impos	N° de Rôle / Déclaration	Date mise en recouv.	Principal à payer	Pénalités d'Assiette	Pénalité de Recouvrement	Total	Date de versement	Principal payé	Pénalités d'Assiette	Pénalité de Recouvrement	Total	Reste dû
TVA	0320	100002028859	02.09.2020	0	0	2.533	2.533		0	0	0	0	2.533
TVA	0520	100002162534	01.09.2020	0	0	26.475	26.475		0	0	0	0	26.475
TVA	0920	100002852328	08.11.2020	0	0	159.025	159.025		0	0	0	0	159.025
TVA	1220	100003084103	24.01.2021	0	0	163.401	163.401		0	0	0	0	163.401
COTISATIONS TOTALES				0	0	351.434	351.434	TOTAL	0	0	0	0	351.434

N.B: En application des dispositions combinées des articles 291 du Code des Impôts Directes et Taxes Assimilées et 154 de la loi de finances pour 2002, la délivrance des extraits de rôles aux contribuables est gratuite. Ceux-ci, ne peuvent demander des extraits de rôles aux titres de l'IRG, IRS, VF et TAP qu'en ce qui concerne leurs cotisations.

A CDI TIARET,
le 15.08.2021
Certifié exact
Le Receveur des Impôts

Etabli par l'Agent:
M: _____
Fonction: _____

Références des échéanciers, éventuellement accordés:
Date de signature de l'engagement: _____
Montant du versement initial exigé: _____
Montant de la mensualité fixée en principal: _____
N° et Date sursis légal de paiement: _____

الملحق رقم 03: كشف التفصيلي بالعملاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE- DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

سérie G., Modèle n° 3 (Tête)
Imprimato Oficiale (2009)

أكتب - إذا - هذا الحرف ورقم مادة الضريبة التي
قررت عليكم عن سنة

Inscrivez ci-contre la lettre et le n° d'article de
votre imposition établie au titre de

وزارة المالية
MINISTÈRE DES FINANCES
إدارة الضرائب
ADMINISTRATION DES IMPOTS
ولاية
WILAYA
بلدية
Commune
مفتشية
INSPECTION

الرسم على النشاط المهني
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE
مبيعات تمت بشروط الجملة
VENTES REALISEES DANS LES CONDITIONS DE GROS
كشف تفصيلي بالعملاء
ETAT DETAILLE DES CLIENTS
(مادة 224 من قانون الضرائب المباشرة)
(Art. 224 du Code des Impôts Directs)
سنة ANNEE
(نتائج السنة أو السنة المنتهية في
(Résultats de l'Année ou de l'Exercice clos en

الختم ذو التاريخ للمفتش
Timbre à date de l'Inspecteur

Numéro d'Identification Fiscale

لقب وإسم صاحب الإقرار أو إسم الشركة
تسوية الصناعة، التجارة، أو المهنة
رقم السجل التجاري وإسم المحكمة الموجود بها هذا السجل
عنوان المؤسسة الرئيسية أو مركز إدارة
عنوان المؤسسة التي يتبعها هذا الكشف
يوقف حساب هذا الكشف وهو يحتوي على عدد
صفحة مرقمة من 1 إلى
Arreté le présent état contenant page (s) numérotée(s) de 1 à à la somme de :
في
A le
(signature) (الإمضاء)

تنبيه هام
يجب أن يرفق هذا الكشف بالإقرار السنوي - ويرسلان قبل أول أبريل - إلى مفتش الضرائب الواقع في
دائرته مركز إدارة منشأة المعنى بالأمر أو محل مؤسسته الرئيسية.
AVIS IMPORTANT
Le présent état à annexer à la déclaration annuelle doit parvenir avant le 1^{er} avril à l'Inspecteur
du lieu où l'intéressé a le siège de sa Direction ou de son principal établissement.

شاهد بصحته الموقع أدناه
Certifié exact par le soussigné

الملحق رقم 04 : تصريحات بالأجور و المرتبات G 29

ADMINISTRATION DES IMPOTS
 WILAYA TIARET
 COMMUNE DE TIARET
 Cadre à remplir par l'inspection des
 de
 Accusé de réception envoyé
 La
 MONTANT
 des salaires bruts versés
 31 833 712,00

التصريح بالمرتبات و الأجور المنقوطة خلال سنة
 Déclaration des traitements et émoluments divers payés pendant l'année
 الإقطاعات من المصدر بالضريبة على الدخل الإجمالي
 Revenues à la source au titre de l'impôt sur le Revenu Global (I.R.G.)

إدارة الضرائب
 ولاية
 بلدية
 المقر مقصص للقطب الضريبي
 وعمل لعموم الإقليم
 المبلغ الخام للأجور المنقوطة

من طرف SARL TIOLA QUI INDUSTRIE
 Profession: FABRICATION DE CABLE ELECTRIQUES TELEPHONQUES
 عنوان منشأة الشركة (خطها) 45, BD BOUABDELLI BOUABDELLAH TIARET
 (أو: 01 خانقة) (تمت في إقليم أو إقليم آخر)
 من طرف
 البلدية
 (تمت في إقليم أو إقليم آخر)

الرقم الإحصائي
 Numéro d'identification statistique 001448350000458

أ- قيمة المبالغ المدفوعة إلى الصندوق القايض و المتعلقة بالمرتبات و الأجور المنقوطة خلال سنة 2020
 A- Montant des sommes versées à la caisse du receveur et se rapportant aux traitements, salaires, payés pendant l'année 2020

يجب ان يسلم هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب قبل أول أبريل الموالي للسنة التي القاطن من أجلها المبلغ. - التصريح العام

MOIS	DATE	SOMMES VERSEES		MONTANT TOTAL NET		RETENUE A LA SOURCE VERSEES	
		des traitements servant de base au calcul des retenues I.R.G.	des pensions servant de base au calcul des retenues I.R.G.	versement forfaitaire 6%	versement forfaitaire 3%	I.R.G traitements et salaires	I.R.G pensions
JANVIER	20/02/2020	2 256 961,00				213 729,00	
FEVRIER	25/06/2020	2 332 415,00				215 647,00	
MARS	25/06/2020	2 359 894,00				215 768,00	
AVRIL	25/06/2020	1 252 053,00				133 315,00	
MAI	25/06/2020	1 743 382,00				98 693,00	
JUN	20/07/2020	2 167 129,00				72 255,00	
JUILLET	19/08/2020	2 167 129,00				72 255,00	
AOÛT	20/09/2020	2 167 129,00				72 255,00	
SEPTEMBRE	20/10/2020	2 167 129,00				72 255,00	
OCTOBRE	22/11/2020	2 815 694,00				183 130,00	
NOVEMBRE	21/12/2020	4 316 263,00				532 651,00	
DÉCEMBRE	19/01/2021	6 088 534,00				851 559,00	
Complément 10%							
TOTAL IMPOSABLE		31 833 712,00				2 733 512,00	
Montant des salaires exonérés							

ب- قيمة حقوق الضريبة من أجل المكافآت المدفوعة خلال سنة 2020
 B- Montant des droits dus à raison des rémunérations versées pendant l'année 2020

NATURE	MONTANT TOTAL DES APPOINTEMENT, SALAIRES PENSIONS ET RETRIBUTIONS QUELCONQUES ALLOUES AU COURS DE L'ANNEE.....				Montant net des sommes imposables (col. 2+ col. 3+ col. 4+ col.5)	Montant total des sommes dues	Montant total des sommes versées	RESTE DUE ou trop-versé
	des impôts et taxes	Sommes payées en espèces	Rémunérations allouées en nature	Salaires Imposables				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
القوة القرائية Versement forfaitaire 6%								
القوة القرائية Versement forfaitaire 3%								
الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور I.R.G. Salaires			31 833 712		31 833 712	2 733 512	2 733 512	-

الملحق رقم 05: استدعاء G N°18

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS-CHLEF-
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIARET
CENTRE D'IMPOTS DE LA WILAYA DE TIARET
FISCALITE DU SECTEUR COMMERCIALE

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب شلف
مديرية الضرائب لولاية تيارت
مركز الضرائب لولاية تيارت
المصلحة الرئيسية للتسيير

N°: /DWIT/CDI/SPG/2020

استدعاء CONVOCATION

السيد (ة) :

النشاط : صنع الاجر والقرميد الصناعي
العنوان : بلديه الرحويه

يشرفني ان اطلب منكم الحضور الى مصالحنا الكائنه بمركز الضرائب لولاية تيارت يحي سوناقيا تيارت
الطابق : الأول وذلك ايام : الإثنين او الاربعاء ما بين الساعة 09 صباحا و الساعة 15 مساء

وذلك من اجل القضية التالية التي تخصكم :
شكواكم رقم 2020/40 المتعلقة بالرسم على النشاطات الملوثة او الخطيرة على البيئة
لسنة 2019.

مرفوقين بالوثائق التالية :
1- شهادة الإعفاء او التخفيض مسجلة من طرف مديرية البيئة .

تقبلو متي ، سيدي ، سيدتي فائق التقدير والاحترام .
حرر بتيارت في 2021/01/18

رئيس المصلحة الرئيسية للتسيير

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère des Finances

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIARET.
CENTRE DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIARET

Avis de Vérification de Comptabilité

Reference : N° DIWT/CDI/SPCR/ BC/2021
(Lettre Recommandée avec AR)

TIARET, Le

NIF : 1761427009961180000
ART: 14270074893

Monsieur : [-----]
ETB/TCE

CITE DJEBBARA BENCHERIF

FRENDJA

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre établissement le à 11 heures à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019 et 2020, l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

TAP, TVA, IRG/Revenu, IRG/Salaires, Droits de Timbre ... etc.

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

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

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

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, nous nous proposons de procéder dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F)

(X) Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable

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

Le Chef de Centre

Noms et Grades des vérificateurs

- voir texte au verso

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS – CHLEF-
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIARET
CENTRE DES IMPOTS DE WILAYA DE TIARET
N° 12 / CDI/SPCR / 2020

TIARET LE : 14/03/2020

DECHARGE

Je soussigné, monsieur le chef du service principal de gestion du centre des impôts

De Tiaret, avoir remis ce jour, le 14 /03/2020 À Mme: ABOU SAFIA Grade IP

le dossier fiscal de : Mr : DJILLALI MOHAMED

Constitué des pièces désignées ci après :

-
-
-
-

Pour des fins de contrôle sur pièces au courant de l'année 2021.

LE PRENEUR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur,

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° [] du [] 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 21-5 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 du Directeur des impôts de wilaya et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

 Chef de brigade

 Nom/ Prénom et Grade
 des vérificateurs

المخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة قانونية الأكثر ملاءمة لإعادة تحصيل إيرادات

الخزينة العمومية المتملص منها، ومساعدتها في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني و إبراز أهمية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية بالإضافة لمعرفة أهم متطلبات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة.

كما قامت الدولة الجزائرية بإبراز أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية في محاربة التهرب الضريبي عن طريق تفعيل

عدة اتفاقيات في هذا المجال مع عدة دول ورفع التحديات على الصعيد الدولي للحد من التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية : التهرب الضريبي ، الرقابة الجبائية ، اتفاقيات الجبائية الدولية

Cette étude visait à mettre en évidence l'importance du contrôle fiscal en tant que moyen juridique le plus approprié pour collecter des recettes

Le Trésor public s'y est soustrait, et l'a aidé à réduire la propagation du phénomène de l'évasion fiscale, en abordant son cadre conceptuel, réglementaire et légal et en soulignant l'importance de l'audit comptable à des fins fiscales, comme moyen de contrôle fiscal. à connaître les exigences les plus importantes du contrôle fiscal et sa capacité à contribuer à l'amélioration de l'efficacité de l'audit.

L'État algérien a également souligné l'importance des conventions fiscales internationales dans la lutte contre l'évasion fiscale en activant le

Plusieurs accords dans ce domaine avec plusieurs pays et soulevant des défis au niveau international pour réduire l'évasion fiscale.

Mots clés : évasion fiscale, contrôle fiscal, conventions fiscales internationales