



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور طاهر مولاي - سعيدة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

عنوان المذكرة :

مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

دراسة حالة مركز الضرائب

- عين الصفراء ولاية النعامة -

تحت إشراف:

من إعداد :

أ. حرملة سليمة

➤ بن فريجة عزالدين

➤ راجع البشير

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ :.....الدرجة العلمية/رئيسا

الأستاذ :.....الدرجة العلمية/مشرفا

الأستاذ :.....الدرجة العلمية/مناقشا

الأستاذ :.....الدرجة العلمية/مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021

# إهداء

الحمد لله الذي أنار درب العلم والمعرفة

وأعاننا على أداء هذا العمل ووقفنا في إنجازهِ سبحانه وتعالى.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى

أول من تلفظ لسانني بإسمها فنبض قلبي بها والتي أعطتني الأمل الذي أعيش من أجله، والتي وهبت حياتها لي من أجل أن تكمل رسالتها على أحسن وجه وكانت لنا المثل الأعلى في الحياة، فأنارت لنا السبيل، ولو أهديتها حياتي لها لن تكفي في حقها أمي حبيبة وغالية حفظها الله لي . إلى الذي لا مثيل له في الوجود، إلى من علمني مبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص، إلى من سيكون يعيش في أعماق قلبي الذي أكن له إحترام الوالدي العزيز حفظه الله لي . إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقه عليا رمز الوفاء والمحبة، أشكرهم على المساعدة القيمة . إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي إليهم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

بن فريجة عزالدين

# إهداء

بادئ ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا

وأمدنا بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل المتواضع،

فأهدي ثمرة جهدي الى:

الى ملاكي في الحياة، الى معنى الحب والحنان والتفاني، الى بسملة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر نجاحي، حنانها بلسم جراحي، الى مصدر قوتي، الى المكان الذي الجأ اليه، عندما تغمرني الأحزان، الى من تقف الحروف عاجزة عن وصفها الى {امي ثم امي الحبيبة} اطال الله في عمرها.

الى الذي عمل وكد وجد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني الى ما انا عليه، الى من كلفه الله بالهيبة والوقار الى من احمل اسمه بكل افتخار، الى من علمني العطاء بدون انتظار، الى الذي اعتبره قدوة لي في هذه الحياة، الى الذي افتخر انني ابنه، الى {والدي العزيز} اطال الله عمره.

الى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة اخوتي، الى كل من يحمل لقب راجع.

الى اصدقاء ورفقاء دربي ومشواري الدراسي

الى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

راجع البشير

# كلمة شكر والعرفان

. اللهم لك الحمد و الشكر حتى ترضى و لك الشكر إذا رضيت،

نحمدك و نشكرك على توفيقك لنا وإعانتك في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بشكرنا الخالص إلى

الأستاذة المشرفة

حرملة سليمة التي لولا نصائحها وإرشاداتها لما تم هذا العمل

كما أشكر جزيل الشكر والعرفان

الى الذي كان سندي الأول في تشجيعي ومساعدتي على إتمام

هذا العمل المتواضع .

كما أتقدم بالشكر الخالص لكل الموظفين في المصلحة الضرائب

عين الصفراء ولاية النعامة... إلخ

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد، وإلى

كل من لم تسعفني الذاكرة لذكركم

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة المختصرات
	ملخص مذكرة
ا-ب-ج-د	مقدمة عامة
04	الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي
05	مقدمة الفصل
06	المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي
06	المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي
07	المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي
08	المطلب الثالث: اهداف التدقيق المحاسبي
09	المطلب الرابع : معايير التدقيق المحاسبي
10	المبحث الثاني :الإطار القانوني والتنظيمي للتدقيق المحاسبي
10	المطلب الأول : تعريف مدقق الحسابات
11	المطلب الثاني : الشروط والقواعد المخولة لمدقق الحسابات
13	المطلب الثالث : الاجراءات القانونية للتدقيق المحاسبي
15	المطلب الرابع : الاجراءات ما بعد عملية التدقيق
19	خلاصة الفصل الأول :

20	الفصل الثاني : دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية
21	مقدمة الفصل
22	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
22	المطلب الأول : مفهوم وأسباب الرقابة الجبائية
23	المطلب الثاني : الهياكل التنظيمية لرقابة الجبائية
26	المطلب الثالث : الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية
27	المطلب الرابع : التزامات المكلفين بالضريبة
28	المبحث الثاني : اليات الرقابة الجبائية و دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية في الكشف عن التهرب الضريبي
29	المطلب الأول : دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي و اجراءات تنفيذ الرقابة المحاسبية
40	المطلب الثاني : المرحلة الختامية (التقييم العام لمحاسبة المكلف )
42	المطلب الثالث : دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي
44	المطلب الرابع : المرحلة الختامية (تبليغ بالنتائج وإقفال الملف) و العقوبات المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي
47	خلاصة الفصل الثاني :
48	الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية *مركز مديرية الضرائب عين الصفراء ولاية النعامة*
49	مقدمة الفصل
50	المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب عين الصفراء ولاية النعامة
50	المطلب الأول : بطاقة التعريفية لمركز الضرائب عين الصفراء ولاية النعامة
51	المطلب الثاني : هيكل تنظيمي لمركز الضرائب
52	المطلب الثالث : أهم الاختصاصات المكلفة على مستوى المصالح الرئيسية لمركز الضرائب
54	المبحث الثاني : دراسة تطبيقية للإجراء تقنيات الرقابة الجبائية
54	المطلب الأول :التحقيق في المحاسبة (دراسة حالة لمؤسسة بيع مواد البناء وبيع الحديد)
71	المطلب الثاني :التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (دراسة حالة لمؤسسة الحليب انجري بالعين الصفراء لولاية النعامة).
79	خلاصة الفصل الثالث :
80	خاتمة عامة

84	قائمة المصادر و المراجع
89	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
59	حساب فرق في رقم الأعمال الخاضع ل TVA / TAP	1
62	إجمالي مستحقات القيمة المضافة (TVA)	2
65	إجمالي مستحقات رسم على نشاط المهني (TAP)	3
67	ربح ناتج عن فرق رقم الأعمال	4
67	تكاليف غير مبررة	5
68	حساب قاعدة خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG	6
71	محضر تصحيح الوضعية الجبائية	7
73	إعداد الموازنة شكلية لخزينة الخاصة	8
74	مصادر مكونة	ç
75	الإستعمالات مكونة	10
75	نتائج التحقيق	11
76	حقوق مستخرجة عن الدخل الإجمالي IRG	12



قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
51	هيكل التنظيمي للمديرية المركز الضرائب	01

قائمة المصطلحات والمختصرات

D.G.I	Direction générale des impôts	مديرية العامة للضرائب
D.G.E	Direction des grandesenterprise	مديرية كبريات المؤسسات
D.R.I	Direction régionale des impôt	مديرية الجهوية للضرائب
D.R.V	Direction des recherches et vérification	مديرية الأبحاث والمراجعات
D.I.W	Direction des impôts de wilaya	مديرية الولاية للضرائب
D.T	Droit de timbre	حقوق طابع
I.B.S	L'impôt sur les bénéfices des société	الضرائب على أرباح الشركات
I.R.G	L'impôt sur les revenu global	الضرائب على الدخل الإجمالي
T.A.P	Taxe sur l'activitéprofessionnelle	الرسم على النشاط المهني
T.V.A	Taxe sur la valeurajoutée	الرسم على القيمة المضافة
V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.A.S.F.E	Vérificationapprofondie des situations fiscalesd'ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
H.T	Hors taxe	خارج الرسم
T.T.C	Toutes taxes comprises	متضمن الرسم

## ملخص مذكرة :

تعالج هذه الدراسة الى ابراز مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والصعوبات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات من أبرزها التهرب الضريبي و الغش الضريبي ، الذي يخلف العديد من المخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى خزينة العمومية بشكل خاص. ويكمن هذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية يعمل على إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتجاوزات والغفلات المرتكبة بهدف دفع المكلفين بالتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة. و للتحقيق من ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية النعامة وبالتحديد مركز الضرائب دائرة العين الصفراء حيث قمنا بتحليل نتائج التحقيق فوجدنا أن المعاينة وحق الاطلاع تعتبر خطوة مهمة لتسهيل عملية المدقق في الكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبها المكلف بالضريبة.

# مقدمة عامة

**مقدمة:**

شهد العالم تطورا كبيرا في مختلف المجالات مما أوجب إنشاء مؤسسات جديدة وإعادة النظر في التعاملات مع الغير ذات المصلحة المشتركة المباشرة أو الغير المباشرة للمحافظة على المؤسسة و الإقتصاد الوطني و الحد من التلاعبات بالأموال العمومية و تجنب الأخطاء المحاسبية و التواصل مع المتعاملين . فالإقتطاعات الضريبية تتمتع بمكانة بارزة في التحصيل الضريبي و المصدر الهام و الأساسي لإيرادات و موارد الدولة في التنمية الاقتصادية وهذا مرهون بمدى الاستجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية . مما أدى تبني وظيفة التدقيق المحاسبي بهيكلها التنظيمي للقيام بالمهمة بصفة حيادية و موضوعية و إجراء رقابة المكلفين بها . بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الاغفالات و التجاوزات التي تعود سلبا على التنمية الاقتصادية.

ان التطور الكبير الذي شهده العالم عبر الزمن أدى الى إنشاء مؤسسات جديدة، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها، جعلها تتعامل مع اطراف و هيئات عدة لها مصالح مشتركة مباشرة أو غير مباشرة حفاظا عليها وعلى اقتصاد الدولة، والحد من التلاعبات بالاموال والاستغلال الأمثل للموارد وتجنب الأخطاء المحاسبية، مما جعل ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي والقائمين عليه .

ونظرا للطابع الحيوي الذي تتميز به المداخل الضريبية و التطورات المتلاحقة للاقتصاد الوطني فإن الإقتطاعات الضريبية تتمتع بمكانة بارزة في التحصيل الضريبي المصدر الهام و الأساسي لإيرادات الدولة و موردها في التنمية الاقتصادية و لسد النفقات و هذا مرهون بمدى الاستجابة المكلفين لواجباتهم الضريبية مما اوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل المتعاملين بالتطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات المقامة , و للقيام بالمهمة بصفة حيادية و موضوعية في ايصال مختلف التقارير و التصريحات الى الادارة الجبائية لكونها تمتلك بمقتضى قانون السلطة المطلقة في اجراء الرقابة المكلفين بها .

من بين الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة نجد في مقدمتها التدقيق المحاسبي الذي يعتبر احدهم وسائل الرقابة الجبائية والتي تعتمد عليها إدارة الضرائب من مكافحة التهرب الضريبي حيث تمارس هذه الرقابة من طرف الاعوان المدققين الذين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية والذي خول له المشرع عدة صلاحيات مقابل التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الاغفالات و التجاوزات و التدليسات التي تعود سلبا على التنمية الاقتصادية.

**الإشكالية:**

من خلال ما تقدم ارتأينا أن تكون دراستنا في مركز الضرائب لولاية النعامة وعليه نطرح الإشكالية التالية:

\_ كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية بمركز ضرائب ؟  
التساؤلات الفرعية: من خلال الطرح العام للإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1\_ ما هو الايطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي ؟
- 2\_ ماهي الإجراءات و الأدوات التي يستخدمها مركز الضرائب عين الصفراء بالنعامة في دعم الرقابة الجبائية ومحاربة الغش و التهرب الضريبي؟
- 3\_ ما هو دور التدقيق المحاسبي في تحسين مردود التحصيل الضريبي لدى مركز الضرائب عين الصفراء بالنعامة ؟

### الفرضيات:

-تستخدم الإدارة الجبائية لمركز الضرائب بعين الصفراء النعامة من خلال المحقق المحاسبي إجراءات لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلف بالضريبة باشعار المكلف وسير عملية التحقيق ومدة التحقيق  
-التدقيق المحاسبي أداة مهمة لمحاربة الغش و التهرب الضريبي في مركز الضرائب بالعين الصفراء النعامة باعتباره وسيلة من وسائل الهامة للكشف عن المناورات التدليسية والاعفالات الضريبية ومكافحة كل العمليات غير القانونية التي تمس بالخزينة العمومية  
-التدقيق المحاسبي يعمل على تحسين مردود التحصيل الضريبي في مركز الضرائب بالعين الصفراء النعامة عن طريق الرقابة المحاسبية مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الآفة بشتى السبل والوسائل المتاحة كالعقوبات والجزاءات وغيرها من ذلك وتحقيق مبدأ العدالة في تحمل العبء وتمويل الخزينة

### مبررات اختيار البحث :

- 1\_اهمية التدقيق في رفع من فعالية الرقابة الجبائية و تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- 2\_موضوع البحث يخدم مجال التخصص .

### اهداف البحث و اهميته:

#### ❖ اهداف البحث:

- ✓ توضيح دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.
  - ✓ ابراز اهمية التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية بشكل عام.
  - ✓ ابراز مساهمة التدقيق المحاسبي وتأثيره على الرقابة الجبائية.
- ❖ اهمية البحث :ان ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من ابرز الظواهر التي تواجهها الدولة و القيام بمحاربتها من اجل القضاء عليها فان الدولة تسعى جاهدة للحد منها بواسطة الرقابة الجبائية ,كما يعتبر التدقيق المحاسبي من احد اهداف الرقابة الجبائية التي تسعى اليها الدولة .

## الدراسات السابقة :

➤ **1: حفيظة مقرابي و نوال قصر:** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي في علوم مالية ومحاسبة جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة2016/2017, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بعنوان " التدقيق المحاسبي ودوره الرقابي في مصلحة الضرائب (دراسة حالة ) "والذي عالج الإشكالية التالية : الى أي مدى يمكن ان تساهم عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة في مصلحة الضرائب ؟ ولقد توصلوا الى النتائج التالية نذكر منها : ان التدقيق المحاسبي هو هدف من اهداف الرقابة الجبائية التي تسعى الى تحقيقها لأغراض جبائية والتي تعتبر من ابرز الوسائل الوقائية و الردعية والحفاظ على المؤسسة الاقتصادية و محاربة التهرب الضريبي ومكافحته .

➤ **2 :بوربيع موسى و عيروج طارق :** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي في علوم المالية والمحاسبة جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل 2019/2020، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بعنوان " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية(دراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية جيجل ) " و الذي عالج الإشكالية التالية : ماهو دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية ؟ ولقد توصلوا الى النتائج التالية نذكر منها :التدقيق المحاسبي الية يستخدمها التدقيق الجبائي من اجل تحقيق الرقابة الجبائية حيث تمكن المدقق المحاسب من ابداء رأي محايد حول مصداقية القوائم المالية ، كما تعتبر الرقابة المالية وسيلة للحفاظ على الموارد المالية لدولة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي .

➤ **3 :سالم اكرام :** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة العربي بن مهدي ام البواقي 2017/2018، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير بعنوان "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية (دراسة حالة مديرية الضرائب )"والذي عالج الإشكالية التالية :كيف يمكن للتدقيق المحاسبي ان يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية ؟ ولقد توصلوا الى النتائج التالية نذكر منها :التدقيق المحاسبي عبارة عن فحص للأنظمة الرقابية والبيانات و المستندات و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة .

## ➤ ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة

لقد كان بحثنا حول مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية والذي تعرضنا فيه الى دراسات سابقة مماثلة لموضوعنا وامتداد لها حيث تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من

حيث أداة الدراسة ومن حيث المنهج ، ما يميز دراستنا عن دراسات السابقة و تعزيز هذه دراسات من خلال دراسة و اضافة حالتين مختلفتين في مركز الضرائب لولاية النعامة .

**منهج البحث:** بناء على الاشكالية المطروحة وبغية الوصول الى اهداف هذا البحث واثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول الاول والثاني الجانب النظري يقوم على المنهج الوصفي و الفصل الثالث الجانب التطبيقي يقوم على المنهج التحليلي (دراسة حالة مركز الضرائب بالعين الصفراء)



الفصل الأول

الاطار النظري للتدقيق

المحاسبي

**مقدمة الفصل :**

نظرا للتلاعبات في القوائم المالية للمنشآت و التحايل الضريبي كان لابد من البحث عن نظام وطرق قانونية للتأكد من صحة المعلومات و البيانات المحاسبية و المالية المختلفة والكشف عن الإختراقات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة.

فأصبحت الإدارة الضريبية تلجأ إلى التدقيق المحاسبي للحد من تلك التلاعبات و الغش الضريبي الذي يعود بالضرر على الخزينة العمومية .

وعلى المدقق الإلتزام بمخطط ثم تنفيذ عملية التدقيق . فجمع الأدلة و الوثائق اللازمة و الملائمة و الكافية ودراستها حسب المعايير المطلوبة حينئذ يستطيع المحقق أن يبدي برأيه الفني و المحايد حول الأمرية التي أسندت إليه .

وللتوضيح قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي .

المبحث الثاني :الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق المحاسبي

**المبحث الأولي : ماهية التدقيق المحاسبي****المطلب الأول: تعريف التدقيق المحاسبي:**

التدقيق المحاسبي من متطلبات العصر الحديث للوقوف على منابع الغش و التلاعبات وللحفاظ على أموال الخزينة العمومية .وقد تعددت تعاريف هذا المصطلح بين المؤلفين والباحثين لذا سنتعرض لبعض التعاريف لنستخلص تعريفا شاملا وعاملا .

**1 - الكتاب المحاسبون : يقصد الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية**

المنبئة بالدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعماله من ربح و خسارة وعن مركزها المالي<sup>1</sup>.

**2 - الجمعية المحاسبية الأمريكية:التدقيق على أنها عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و**

تقييما لأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً كاملاً وتوصيل النتائج للأطراف المعنية<sup>2</sup>.

**3- حسين القاضي يرى أن التدقيق هو البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها من**

أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف و الأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية ,و توصل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفة<sup>3</sup>.

**4 -خالد أمين :التدقيق على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر**

الخاصة بالمشروع، التي تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية وعن الوضع المالي ذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة أو مدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة<sup>4</sup>

وعموماً يمكن حصر ماهية التدقيق العامة في النقاط التالية:

التدقيق عملية منتظمة تلزم المدقق :

- إعداد برنامج التدقيق يناسب عملية الفحص؛

- على دراية بالمعايير القانونية للتمكنه من المقارنة الموضوعية بين عناصر محلا لفحص .

<sup>1</sup> - عبد المنعم محمود، عيساً بوطيل، المراجعة أصولها العملية والعلمية، دار - النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص 18

<sup>2</sup> - محمد الفيومي، عوضليب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 1998 - ص. 11

<sup>3</sup> - حسين القاضي مراجعة الحسابات ، الطبعة الثانية منشورات الجامعة دمشق 1993/1994 ص 14

<sup>4</sup> - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، داروائل للنشر الطبعة الثانية 2004 - ص. 10

-الاعتماد على أدلة الثبوتية الصحيحة والكافية تتناسب والحدث الاقتصادي من أجل التقييم بصفة دقيقة ومحكمة.

-تحرير التقرير لإبداء عنر لموضوعية و محايدة لأن الاستنتاج التوجيهات الخاصة بالمسألة لها أهمية كبيرة فهي بمثابة همزة وصل بين القائم بعملية التدقيق وكذا الهيئة أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق ومستخدم المعلومات .

### المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي:

التدقيق عملية لا بد منها للتعرف على وضعية المؤسسة الحقيقي من حيث الجانب المركز المالي أو مخطط العمل أو الإداري و تقييم مدى القدرة على الإستمرارية و المنافسة الحقيقية أو الفشل ومن خلاله تتدرك تجنب الأخطاء و تصحيح ما أمكن منها لبلوغ الاهداف المسطرة .

وللتدقيق عدة أنواع تختلف حسب الهدف المطلوب لكن المبادئ و المعايير و الإجراءات لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها لعملية التدقيق .

تتعدد أنواع التدقيق باختلاف المؤهلات والهيكل و المركز الإقتصادي بالنسبة للشركات الضخمة عن المؤسسات الصغيرة .ومع ذلك سنتناول أنواع منها كما يلي :

من حيث النطاق<sup>1</sup>

- التدقيق الكامل :هدفه الكشف عن جميع إيجابيات وسلبيات المؤسسة بدون قيد أو إطار محدد
- التدقيق الجزئي :يقتصر التدقيق على فحص جزئ معينة فقط .
- من حيث الزمن :

-التدقيق النهائي: يحدث بعد إنتهاء الفترة المالية أو إنهاء عمل المحاسب أو إقفال الحسابات

التدقيق المستمر : خاص بالمؤسسات الكبيرة التي يصعب فيها التدقيق النهائي يتم التدقيق كل شهر و نهاية كل السنة بإعداد قوائم نتيجة الأشغال من أرباح وخسائر وقائمة المركز المالي .

- من حيث الهيئة :

التدقيق الداخلي :يتم بواسطة طرف من داخل المؤسسة يهدف إلى خدمة الإدارة تقييم النظام المحاسبي والكشف عن الوضعية الحقيقية و التعرف على الأخطاء و الغش و الإنحرافات .

- التدقيق الخارجي :عملية منظمة مدقق مستقل عن المؤسسة .عمله التأكد من صحة القوائم المالية و تقديم نصائح وإرشادات لمجلس الإدارة .

من حيث الالتزام القانوني :

<sup>1</sup>- زرق ابو زيد الشحنة تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية - الطبعة الأولى -دار النشر وائل للنشر 2015 ص

التدقيق الإلزامي : ألزمه القانون يتم تحديد مدى الالتزام بالقواعد و الإجراءات وتدقيق الحسابات

-التدقيق الإختياري : تدقيق بطلب من صاحب المؤسسة قد يكون كاملا أو جزئيا <sup>1</sup>.

من حيث درجة الشمولية :

التدقيق العادي :تدقيق البيانات و الحسابات المسجلة بالسجلات و الدفاتر عن نتائج أعمال المشروع و المركز المالي في نهاية فترة معينة .

- التدقيق لغرض معين : <sup>2</sup>

- التدقيق الجبائي :معاينة الحالات الجبائية للمؤسسة و النظرفي إمكانية تنويع طرق التسيير العقلاني بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تمنح أقل جباية مفروضة على المؤسسة و الاستفادة منها وقد نميز جهتين تقوم بها :

\*مصلحة الضرائب :تستند إلى التشريعات الجبائية للتدقيق في السجلات المحاسبية .

\*المؤسسة ذاتها :تكليف خلية تدقيق من الجهة الداخلية أو جهة خارجية لمراجعة الحسابات من أجل تسيير المخطط الجبائي مع التركيز على الناحية الجبائية <sup>3</sup>.

- **التدقيق المالي** : يقتصر على فحص الحسابات المسجلة بالقوائم المالية بصحة الأرقام و المستندات المبررة ومدى سلامة النظام المحاسبي .

- **تدقيق الجودة** : يختص بالعمليات المنجزة بالمؤسسة ومدى التوافق لمعايير معينة بالجودة

- **التدقيق الإداري** : تقييم مدى فعالية القرارات المتخذة من طرف المسيرين و إقتراح حلول

مناسبة لمشاكل مطروحة و تأمين نوعية جيدة من الاستنتاجات و القرارات للإدارة .

- **التدقيق الإجتماعي** : توفير البيانات و المعلومات اللازمة لتقييم الأداء من جهة المجتمع

ومسؤولياته و تأثيره على رفاهية المجتمع فرضية وجودها

- بالإضافة إلى أنواع أخرى حسب الهدف من التدقيق <sup>4</sup>:

\*تدقيق نظم معلوماتي .

\*التدقيق الصحي .

\*تدقيق الموارد البشرية .

المطلب الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي :

<sup>1</sup> - زمعايير هير عيسى -تدقيق الحسابات - الإجراءات العملية - الطبعة الأولى -دار البداية ناشرون وموزعون 2015 ص28

<sup>2</sup> - الدكتور رواني بوخفص -جامعة غرداية -قسم العلوم المالية و المحاسبة -موضوع التدقيق المحاسبي -درس نظري 2017/2018 ص17

<sup>3</sup> - محمد عباس الحجازي المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية مكتبة عين شمس بالقاهرة 1981ص79

<sup>4</sup> - محمود السيد الناغي المراجعة إطار النظرية و الممارسة الطبعة الثانية مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة بمصر 1992ص298

- تطورات عديدة على التدقيق المحاسبي من حيث التعاريف و الأهداف وذلك نتيجة التكنولوجيا الحديثة والتطورالذي عرفته المؤسسات والشبكة المعلوماتية وكذا الأطراف المستعملة للمعلومات .
- فتطورالأهداف نتيجة إكتشاف التلاعبات والغش في القوائم المعلوماتية والإختلاس وكذا التطور الإقتصادي الذي يشهده عالمنا المعاصر ونتيجة قرارات المحقق برأيه الموضوعي والمحايد الذي يوضح نتائج المؤسسة بالإستمرارية والريح أو الإفلاس والخسارة. نحصر بعض الأهداف في النقاط التالية :<sup>1</sup>
- تأكد ملكية المؤسسة و الخصوم لكل عناصر الأصول الواردة .
  - ثبوتية صحة البيانات و المعلومات المسجلة بالسجلات المحاسبية وتجهيزها لتسمح بتوفير معلومات شاملة توضح الوضعية الحقيقية للمؤسسة .
  - تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المعمول بها .
  - إبداء رأي فني موضوعي و محايد والتقرير عن الواقع الفعلي وحقيقة المركز المالي للمؤسسة .
  - مراقبة الخطط ومتابعة التنفيذ وتقييم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفعالية للمؤسسة .
  - العمل على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية للقضاء على النذرة و التخزين للمضاربة .
  - العمل على توفير الإنتاج حسب المعايير الدولية للقضاء على التبذير وبث روح المنافسة للأفضلية

- العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية والعمل على رفاهية المجتمع وتوفير مناصب الشغل .
- وهناك أغراض أساسية للمراجعة<sup>2</sup>**

- تمكن المراجعة من إبداء الرأي إن كانت القوائم المالية تشمل جميع النواحي .
- إطمأنان أصحاب الشركات و المؤسسات على سلامة أموالهم المستثمرة
- اعتماد المساهمين والمستثمرين على الحسابات المدققة في اتخاذ قرارات تناسبهم .
- سهولة التقدير الضريبي المستحقة .
- الكشف عن الغش و التلاعبات و الأخطاء لصالح أصحاب المؤسسات أو الخزينة العمومية .
- تسهيل تقدير شهرة المؤسسة خاصة عند البيع أو الحل .ومتابعة وضعية المؤسسة في أي وقت

**المطلب الرابع:معايير التدقيق المحاسبي** تنقسم معايير التدقيق المحاسبي إلى :

- 1-المعايير العامة:** مرتبطة بالتكوين الشخصي لمدقق بتوفر صفات وتشمل معايير ثلاثة:<sup>3</sup>
- 1-1 / التأهيل العلمي و العملي :يجب أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسبًا للوظيفة والخبرة العلمية بالإضافة إلى ذلك الشروط الأساسية للترخيص بمزاولة المهنة .

<sup>1</sup> - الدكتور بوحفص رواني : مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق بعنوان التدقيق المالي و المحاسبي دروس نظرية جامعة غرداية

2017/2018 ص12

<sup>2</sup> - الطالبة سالم إكرام جامعة أم البواقي لنيل شهادة ماستر أكاديمي عنوان دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية 2018/2019 ص39

<sup>3</sup> . أحمد نور الدين :التدقيق المحاسبيوفقالمعايير الدولية دار الحنان للنشر و التوزيع 2015 ص26

2-1 / الاستقلالية : يمكن تقسيم الاستقلالية إلى مجالين :

الأول : عدم وجود مصلحة مادية أو قرابية أو صداقة بالمؤسسة تعرقل وظيفة المدقق .

الثاني : استقلالية مهنية وذهنية وعدم وجود أي ضغوطات أو تدخلات بشأن التحقيق .

1 - 3/ بذل العناية المهنية المعقولة :

الإخلاص والعناية بالمهمة والإبتعاد عن كل مساعلة تجعله يقصر من مهمته ويتعين عليه مايلي :

- إعداد خطة ملاءمة للتدقيق

- أثناء عملية الفحص جمع الأدلة وتقييمها وملزم الإعتدال بالمعايير الدولية و إتخاذ التدابير اللازمة.

- عدم التسرع بإبداء الرأي إلا بعد تقييم الأدلة و المستندات وتحديد النتيجة النهائية بوضوح .

2- **معايير العمل الميداني** : ترتبط بتنفيذ عملية التدقيق وتشمل ثلاث معايير<sup>1</sup> :

1-2 / التخطيط لعملية التدقيق :لابد من تخطيط ملائم و الإشراف على المساعدين .

2-2 / دراسة النظام الداخلية :دراسة سليمة ودقيقة النظام المطبق داخليا والإعتدال على النتائج.

3-2 / الحصول على أدلة الإثبات : الحصول على قرائن كافية وملائمة و سليمة للإعتدال عليها

3- **معايير إعداد التقرير** : التقرير ملخص مكتوب يبدي المحقق رأيه الفني المحايد عن صحة

القوائم المالية الواردة ، والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات من طرف الجهات المختصة بحسب المعيار الدولي يجب أن يتضمن التقرير العناصر التالية<sup>2</sup> :

- العنوان المناسب و الجهة المرسل إليها ،الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفقرة التي تغطيها

- فقرة النطاق تصف عملية الفحص المنجزة وتم التخطيط للعملية للحصول على مصداقية البيانات.

- فقرة إبداء الرأي :مخصصة لتدوين رأي المدقق الفني و المحاييد للقوائم المالية محل التدقيق .

- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية ثم التوقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

**المبحث الثاني : الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق المحاسبي**

**المطلب الأول :تعريف مدقق الحسابات:**

يعتبر المدقق في مفهوم القانون كل شخصي مارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

<sup>1</sup>. بوربيع موسى عيروج طارق جامعة جيجل مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة 2019/2020ص34

<sup>2</sup>. إبراهيم شاهين ، المحاسبة و المراجعة كمهنة متقدمة ،مجلة المحاسبون ،العدد الرابع ،الكويت 1990 ص 21

ويعرف مدقق الحسابات على أنه الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مدقق البيانات المالية، وتقديم تقرير حولها إلى الهيئة العامة التي عينته، وأولى مجلس الإدارة والمساهمين وحسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري يعلى أنه: "الشخص الذي يحقق في المقدمة والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها"<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : الشروط و القواعد المخولة لمدقق الحسابات

#### اولا : شروط ممارسة مهنة تدقيق الحسابات

لممارسة مهنة تدقيق الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- 1- أن يكون جزائري الجنسية؛
- 2- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمدقق الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكما بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات أ والشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط القانونية؛
- 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل لقيام بأي عمل ، اليمين أما المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سرا لمهنة وأسلك في كلا لأمر سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد .

#### ثانيا : قواعد ممارسة مهنة تدقيق الحسابات

لممارسة مهنة مراقبة الحسابات على الشخص القائم بها الالتزام بمجموعة من القواعد منها :

#### 1- الاستقلالية و الموضوعية:

متى يتسنى لمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح قد يؤثر على استقلال يوم وضوعية الحكم<sup>2</sup>.

#### 2- العناية المهنية:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب-

المعتمد، العدد 42، الجزائر، 2010 ص5

<sup>2</sup> أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دارالجنان للنشر والتوزيع، ط1، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص84 - 85



على مدقق تحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلزم بتوفير الوسائل دون النتائج واعداده لتقرير كالتخطيط للمدقق توالإشراف على مساعديه و التأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، وتقييمه لقوائم المالية، وابداء رأيه الفني المحايد، والالتزام بمعايير الفحص والواجبات المهنية<sup>1</sup>

**3. الكفاءة المهنية:**

يستلزم على المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة ، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة التدقيق المالي و المحاسبي لابد أن يقوم ب :

1- شهاداتي فرضها القانون لتبرير كفاءته؛

2- التسجيل في جدولاً لغرفة الوطنية لمدقق بالحسابات إضافة إلى ذلك ينصب القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها مدقق الحسابات؛

الكفاءات لتحمل المدقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاتها لتستند طبعاً على أدلة ومصادر علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**4- سر المهنة:**

إن الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات أو العميل فمن المعلوم أن مدقق الحسابات يطلع على جميع المعلومات التي يراها ضرورية للتدقيق الشيء الذي يؤدي إلى التعرف على معلومات سرية للمؤسسة لذا فهو ملزم بالكتمان و المدققة عليها إلا إذا لزم القانون إفشاء كما تنص عليها لمادة 72 من القانون رقم 10- 01 ولا ينقيد مدقق الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون.

### ثالثاً : مهام مدقق الحسابات

تتنوع مهام مدقق الحسابات وتتعدد منها وارد في القوانين والمراسيم الجزائرية الخاصة بالمهنة ويمكن أن نذكر منها<sup>2</sup>:

3- المصادقة (أوال شهادة ) بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.

4- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسير و للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

5- ترجمة تأديته تلك المهمة في تقريرها لعام الذي يدعى تقرير التعبير عن الراي حول القوائم المالية،

6- إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية والمصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

<sup>1</sup>. رأفت سلامة محمودواحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات , علم الحسابات , دار المسير عمان الأردن 2011

ص186

<sup>2</sup>. الجريدة الرسمية العدد 30 المؤرخة في 01 جوان 2011 ، المرسوم التنفيذي برقم 11- 202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ، ص4- 19

تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أوالمسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أوالهيئة.

التأكد من حيابة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان التي تمثل على الأقل % 20 من رأس مال الشركة.

التحقق من أن الميزانية تظهر احتياطات ونتائج تسمح بتوزيع التسيقات على أرباحالأسهم .

التأكدمن سلامة وانتظام عملية رفع رأسأ وتخفيض المال واحترامها لأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية.

التأكد من سلامة وانتظام عملية تحويل الشركة ذات أسهم واحترامها لأحكام النصوص التشريعية و التنظيمية.

### المطلب الثالث : الإجراءات القانونية للتدقيق المحاسبي

#### اولا : الترخيص بإجراء حق المعاينة:

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوضه هذا الأخير

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤولا لإدارة الجبائية المؤهل، مؤسس أو أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة ، وتكون ،على وجه الخصوص، مايلي<sup>1</sup>:

- ♣ - تعريف الشخص الطبيعي والمعنوي المعني
- ♣ - عنوان الأماكن التي يتم معاينتها؛
- ♣ - العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية ،والتي تم البحث عنها؛
- ♣ - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم
- ♣ - تم المعاينة وحجز الوثائق والأملك التي تشك لأدلة على وجود طرق تدليسية،تحت سلطة القاضي ورقابته و لهذا الغرض ، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كلا تعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.
- ♣ - يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة ، فيعين المكان ،وحين إجراءها،إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن،الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر.

<sup>1</sup> - المادة 37 و 35 ،قانونا لإجراءات الجبائية 2021 ص 18

- ♣ - و في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل المكان يبلغ الأمر بعد بإجراء المعاينة برسلة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام
- ♣ - و في حالة غياب أي شخص عن الأماكن يطلب من ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض شاهدين إثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية. وفي حالة استحالة طلب شاهدين ويقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي
- لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو شاغل المكان.

### ثانيا : الأعمال الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي :

بعد العملية الأولية لعملية التدقيق تأتي مرحلة الانطلاق في عملية التدقيق والتي تتم في عين المكان لفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون ، ومن ثم إعادة تكوين أسس الضريبة التي تختلف بحسب نوع و نشاط المؤسسة . وفي الأخير يقوم العون المدقق بإعداد التقرير الذي يسلم للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه ومن جهة أخرى إرساله للمكلف الخاضع للرقابة للوصول في الأخير إقفال ملف تقرير عمليات التدقيق وإرسال نسخة إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب والملف الضريبي للمكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها ليحفظ في الأرشيف. تتم هذه المرحلة حسب مايلي :

#### 1: إرسال إشعار بالتدقيق<sup>1</sup>:

- يجب إعلام المكلف الخاضع مسبقا قبل البدء في عمليات، ذلك عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل الاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، ويمنحله أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ الإشعار، ويحتوي هذا الأخير على:
- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛
- يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب و أسماء و رتب المدققين .
- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها .
- إمكانية الاستعانة المكلف بمستشار من اختياره ؛
- و في حالة استبدال المدققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك ؛

<sup>1</sup> المادة 20 القانون الجبائي 2021

-السنوات المعنية وهي السنوات غير متقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز من قول ويجب أن يحتوي على ختم المصلحة التي تباشره وممضي من طرف المدقق ورئيس مجموعة التدقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم .

كما أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية ،دون أن يجري فحص نقدي لهذه الأخيرة وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي و في النهاية يحرر المدقق محضرا ويمنح لمكلفاً ومثله.

**2 : التدخل في عين المكا** أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة ويكون بإجراء محادثات مع المكلف الخاضع للرقابة حول التنظيم العامل لمؤسسة و وسائلها ويضع مجموعة من الأسئلة لمعرفة الإطار القانوني للمؤسسة،كشوفات الربط الداخلية كسجلا لإنتاج ، محاسبة المواد، الاستثمارات الحالية و وسائل الإنتاج،المحلات المسجلة في أموال الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة يقوم المدققون أثناء التداخل بعين المكان بزيادة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتوج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المدققين بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة التصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتج من مواد أولية أو ساعة عمل أو عدد الموظفين، وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة ومردوديتها كما يمكن المدققين من معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة تختلف مدة التحقيق على أن لا تتجاوز في كل الحالات تسعة أشهر (9 أشهر )

**المطلب الرابع : الإجراءات ما بعد التدقيق .**

من المهام الأولية الملقاة على عاتق المدقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع و مدى مصداقيتها وقد يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التدقيق في المحاسبة إلى نتائج أما مطابقة لتصريحات المقدمة وأما مخالفة لها والتي تكون قد ارتكبت عن قصد أو غيره .

وعلى المدقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات المعاينة من حيث الشكل والمضمون وعلى هذه الأخيرة الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظات هو ذلك خلال فترة محددة قانونا والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بواسطة أشخاص معينين بالنظر فيها ودراستها و اتخاذ القرار بشأنه اضمن إبلاغ نهائي حيث تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

**أولاً: مرحلة إعلام المكلف بنتائج التدقيق:** ويتم عبر ثلاث مراحل :

**1- مرحلة إعلام المكلف بنتائج لتدقيق:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيد او مضاف بطريقة تسمح للمكلف بفهم و تسجيل ملاحظات و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصيا مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديلا لأسس الضريبية أي يقوم العون المدقق من خلال توضيح كلا لتعديلات و التقويمات المنجزة خلال فترة التدقيق كما قد حددالمشرع الجبائي مدة أربعين يوما (40 يوما) كأجال قانونية تسمح للمكلف

للرد على التبليغ الأولي في شكل مراسلة مع مرافقتها بوثائق وبيانات تبرر دمرضاه بإعادة التقدير ويدافع عن حقوقه إن لاحظ هناك ظلم في تسوية وضعيته الجبائية وعلى العون المدقق الالتزام بالرد على التوضيحات والملاحظات المقدمة في مراسلة المكلف.

## 2- التبليغ النهائي بنتائج التدقيق:

عند إرسال التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة ينتظر العون المدقق انتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية ويكون في ذلك أما محاليتين يمكن حدوثهم :  
\* إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها والعون .

. المدقق غير مسؤول عن إعلام المكلف لأنه يعتبره قبولاً ضمناً.

\* أما المكلفي رد في المدة المحددة قانونياً ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق أولاً عترضهنا لأسس المعدلة مدعماً ذلك ببيانات و وثائق ترافق معالرد المرسل. وبمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده يبدأ المدقق في دارستها معمقا و دقيقا، ثم تحليلها نقطة بنقطة، للتأكد من أنها مؤسسة فعلا، وهذا من أجل أخذها بعين الاعتبار عند تحرير التبليغ وبعد دراسة الملاحظات وحساب أسس الضريبة يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وهذا الأخير يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف المحقق معه.

ثانيا : إصدار الورد الفردي و تحرير التقرير النهائي: ويتم عن طريق ثلاث خطوات<sup>1</sup>

### 1- إصدار الورد ( الجدول ):

بعد إقفال عمليات التدقيق يستوجب على أعوان التدقيق إصدار بطاقة المتابعة والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشية الضرائب التابعة لها المكلف وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل عن طريق إرسال الإخطارات.

### 2- إرسال الإخطارات:

بعد إرسال الإخطارات والتي تحتوي على الحقوق والغرامات المستوجبة الدفع من طرف المكلف مع تحديد آجال الدفع وكيفية الدفع ويتم إعداد ثلاث نسخ منها .

### 3- كتابة التقرير النهائي :

المدونة النهائية تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية تجاه الأخطاء التي أحصاها المدقق ومن خلال المراقبة والتي يتم من خلالها عملية التدقيق الذي يجب أن يبين مجموعا لمعلومات والأرقام التي تسمح

<sup>1</sup> - المادة 20 من قانونا لإجراءااتالجبائية2020، ص10

بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها وكذا تقييم نتائج التدقيق كما يجب أن يرتكز هذا التقرير على مايلي:

- الإشعار بالتدقيق مرسل عن طريق البريد أو سلم إلى مكلف مباشرة؛
  - تحديد الفترة الإضافية بالنسبة لبداية التدقيق بعين المكان وكذلك الأسباب التي منعت الأعوان من مباشرة مهامهم في الوقت المناسب؛
  - طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة؛
  - نسخة أو صورة من الإشعار بالتدقيق؛
  - حالة مقارنات الميزانيات؛
  - كشف المحاسبة؛
  - نسخة من التبليغ بالتقويم؛
  - نسخة من إجابة المكلف بالضريبة؛
  - توضيح اتحول طبيعة الضرائب و العقوبات المطبقة؛
  - نسخة من الجدول أوالورد النهائي.
- رابعا :- إختتام عملية المعاينة :

يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة .يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص<sup>1</sup>

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة .
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات إجراء المعاينة ووصفاتهم(المعني أو ممثله أو كل شاغر آخر،الشهودالمختارونإلخ ..) ؛
- تاريخ وساعة التدخل؛
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة .
- وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان، تعترضها صعوبات، يتم تسميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة .
- يتم تبليغ شاغل الأماكنوممثله بإمكانية حضور عملية نزع الأختام بحضور ضابط من الشرطة القضائية والذي يتم في الأماكنالإدارية أو تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تم معاينتها .
- تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكنو ممثله .
- ترسل النسخة الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

<sup>1</sup> المادة38منقانونالإجراءاتالجبائية2021،ص18

- يجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغر الأماكن و ممثله.  
يلزم ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني .

**خلاصة الفصل:**

يعتبر التدقيق المحاسبي من أهم الوسائل للكشف عن التهرب الضريبي وإعادة تكوين أسس ضريبية جديدة، حيث تختلف حسب نوع ونشاط المؤسسة كما يعرف التدقيق بأنه فحص أو عملية منظمة تعتمد على الموضوعية ومراقبة العمليات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات والقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية من أجل مراجعة حساباتها و التحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الدولية ، ومن بين أنواع التدقيق المحاسبي يوجد التدقيق الجبائي الذي يعمل على تصحيح الأخطاء والكشف عن جميع وسائل الغش والتهرب الضريبي وحماية الخزينة العمومية .



## الفصل الثاني

مساهمة التدقيق المحاسبي

في تفعيل الرقابة الجبائية

### مقدمة الفصل

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية في المؤسسة عن الرقابة الجبائية كثيرا، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية فهي تحافظ على أموال الخزينة العمومية وتحارب من يخلسها. وقد رسم المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن من خلاله أعوان الضرائب الحياد عنه لممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون، فألزمهم بذلك إتباع إجراءات معينة لمباشرة مهامهم الرقابية وفي نفس السياق تنظيم عملية الرقابة الجبائية، كما حدد القانون صورا متتابعة ومتكاملة في ما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها مراحل لا بد من تنفيذها. كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة والمصادق عليه من الإدارة المركزية. و سنتناول من خلال هذا المبحث إلى ما يلي :

أولا : مفهوم الرقابة و أسباب إجراءها و هيكلها التنظيمية .

ثانيا : اليات الرقابة الجبائية ودور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية .

**المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية**

**المطلب الأول : مفهوم و اسباب الرقابة الجبائية:**

**أولاً : تعريف الرقابة الجبائية**

تعددت التعاريف المرتبطة للرقابة كما اختلفت توجهات النظر لدى الكتاب في مجال تحديد تعريف موحد و دقيق ،رغم اتحادهما في المعنى،ومن أبرز هذه التعريفات المقدمة للرقابة هي :

**التعريف الأول :**

الرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شئ يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة ،أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها <sup>1</sup>

**التعريف الثاني :**

الرقابة الجبائية " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى معا لإثبات والتصريحات المقدمة <sup>2</sup>

**التعريف الثالث :**

كما يعرفها الدكتور حامد عبدالمجيد دراز بأنها " التحقق من شمول الوعاء الضريبي للممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة ،ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر،والتأكد من .حقيقة المركز المالي للممول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها <sup>3</sup>

**التعريف الرابع :**

كما عرفت المدبرية العامة للضرائب هي " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطاً من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق .منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات <sup>4</sup>

**التعريف الشامل :**

مما سبق يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية ،على أنها مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها

<sup>1</sup>-قانون الإجراءات الجبائية سنة 2020 المواد 18- 19 - ص 9

<sup>2</sup>-حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية علنا لأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 3991، ص 31

<sup>3</sup>-عبدالرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 3991، ص 31

<sup>4</sup>-حامد عبدالمجيد دراز، النظام الضريبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 3999، ص 333

**ثانيا : أسباب إجراء الرقابة الجبائية:**

ظهر الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي و خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية التي تتسع بالترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلف ينب الضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة و تحقيق لها العدالة . هنا كعدة أسباب دعت إلى ضرورة إجراء الرقابة الجبائية<sup>1</sup>:

**1 - الرقابة وسيلة مراقبة التصريحات الجبائية :**

طبقا لقانون الضرائب ألزم المكلفين بالضريبة بالتصريح بمداخلهم منتقاه نفسه لدى الإدارة الجبائية كأسس فرض الضريبة وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها كما تجسد مبدأ العدالة الضريبية .

**2- الرقابة الجبائية وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :**

نظرا لتعدد طرق و الأساليب التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة لتخفيض العبء الضريبي فالتشريع الضريبي أعطى للإدارة الضريبية سلطة وصلاحيات واسعة لمكافحة التهرب ومخالفة القوانين الضريبية عن طريق الرقابة وتسليط الغرامات و العقوبات على المخالفين .

**3- حفظ حقوق الخزين العمومية و المكلفين :**

المراقبة الضريبية تحقق ضمان مصالح الحو حقوق الخزيمة العمومية , وتحفظ حقوق المكلفين للضريبة وتجعلهم يدفعون الإستهقاق الضريبي حسب القوانين السارية المفعول .

**المطلب الثاني: الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء التحقيق الجبائي**

لقد قامت الدولة إلى تطوير و تنظيم أجهزة و هياكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن لعمليات التحقيق الجبائي و مكافحة التهرب الضريبي بخلق هياكل رقابية جديدة وكذا التنسيق بين مختلف المصالح الضريبية بمختلف مستوياتها :

**هياكل التنظيمية للرقابة الجبائية****-أولا : مديرية الأبحاث التدقيقات DRV**

<sup>1</sup>- لياس قلاب ذبيح مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288 - 98 الصادر في 13 جويلية 1998 تضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية و يمتد نقاط اختصاصها على المستوى الوطني من خلال مراقبة القضايا المدرجة ضمن مكافحة التهرب الضريبي و تقوم بالمهام التالية:

1 -التدقيق في محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى .DGE

2 -الموافقة أو تعديل البرامج المقترحة من طرف المديريات الولائية للضرائب. مكافحة الغش و التهرب الضريبي من خلال البرمجة لكل تحقيق أو بحث متعلق بالرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني.

3 -مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء و مستوى المعيشة و الممتلكات في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجبائية.

4-تطبيق حق التفتيش و التحقيق في إطار محاربة الغش الجبائي حيث تضم أربع مديريات فرعية أهمها:  
1 -المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

مهمتها تطبيق برامج الرقابة الجبائية و تتكفل ب:

-السهر على إحترام القواعد الإجرائية التي تنظم عملية الرقابة.

-تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق و ضمان متابعتها.

-متابعة و تنشيط و تنسيق أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة جهويا و محليا.

2 -المديرية الفرعية للبرمجة:مهمتها هي:

- إعداد برامج التحقيقات المحاسبية و مراقبة المداخيل.

-ضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال المراقبة المحاسبية أو VASFE أو مراقبة

المعادلات العقارية أو مراقبة الوثائق .

3 -المديرية الفرعية للأبحاث و التحقيقات الجبائية:تتمثل مهمتها في:

-السهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع و التفتيش و التأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية.

-إجراء التحقيقات و الأبحاث و متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة على مستوى التراب

الوطني.

- القيام بجمع و حفظ و استغلال المعلومات الجبائية.

#### 4 - المديرية الفرعية لمحاربة التهرب الضريبي:

- تسيير بطاقة مرتكبي أعمال الغش و التهرب الضريبي.

- التنسيق مع الإدارات و المؤسسات العمومية المؤهلة للقيام بالأعمال الهادفة إلى الحد من التهرب الضريبي.

- تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة التهرب و الغش الضريبي مع ضبط الإجراءات المطبقة عند القيام بعملية التحقيق .

#### ثانيا : مديرية كبريات المؤسسات:

و في إطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي و التسيير الأمثل لعمليات التحقيق الجبائي تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم، 303 - 2002 الصادر في 28 سبتمبر 2009 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم، 494 - 2005 المؤرخ في 16 ديسمبر 2005 .

المكلفين الخاضعين لهذه المديرية هم كل الشركات الناشطة في مجال المحروقات و مختلف المؤسسات بمختلف طبيعتها القانونية و التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها عن 100.000.000 دج، و تقوم بتسيير الملفات الخاضعة لسلطتها و البحث عن معلومات جبائية من مختلف المصادر و لها صلاحيات على المستوى الوطني و مداخلها يشمل 70/ من الإيرادات الجبائية.

#### ثالثا : المديرية الجهوية للضرائب DRI

لقد تم إنشاء تسعة 09 مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 مكلفة بمراقبة و تنسيق عمل المديريات الولائية و مراقبة الإجراءات الجبائية على مستويات الجهوية و الولائية، مهامها يتمثل في:

- تجميع و تحليل برامج البحث و المراقبة الجبائية.

- إعداد الإحصائيات.

#### رابعا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 52 الصادر في 12 جويلية 1998 في المديرية الولائية للضرائب و تتمثل مهامها في:

-تنظيم و جمع المعلومات الجبائية.

-البرمجة و التحقيق في كل نقطة في حدود الولاية والسهر على تحصيل.

-برمجة التدخلات الواجب القيام بها مباشرة من قبل مكتب التحقيق.

#### خامس: مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب و المكلفين التابعين لها، الخاضعين للنظام الحقيقي شرط أن لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100000000 دج و يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات و تحديد الوعاء و التحصيل و الرقابة الجبائية و المنازعات في حدود اختصاصه.

#### المطلب الثالث: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لإنجاح عملية الرقابة الجبائية سعت الإدارة الضريبية من خلال الصلاحيات التي منحها القانون اختيار الموارد البشرية التي تتمتع بالخبرة و الكفاءة المهنية ، مع تعزيز تعداد الموظفين المعيّنين في مصالح الرقابة الجبائية و تحسين مردوديتهم من خلال تأطير أنسب و تنظيم دورات تكوينية أنجع للأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

ان الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء والمراقبة الضريبية.<sup>1</sup>

كما يجب للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين صفة العون المحقق ورتبته.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

<sup>1</sup>-إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، ص76.

لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

### 1- فرق التحقيق:

تتكون فرق التحقيق من محققين كل واحد منهم يخضع لسلطة وأوامر وتعليمات رئيس فرقة التحقيق وتسد لفرق التحقيق مهمتين أو أربع مهام لفرق التحقيق الواحد.

### 2- رئيس فريق التحقيق:

ويشترط أن تكون له رتبة مفتش رئيسي أو مركزي أو رتبة لا تقل عن مفتش في حالة غياب الرتبين 6 سنوات وتتمثل مهامه في تأطير وتنظيم مهام فرق التحقيق ومتابعة أعمالهم التدخل في عين المكان لمناقشة نتائج المراقبة ويقوم بإمضاء الإشعارات التحقيقات والتقارير وانجاز الإحصائيات.

### 3- المحققين:

يشترط ان لا تقل رتبته عن مراقب وهو المكلف بالتدخل في عين المكان والتحقيق والتفتيش في محاسبة المكلفين بالضريبة والإطلاع على الوثائق والمستندات وطلب التبريرات.

جمع المعلومات خارج الدائرة الجبائية ، معاينة الوثائق والاتصال بكل المتعاملين مع المكلف بالضريبة. محاوره المكلف بالضريبة لتجنب المشاكل التي قد تواجهه في تعاملاته معه.

### 4- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن إعداد برنامج المراجعات ويقوم بمراقبة أعمال فرق التحقيق ويسعى إلى التأكد من أن إجراءات التحقيق تسير وفق ما ينص عليها القانون.

ويقوم بجمع فرق التحقيق ورؤساءهم بصفة دورية لتقييم الأعمال المنجزة ومتابعة وتيرة سير عملية التحقيق وكذلك تقديم الملاحظات والاقتراحات التي من شأنها تحسين شروط العمل.

### المطلب الرابع: التزامات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.



**1. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي:** هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

**1-1- دفتر اليومية:** إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوماً بيوم العمليات .

**1-2- دفتر الجرد:** إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري والذي ينص إلى إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة .

**1-3- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المراسلة:** طبقاً للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات .

**2. الالتزامات ذات طابع جبائي:** إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتجلى هذه الالتزامات في:

**2-1- تقديم التصريحات:** في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

• التصريح بالوجود .

• التصريح السنوي.

• التصريح الشهري والرسم على القيمة المضافة.

• التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة.

**2-2- وضع رقم التعريف الإحصائي:** نص قانون المالية على مجموعة الإجراءات و التدابير الإلزامية في تشريع النظام الضريبي من بينها وضع رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطاتهم بمعلومات شخصية و ذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

### المبحث الثاني: آليات الرقابة الجبائية ودور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية

يعتبر التدقيق الجبائي بمثابة آلية من الآليات لمكافحة التهرب الضريبي من خلال جملة من الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين أثناء التحقيق على مستوى الملفات الجبائية حيث يتخذ عدة أشكال ومن

أهم هذه الأشكال التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية التحقيق المحاسبي الذي يخص الأشخاص المعنويين ، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بالأشخاص الطبيعيين ومدخلهم ، وذلك لأنها الأكثر تطبيقاً من طرف مراقبي الإدارة الجبائية. حيث تلعب هذه الطرق دوراً كبيراً في الكشف عن التهرب الضريبي وذلك باستخدام مختلف إجراءات التحقيق.

### المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي

يعتبر التحقيق المحاسبي من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي، فهو يعمل على التأكد من مدى مطابقة المعلومات الواردة في محاسبة المكلفين مع المعطيات المادية، ولتنفيذ هذه العملية لابد من إتباع بعض الخطوات :

#### -الفرع الأول: إعداد برنامج التدقيق الجبائي

-إنبرمجة إعداد قائمة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة على المحاسبة تتم بناء على قواعد إجرائية ومعايير انتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ويتم متابعة تنفيذها من طرف المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب، وتحدد القائمة النهائية وتأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء من جهة الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في المراقبة المحاسبية أو المراقبة العميقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على المعطيات أو البيانات الخاصة في حوزتها أو المرسله إلى المصالح المعنية.<sup>1</sup>

#### 1: معايير انتقاء المكلفين

إن عملية انتقاء المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية وبالتحديد التدقيق في محاسبة المكلفين تتم استناداً إلى بعض الأسس والمعايير التي تنتهجها الإدارة الجبائية والأجهزة المختصة في ذلك ، ومن أهمها :

- ✓ أهمية رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة خلال الأربع سنوات الأخيرة.
- ✓ تكرار الخسارة في النتائج أو الربح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.
- ✓ الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

<sup>1</sup>-نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر، 2006-2009، ص92.

✓ الملفات الجبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب ولم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء التدقيق في عين المكان.

✓ الأنشطة المحتركة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

**ب: سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف :** يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف وقيام بفحصه من حيث التصريحات الجبائية ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم شركة ) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي ) بالنسبة لصاحب الشركة أو الشركاء وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالرسم على رقم الأعمال ورسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو الأرباح المهن غير التجارية بالمكلف ، كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، مع وجود الهوية الجبائية الكاملة للمكلف (الملف الشخصي) سواء كان شخص طبيعيا أو معنويا.<sup>1</sup>

#### ❖ المحاسبة من حيث الشكل :

✓ يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة ، من خلال احتوائها على الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 09 إلى 12 من القانون التجاري والمادة 20 من النظام المحاسبي والمالي دفتر الجرد ، دفتر اليومي ، دفتر الكبير ، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات بصفة فعلية.

✓ يجب أن تكون المحاسبة متسلسلة وصحيحة ، وذلك من خلال التحقيق من صحة مجاميع الأرصدة والمعلومات المدونة في دفتر اليومية مقارنة بميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والتسجيلات المساعدة له.

✓ يجب أن تكون المحاسبة مقنعة مثبتة ، وذلك بتبرير وإثبات كل العمليات الحسابية المسجلة في دفاتر المستندات والوثائق التبريرية.<sup>2</sup>

✓ مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة بعد الآجال قانونا وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلا .

#### ❖ المحاسبة من حيث المضمون (إعداد كشف حالة مقارنة الميزانية وكشف المحاسبة)

<sup>1</sup> -أحلام بن صفي الدين،الرقابة الجبائية،مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه،جامعة الجزائر 1،2013-2014،ص33.

<sup>2</sup> -محمد طالبي،الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصاد وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2002،ص86.

بالنسبة لكشف المقارنة للميزانيات هو عبارة عن وثيقة يتم تسجيل عليها مختلف الأصول والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق ، وتشمل دراسة التغييرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة بشكل دقيق، بهدف إعطاء صورة واضحة عنها ، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات، وحركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

\* أما بالنسبة لكشف المحاسبة فهو عبارة عن استمارة تملأ وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية التي سوف تكون محل المراقبة، حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.<sup>1</sup>  
\*قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج ، وتكون كالتالي:

### 1-مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية

تعتمد على كل العناصر التي تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة ، وتتمثل في :  
المشتريات ، المخزونات والمبيعات.

**1-1-مراقبة المشتريات:** يستطيع المراقب الجبائي أن يراقب المشتريات من خلال الزوايا التالية:  
\*زيادة المشتريات:يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى زيادة المشتريات لغرض تخفيض هامش الربح الإجمالي ومن ثم تخفيض هامش الربح الصافي وكذلك تخفيض النتيجة الجبائية ، وذلك عن طريق ما يلي :

- ✓ تسجيل الفاتورة الواحدة في تاريخين منفصلين ، أو التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة طبق الأصل في نفس الوقت.
- ✓ تسجيل المشتريات الوهمية دون تقديم الفواتير .
- ✓ تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية.
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فمثلا تسجيلها في يومية المشتريات وفي يومية العمليات المختلفة ، ولذلك فإن المراقب الجبائي مطالب بكشف هذه الزيادات بالتدقيق في فواتير الشراء ومقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة ، ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي ، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-نور الدين طاهرة،التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية،مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2015-  
2016،ص 23 24 .

<sup>1</sup>-بوعلام ولهي،أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر،مرجع سابق ،ص 44- 46

**\*تخفيض المشتريات:**

يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى تخفيض المشتريات بغية رفع الهامش الإجمالي للربح الذي يصاحبه الارتفاع الوهمي لرقم الأعمال ، وذلك عن طريق ما يلي:

- ✓ تعتمد نسيان تسجيل بعض الفواتير .
- ✓ تسجيل بعض المشتريات في حسابات المصاريف العامة.
- ✓ تعتمد الأخطاء المادية(مجموع خاطئ ، ترحيل خاطئ).
- ✓ تسجيل المشتريات دون فواتير .
- ✓ القيام بجلب المشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

**- 1-2-مراقبة المخزونات:**

يؤدي التدقيق الجبائي في المخزونات إلى الحالتين التاليتين:

- ✓ احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة لكنها مقيمة بأسعار أعلى من قيمتها الحقيقية.
  - ✓ عدم إظهار الجرد لجزء من الكميات الحقيقية المخزنة (التقليل من الكميات).
- وفي هذا الإطار فإن المدقق الجبائي يجد نفسه في تدقيق مزدوج لكل من سعر وكمية المخزون المرحل على سجل الجرد ، وتبرز هذه العملية فيما إذا كان هناك إنقاص من نتيجة السنة أم لا. ومن أهم الطرق المعتمدة في مراقبة المخزون هي الزيارة المفاجئة.

**- 1-3-مراقبة المبيعات:**

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- ✓ البيع بدون فواتير .
  - ✓ تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
  - ✓ نسيان أو إغفال الإيرادات المتأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهمات.
  - ✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.
  - ✓ عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الشخصية
- وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكن نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب

نشاطها.<sup>1</sup>

## 2- مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة عملية التحقيق في حسابات الميزانية على المحقق أن يتأكد من مدى مطابقة حسابات الميزانية مع ميزان المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل في سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ وعموما تتم عن طريق سبر الآراء ، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى ، والمحقق يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.<sup>2</sup>

## 2-1- حسابات رأس المال :

تكون عادة أرصدة حسابات الصنف الأول دائنة ، ويمكن التمييز في حساب رأس المال بين الأموال الجماعية والأموال الشخصية ، ولمراجعة هذه الحسابات يقوم المراجع الجبائي بما يلي:

- التأكد من أن رأس المال يتوافق مع ما تم ذكره في القانون الأساسي (عدم وجود اختلاف في رأس المال الموضح في الميزانية ورأس المال المحدد في القانون الأساسي).
- التأكد من أن التزامات المؤسسين قد تم الوفاء بها.

- يتأكد المدقق كذلك من حال تغيير رأس المال أن نسبة الإحتياطات القانونية تمثل 10% من رأس المال الجديد.

- يقوم المدقق بالرجوع إلى القانون الأساسي للشركة وقرارات المجالس العامة للإطلاع على ما تم الإتفاق عليه فيما يتعلق بالاحتياطات الواجب تكوينها.

- التأكد في حالة التخفيض من رأس المال تغطية الخسائر ، أن الحصيلة الجبائية أخذت بعين الاعتبار.

- يتحقق المدقق من مصدر الإعانات وطبيعتها لأن هذين العنصرين هما اللذان يأخذان بعين الاعتبار عند التحديد الجبائي للعناصر الخاضعة للضريبة.<sup>3</sup>

- كما يعمل المدقق على التأكد في حالة التنازل عن التثبيات التي تم اقتناءها عن طريق إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات بأنه تم طرح جزء من الإعانة الذي لم يتم ربطه بأسس الضريبة من القيمة المحاسبية لهذه التثبيات من أجل تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة الواجب خصمه.

- يتحقق المدقق من أن المؤسسة قد خصصت مبالغ لمواجهة ما قد يحدث من أخطار مستقبلية وذلك بتطبيق المبدأ المحاسبي "الحيطه والحذر" ويعاد النظر في هذه المؤونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أو إنقاصها أو إلغائها.

<sup>1</sup>-Guide de vérificateur de comptabilité.op-cit.p84.

<sup>2</sup>-نصر رحال،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة،مرجع سابق،ص 101.

<sup>3</sup>-صالح حميدانو،دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية،رسالة ماجستير،جامعة قاصدي مرياح،ورقلة،الجزائر،2012، ص 72-73 .

- يجب التحقق من استناد تكوين مؤونات الأعباء على وثائق الإثبات ، وأنه في الفترة التي كونت فيها المؤونة قد توفرت على عناصر و أدلة خاصة بالخطر المتوقع.
- يقوم المدقق بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة لتوزيع الأرباح.
- يجب التأكد من أن مبلغ المكافئات الموزعة يمثل عشر 10/1 من الربح القابل للتوزيع.<sup>1</sup>

## 2-2- حسابات التثبيتات:

- بالنسبة لحسابات التثبيتات فإن المدقق الجبائي يجب عليه التأكد من:
  - قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات خصوصيات تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى ، وكانت المؤسسة تريد استخدامها لأكثر من سنة مالية أخرى.
  - التأكد من أن التثبيتات تدرج في الحسابات بنكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء .
  - التأكد من حذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم ينظر إليه بتقديم أي منفعة اقتصادية مستقبلا من حيث استعماله ولا من حيث خروجه لاحقا.
  - التأكد في حالة التنازل عن الأصول من فوائض القيمة المهنية المدرجة في حساب المنتجات العملية الأخرى، وفي حالة نواقص القيمة التأكد من إثباتها في الأعباء العملية الأخرى.
  - التأكد من أساس الإهلاك محسوب بدقة وخاصة عندما يتعلق الأمر بالسيارة السياحية ( تهتك على أساس 1 مليون دج )، إذا كانت هذه السيارة لا تشكل المصدر الوحيد لرقم الأعمال.
  - التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة تم خصمه باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية وعربات نقل الأشخاص التي لا تشكل الأداة الرئيسية لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.
  - التأكد من تطبيق نظام الإهلاك المالي الخطي للتثبيتات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة. من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة والتي تطبق نظام الإهلاك المالي التنازلي، كما يطبق أيضا على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-المادة 728 من القانون التجاري الجزائري ،سنة 2007.

<sup>1</sup>-المادة 174 الفقرة (أ)،(ج) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

-التأكد من أن المؤسسات المستفيدة من الاهتلاك المالي التنازلي خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الريج الحقيقي وجوبا، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة .

### 2-3-3- مراجعة حسابات المخزونات والحسابات الجارية :

للتدقيق أو لمراجعة المخزونات يقوم المدقق الجبائي بالتحقق مما يلي:  
-يقوم بالتحقق من أن الرسم على القيمة المضافة المسترجع الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات حقيقية.

-يجب التحقق من ضرورة هذه المشتريات لنشاط استغلال المؤسسة.  
-يجب التحقق من التقييم الصحيح للمخزونات.  
-يجب التحقق من أن المشتريات مبررة بوثائق الإثبات.  
-التأكد من التطابق بين المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين وبين مبالغ اليومية المساعدة للمشتريات.

-يجب التحقق من أن البضائع والمواد الأولية والتموينات قد تم تثمينها عند دخولها في ذمة المؤسسة بثمان الاكتساب حيث: ثمن الاكتساب = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء.  
-يجب التأكد من وجود جرد مفصل للمنتجات المخزنة في نهاية الدورة وأن هذا الجرد لا يسمح بإحصاء مادي حقيقي وفعال.

-يجب التأكد من أن المخزونات الموجودة خارج المؤسسة والتي تعد ملكا لها قد أخذت بعين الاعتبار كما يجب التحقق من عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزونات المخزنة من طرف المؤسسة لكن لا تملكها ، وكذلك المنتجات المباعة مع بند الاحتفاظ بالملكية.

-يجب التأكد من أن كل الفواتير الخاصة بالدورة قد أخذت بعين الاعتبار.<sup>2</sup>

### 2-4-2- مراقبة حسابات الغير:

تضم الموردين وحسابات الزبائن والحسابات الملحقة والحسابات المتعلقة بأجور المستخدمين ، وحسابات الهيئات الاجتماعية ، والحسابات الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات الخاصة بالمجموعة والشركاء ولمراجعة حسابات الغير يعمل المدقق الجبائي على ما يلي:  
-يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حسابات الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية.

-يجب التأكد من أن السلع والخدمات المقتناة على الحساب تخص نشاط استغلال المؤسسة.

<sup>2</sup>-صالح حميدانو، مرجع سابق ذكره، ص 76-77.



-في حالة شراء السلع والخدمات وكان الدفع بالأجل بواسطة السفتجة أو السند الأذني ، يجب التأكد من أن كليهما يحمل البيانات الكافية والموضحة في القانون التجاري الجزائري.

-التأكد من أن التثبيات المقتناة لا تضم السيارة السياحية وعربات نقل الأشخاص إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة وذلك فيما يخص خصم الرسم على القيمة المضافة.

\*أما فيما يتعلق بحساب الزبائن والحسابات الملحقة فيجب التحقق من حالة فواتير تخص زبائن أجنب توفر ما يلي:

-وجود عقد أو فاتورة شكلية أو وثائق جمركية.

-التطابق بين التسبيقات والدفعات المستلمة.

-مطابقة الوثائق الجمركية للقوانين.

-يجب التأكد من أن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الحقيقة.

## 2-5- مراقبة الحسابات المالية:

تحتم عملية مراقبة الحسابات المالية والتحقق من صحتها التالي:

-يجب أن يقوم المراقب الجبائي بالمطابقة بين العناصر المسجلة في المحاسبة والعناصر المسجلة في الكشوف البنكية ، وذلك للوقوف على الفروق بين الأرصدة المسجلة محاسبيا والأرصدة المسجلة في تلك الكشوف في نهاية السنة المالية ، وللاشارة فإن المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تحصل على كشفمقاربة من البنك ويستطيع المدقق الجبائي الاستعانة به لتسهيل مهامه

-يجب التأكد من إيرادات حسابات الصندوق ما هي في الحقيقة إلا مبيعات مسجلة محاسبيا.

-بالنسبة للمصاريف في حساب الصندوق فإن مراقبتها تتم عن طريق طلب الوثائق الإثباتية ومطابقتها مع الحسابات الموافقة لها مع ضرورة الفصل ما بين المصاريف الشخصية للمستغل والمصاريف الخاصة بالمؤسسة ، وفي حالة ما أظهرت عملية التدقيق الجبائي لحساب الصندوق أنه في حالة دائنة متكررة فإن ذلك يسمح للمدقق الجبائي بالطعن في مصداقية المحاسبة.

## ج-مراقبة حسابات التسيير:(حساب النتائج)

بعد تأكد المراقب المالي من مدى صحة الميزانية ، عليه أن يتأكد أيضا من الحسابات الخاصة بجدول حسابات النتائج.

### 1- حسابات الأعباء :

لمراجعة حسابات الأعباء على المدقق أن يتأكد من:

- التأكد من أن المبالغ موجودة في الحسابين ح/601 المواد الأولية و د/ 600 مشتريات الضائع المباعة مساوية على الترتيب للمجموع الدائن للحسابين على التوالي ح/31.المواد الأولية و د /30 البضائع.
- يجب التأكد من أن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالعمليات لا تستفيد من حق الحسم لم تدرج في التصريح الجبائي نموذج G50 ضمن الرسوم للحسم القابلة.
- يجب التحقق من الوثائق الخاصة بتعويض مصاريف النقل.
- يجب التحقق من أن المؤسسة تحترم القواعد القانونية الخاصة بمسك دفاتر المستخدمين.
- يجب التأكد من أن المنح ذات الطابع المهني لم تدفع إلى المستخدمين خلال عطلة مدفوعة الأجر ولم تعالج كأجور.
- التأكد من عدم تسجيل الضرائب على الأرباح في د/ 64 الضرائب والرسوم ، بل تم تسجيله في د/ 695 ضرائب على الأرباح.
- التأكد من أن الفوائد المالية المدفوعة تخص ديون على المؤسسة.
- التأكد من صحة الفوائد المصرح بها وذلك من خلال الإطلاع على جداول اهتلاك القروض والعقود الخاصة بها.
- التحقق من جميع العناصر الداخلة في حساب قسط الاهتلاك ، المعدل ، مدة الاهتلاك ، قيمة اكتساب الاستثمار والمعامل المطبق في حالة الاهتلاك غير الخطي.
- يجب التأكد من توفر وثائق إثبات الخطر المسبب لتكوين مؤونة في التاريخ الذي كونت فيه.
- يجب التأكد من جميع الوثائق الثبوتية للأعباء مع الانتباه لتطبيق مبدأ استقلالية الدورات.
- التحقق من أن جميع هذه الأعباء حقيقية وتخص استغلال المؤسسة ولا تهدف إلى تضخيم المصاريف لغرض تقليص الضريبة على الأرباح ، أو بالعكس تقليص الأعباء بغرض زيادة الأرباح لتضليل المساهمين<sup>1</sup>.
- التأكد من أن الضرائب والرسوم متعلقة بالاستغلال وأن تكون مسددة أو مثبتة محاسبيا في انتظار التسديد ،وهي تخص الرسم على النشاط المهني TAP وحقوق الطابع DT والرسم العقاري TF غير أنه إذا

<sup>1</sup>صالح حميدانو ،مرجع سابق ،ص 78-79.

منحت فيها بعضالتخفيضات في هذه الضرائب فإن مبلغها يدخل ضمن إيرادات السنة التي تم خلالها إشعار المؤسسة.

-التحقق من عدم إدراج الأعباء غير القابلة للخصم أو التي تم تحديد سقف لها.<sup>1</sup>

## -2- حسابات النواتج (الإيرادات):

مراجعة حسابات الإيرادات يقوم المدقق الجبائي بما يلي:

-يجب إجراء عمليات المقارنة بين المبالغ الموجودة على الفواتير المرسلة والمبالغ المسجلة محاسبيا.

-يجب التحقق من أن جميع الفواتير خارج TVA مرفقة بوثائق الإثباتات الجمركية و الجبائية .

-يجب التأكد من أن نظام الفوترة الخاص بالمؤسسة يتماشى مع المتطلبات والالتزامات القانونية فيما يخص TVA.

-يجب التأكد من تسجيل جميع الإيرادات المحققة خلال الدورة.

-يجب التأكد من أن الإعانات المستلمة لا تمثل أداة مموهة أو تكملة لسعر بيع الخاضع لـ TVA.

-يجب التأكد من وجود تطابق بين المبالغ الموجودة في المحاسبة والتصريحات الجبائية.

-يجب التأكد من أن المنتجات الاستثنائية مثل تعويضات التأمين المحصلة قد تم ضمها إلى النتيجة الخاضعة للضريبة.<sup>2</sup>

## ثانيا : إجراءات تنفيذ الرقابة المحاسبية

**1: إشعار المكلف :** لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وموضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة ( 10 ) أيام إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار ، ذلك من أجل منح المكلف مدة لتحضير محاسبته ويستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة،كما يبين في وثيقة تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق واجبة الإطلاععليها،ويسلم هذا الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>-المواد (169-170-171) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup>-صالح حميدانو ،مرجع سابق ذكره ،ص 80.

<sup>3</sup>-المادة 20-مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية،2019،ص12.

## -2: سير عملية التحقيق

يمارس التحقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التحقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التحقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية والدفاتر، الأوراق الثبوتية ، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بسنوات المراقبة إلى المصلحة مع تحرير وصل بالاستلام تبقى نسخة منه لدى المصلحة ، كما يجب معاينة المخزونات وطلب جدول الحركة للسنة الموالية لعملية الرقابة مع فواتير البيع والشراء إلى غاية لحظة المعاينة ، وتتم هذه المعاينة بمحضر معاينة (محضر المعاينة ذا حجية مطلقة لا يمكن الطعن فيه إلا بالتزوير أمام مختلف جهات الطعن ) ويتم أن تكون المعاينة للمخزون في أي وقت قبل اختتام عملية التحقيق<sup>1</sup>.

ومن خلال عملية سير الملف الجبائي والوثائق المحاسبية يتم دراسة الملف الجبائي والمحاسبة دراسة شاملة حتى تمكن هذه القراءة من إعطاء نظرة عامة تمكن من تحديد الأهداف والمشاكل وكذا طريقة العمل ، ففي بادئ الأمر يقوم المحقق بمراسلة الإدارة العامة والمؤسسات التجارية والبنوك عبر الوطن والتي أثبتت المحاسبة تعاملهم معه أو وجود شك في التعامل معهم وذلك لمعرفة مدى صدق الاكتتابات والتصريحات ومدى إخفاء التعاملات ، ويكون إما بالمراسلة أو الانتقال مباشرة ، وتلتزم جميع العمومية وفق القانون وكذا المؤسسات العامة والخاصة وكل الهيئات بتقديم المعلومات وفق القانون تحت طائلة المسؤولية الشخصية والإدارية والمالية وكذا الجزائية في حالة الامتناع أو الإخفاء والتي عالجتها مختلف القوانين الجبائية والجزائية ومن أمثلة ذلك طلب كشوف الأرصدة البنكية من البنوك والتي بموجبها يلتزم البنك في حالة توطين المؤسسة بإرسال الكشوف البنكية وفي حالة عدم وجود توطين بإرسال رسالة بعدم وجود أي رصيد للمؤسسة المراقبة بالبنك تحت طائلة تحمل المسؤولية الشخصية في حالة المخالفة ، وفي المرحلة الثانية يقوم المدقق بتحديد طريقة التدقيق بخطة عمل يختار فيها إحدى الطريقتين:

➤ **الطريقة المادية** : وتكون بالمتابعة المادية لجميع حركات الأموال والمواد خلال أربع سنوات المراقبة مع إمكانية الإطلاع على السنوات المتقدمة والسنة الموالية (سنة التحقيق ) وهي طريقة صعبة لا يتم إتباعها إلا في حالة قصور الطريقة المحاسبية خصوصا أمام المؤسسات الكبرى.

➤ **الطريقة المحاسبية** : وتعتمد على مراقبة مدى صحة الاكتتابات المحاسبية وحركة الأموال والمواد في الأرصدة المحاسبية وحركتها بين الأرصدة ، ومدى مطابقتها للقانون المحاسبي المالي ، والتدقيق في كل حساب على حدى مثل ذلك شراء حساب بضاعة ومراقبة طريقة التسديد (البنك والصندوق ) ثم دخولها

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016، -2017، ص ص 14 -15.

إلى المخزون ثم خروجها من المخزون بالبيع وطريقة التسديد ومدى قيدها في حساب البنك رقم 512 على الكشوف البنكية أو مدى مطابقة الأوراق الثبوتية للتشريعات ، (مثال مراقبة صحة الدفاتر من عتم وتاريخ المحكمة عليها ومدى وجود الشطب والحشو فيها ومدى مطابقتها للإكتتاب المحاسبي أو بعبارة أخرى ممارسة أو إعادة ممارسة الرقابة العامة بالإضافة إلى التدقيق في الإكتتابات المحاسبية من حيث الشرعية الدقة ، الصحة ، الإغفالات<sup>1</sup>.

### 3- مدة التحقيق

و بعدما يحصل المحقق على المعلومات اللازمة من المصالح المعنية وتحديد طريقة العمل يقوم بتحديد مدة التحقيق التي حددها المشرع الجزائري في الفقرة 05 من المادة 20 من ق.إ.ج والتي تكون على ما يلي:

✓ ثلاثة 03 أشهر، فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيه.

✓ ستة 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها ، ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة 09 أشهر.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 21 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من ق.ض.م.ر.م.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: المرحلة الختامية (التقييم العام لمحاسبة المكلف )

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القوانين المعمول بها .

<sup>1</sup>-العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة لغور، خنشلة، 2017، ص ص 80-82.

<sup>2</sup>-عبد الباسط علي جاسم الزيبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2015، ص ص 289-290.

**-أولا: قبول المحاسبة أو رفضها :**

\*إذا تبين لإدارة الضريبة من صحة ما جاء بإقرار من بيانات ومعلومات دون إحداث أي تعديل أو تصحيح المقدمة لها من قبل المكلف بأنها صحيحة فتقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاه في التقرير للسلطة المالية .

\*وإذا تبين العكس بعدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من المعلومات حول دخله الخاضع للضريبة تلجأ إلى تقدير رقم الأعمال ويكون هذا في الحالات التالية:

1-مسك الدفاتر غير المطابقة لأحكام القانون وشروط النظام المحاسبي المالي.

2-لا تحتوي محاسبة المكلف على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .

3-تتضمن المحاسبة أخطاء أو المعلومات غير صحيحة وخطيرة ومتكررة .

وبالتالي تقوم الإدارة الضريبية إعادة تشكيل رقم الأعمال ( الدخل) اعتمادا على الأسس تحديد أرباح المكلف انطلاقا من العناصر الكمية،المقبوضات (الايرادات )،أساس الفوترة،مصاريف الانتاج ودراسة السعر .

**-ثانيا :التبليغ بالنتائج وحق الرد:**

عند الانتهاء من عملية التحقيق والتي مست أربع سنوات متقدمة في محاسبة المكلف بالضريبة ، يقوم هذا الأخير بإبلاغ المكلف بنتائج المراقبة في نهاية تحقيقه ، حيث يرسل إشعار بتبليغ النتائج في رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام وهذا بمثابة تبليغ أولي ويكون هذا الإشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته وتفسيراته خلال أجل (40)يوما لإرسالها أو إعلان قبولها لها من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وفق أحكام المواد التي تؤسس عليها،ويعد عدم الرد في هذا الأجل يعتبر بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الرد،ويجب على المدقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك بعد ما تم الرد وإعطاء تفسيرات تكميلية،وفي حالة رفض المحقق كل الملاحظات المكلف بالضريبة،ينبغي أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة

،وتكون سبب آخر لإعادة تقييم عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الاشعار الاصلي،وفي حالة القبول التصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا،ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة إذا قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ،كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

### -ثالثا: التبليغ النهائي وإقفال التحقيق

بمجرد تقديم المكلف لملاحظاته في الأجل المحدد أو بعده ،يبدأ المحقق في دراستها دراسة معمقة ودقيقة ثم تحليلها نقطة بنقطة،يتم تحرير التبليغ النهائي مباشرة وذلك من خلال بلورة نتائج الفحص والتحقيق ، ويتم إعداد التقرير في وثيقة تحتوي على جميع المعلومات التي تسمح بضمان احترام عملية التحقيق ، التقييم والحكم على النتائج المراقبة ، في النهاية يجب على المحقق إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملها التحقيق والتي تعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف والمستخرجة و المحققة معه وبالتالي يتم ختم التحقيق .

### -المطلب الثالث: دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي

التحقيق المعمق هو مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروق ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل الفعلية المحققة،مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة،أما فيما يخص الاجراءات المتبعة لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تشمل :

#### 1:الرقابة المعمقة

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلال :

<sup>1</sup> -خالد بن معتوق،الأمين ميلي،إجراءات التحقيق المحاسبي في 'طار الرقابة الجبائية،مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية،جامعة محمد بوضياف،المسيلة،2016-2017،ص 28.

1- يقوم المحقق بإجراء فحوصات للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وإعداد قائمة تمهيدية قبل نهاية كل سنة ومن قبل رئيس مفتشية الضرائب حول الأشخاص الذين قد يخضعون لمراقبة معمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم والذين ثبت عليهم استعمال طرق احتيالية.

2- التوجه من أجل سحب ملفه الجبائي إلى المكتب لمعرفة مدى احترامه للإلتزامات الجبائية، ومعرفة طبيعة المداخل وذمته المالية، ومعاينة المداخل المصرح بها مع وضعية الممتلكات وعناصر نمط معيشة المكلف.

3- البحث عن المعلومة الجبائية وفق لحق الإطلاع لدى كل الهيئات أو المؤسسات الخارجية ، أي كل الأطراف التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة.

من خلال هذه المرحلة يتم برمجة قائمة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للمراقبة الجبائية حيث ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها ، كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام ، وهذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها ، وبعدها يقوم الأعوان المراقبون المختصون بسحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمنها ، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة.

## 2: الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة )

### أولاً : اشعار المكلف بالتحقيق المعمق

يتم من خلال إرسال إشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق ، أو تسليمه له مع الإشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية بالأجل الأدنى للتحضير 15 يوم ، كما أقر المشرع الجزائري على ضرورة احتواء هذا الإشعار بالتحقيق على فترة التحقيق ، وإمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

### ثانياً : إنطلاق البحث عن المعلومة الجبائية

بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التحقيق المعمق تتم داخل مصالح الإدارة الجبائية ، وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة ، ويتم من خلال جمع المعلومات والتي تشكل دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق عن مداخل الشخص محل التحقيق ، ونظراً لتنوع المعلومات



ومصادرها يتم البحث عنها على عدة مستويات أهمها: (بطاقة وضعية ممتلكات المكلف-طلبات التوضيحات والتبريرات المكتوبة-طلبات الكشوفات الربط)، أو عن طريق التدخل في عين المكان.

### -ثالثا: مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية

لإجراء هذا النوع من التحقيق، ألزم القانون بالتنقيط بالمدة المقررة في ق.إ.ج. بحيث أنه لا يمكن أن تفوق هذه المدة سنة واحدة تحتسب من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، غير أنه تمديد الفترة وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج لفترة 30 يوم ضرورية للإدارة بغية الحصول على الكشوفات الحسابات والمعلومات لم يقدمها المكلف وتمدد الفترة إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي .

المطلب الرابع: المرحلة الختامية (التبليغ بالنتائج وإقفال الملف) والعقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

### 1: المرحلة الختامية (التبليغ بالنتائج وإقفال الملف)

تعتبر هذه آخر خطوة يقوم بها المحقق في إطار الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة والحكم عن مدى صحة ومصداقية هذه التصريحات من عدمها والتي من خلالها إذا كانت النتيجة المتوصل إليها غير مطابقة للتصريحات المكتتبه من طرفهم والتي تعبر عن وجود أخطاء وتجاوزات تدليسية وبروز المداخيل المخفية ووجود فوارق بينها وبين تصريحات المكلف ففي هذه الحالة يتم إعادة تأسيس فرض الضريبة عن طريق إجراء التقويم الثنائي أو الأحادي.

-إرسال تقريرا مفصلا يوضح فيه بنتائج التقويم المتحصل عليه بموجب رسالة موصي عليها مع الاشعار الاستلام تبين أسس فرض الضريبة بهدف تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها، و ذلك في آجال 40 يوم.

- في حالة عدم تلقي أي رد من طرفه خلال المهلة المحددة يعتبر بمثابة قبول ضمني ، أما في حالة الرد فيمكن الاستماع إليه وإعطاء التفسيرات التكميلية إذا ما طلب ذلك.

-وفي حالة إذا ما رفض المحقق كل ملاحظات المكلف ينبغي إبلاغه عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة كل التفسيرات التي يطلبها المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

-ويعد الانتهاء من إجراءات التحقيق، يقوم المدقق في الأخير بإعداد تقرير نهائي للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يحتوي على جميع المعلومات والملاحظات تم تسجيلها خلال مجريات التحقيق ويرسل نسخ منه إلى الجهات المعنية.

## 2:العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

### العقوبات الجبائية

هي عبارة عن جزاءات جبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة و قد تكون غرامات مالية ذات طابع اداري توقع من طرف الادارة ذاتها أو جزاءات جنائية تصدر من طرف المحاكم و تختلف العقوبة من قانون لآخر مضمونا و مقدارا.

### في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

#### الزيادات الجبائية:

إن أول زيادة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو بسبب نقص في التصريح أو لم يقدم في آجاله المحددة.

#### -الزيادات بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه:

هي العقوبات التي تفرض تلقائيا و بطريقة مباشرة لمخالفة اجراءات جبائية حسب ما نصت عليه المادة 192 بمضاعفة المبلغ المفروض بالنسبة 25% لتخفيض هذه الزيادة الى 10 % او 20% في حالة تقديم تصريح بعد انقضاء الأجل المحددة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- هشام لجلط، الاساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014، ص 73-75.

<sup>1</sup>- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، ص 111.

---

**-الزيادات بسبب نقص في التصريح :**

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة ، هذا ما نصت عليه المادة 193 من القانون ض. ر.م. حيث يزداد مبلغ الزيادات بزيادة الحقوق المتملص منها كالآتي:

- نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 دج.

-نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

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

-وفي حالة محاولة استعمال المناورات والطرق التدليسية تطبق الزيادات ب:

-نسبة 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه.

-نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج

**خلاصة الفصل :**

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية وما تحتويه من المضمون الشامل توصلنا في أخير على أنه عملية فحص وتقييم للمعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة كل ما يتعلق أمر بالوثائق والسجلات المحاسبية بهدف التأكد من مدى صحة وموثوقية تلك المعلومات من أجل تدقيق الوضعية الجبائية للمؤسسة وكشف المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية.

ونظرا لأهمية الرقابة الجبائية تم إنشاء عدة هياكل التنظيمية وأجهزة رقابية التي تنظم سير عملية التدقيق الجبائي و مكافحة التهرب الضريبي بخلق هياكل رقابية جديدة وكذا التنسيق بين مختلف المصالح الضريبية بمختلف مستوياتها.

لإنجاح عملية الرقابة الجبائية سعت الإدارة الضريبية من خلال الصلاحيات التي منحها القانون اختيار الموارد البشرية التي تتمتع بالخبرة و الكفاءة المهنية ،وتكليفهم بالرقابة الجبائية في إطار القوانين والإجراءات المعمول بها،في مقابل منح المكلفين الخاضعين للرقابة حقوق مقابل التزاماتهم.

من أجل مكافحة كل العمليات الغير القانونية وبطبعها التي تضر بالخزينة العمومية قام المشرع بوضع الاجراءات القانونية الردعية المنصوص عليها ومتمثلة في العقوبات الجبائية والجزائية وتطبق حسب طبيعة المخالفة من خلال ما يحتويه التقرير المدقق على النتائج التي توصل إليها أثناء أداء مهمته .

## الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لمركز  
الضرائب عين الصفراء  
ولاية النعامة

**تمهيد :**

بعد مفاهيم التي تناولنها في الجانب النظري حول التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية و كشف المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية،وجب علينا دعم هذا البحث بدراسة تطبيقية لإسقاط ما تم عرضه في جانب النظري.

تمحورت هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف جبائي لأحد مكلفين بالضريبة هدفها الكشف عن الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش.

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

\*المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب بالعين الصفراء ولاية النعامة

\*المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية حول التدقيق المحاسبي في إطار التدقيق الجبائي

**المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب العين الصفراء ولاية النعامة**

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف وما سيجري عليه من خلال مراحل وإجراءات التدقيق والمراقبة، يلزمنا أولاً إعطاء عموميات حول مكان الدراسة من خلال تقديم مركز الضرائب لولاية النعامة من خلال التعريف بها وتقديم هيكلها التنظيمي وشرح مصالحها الخاصة بها، كما سيتم عرض أهم إجراءات الرقابة الجبائية لديها.

**المطلب الأول : بطاقة التعريفية لمركز الضرائب العين الصفراء ولاية النعامة****الفرع الأول : تعريف بمركز الضرائب**

هي مصلحة تنفيذية على مستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، الموكلة إليها مهام تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم ومراقبة عملية تسيير هذه العمليات الجبائية التابعيين لمجال اختصاصه وهم:

\*المؤسسات الخاضعة للنظام الجزافي

\*المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لغرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30000000 ، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق إلى مجموع المهن الحرة، كما تختص في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق نشاطاتهم المهنية للفئة من المكلفين بالضرائب ، ومن هذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة.

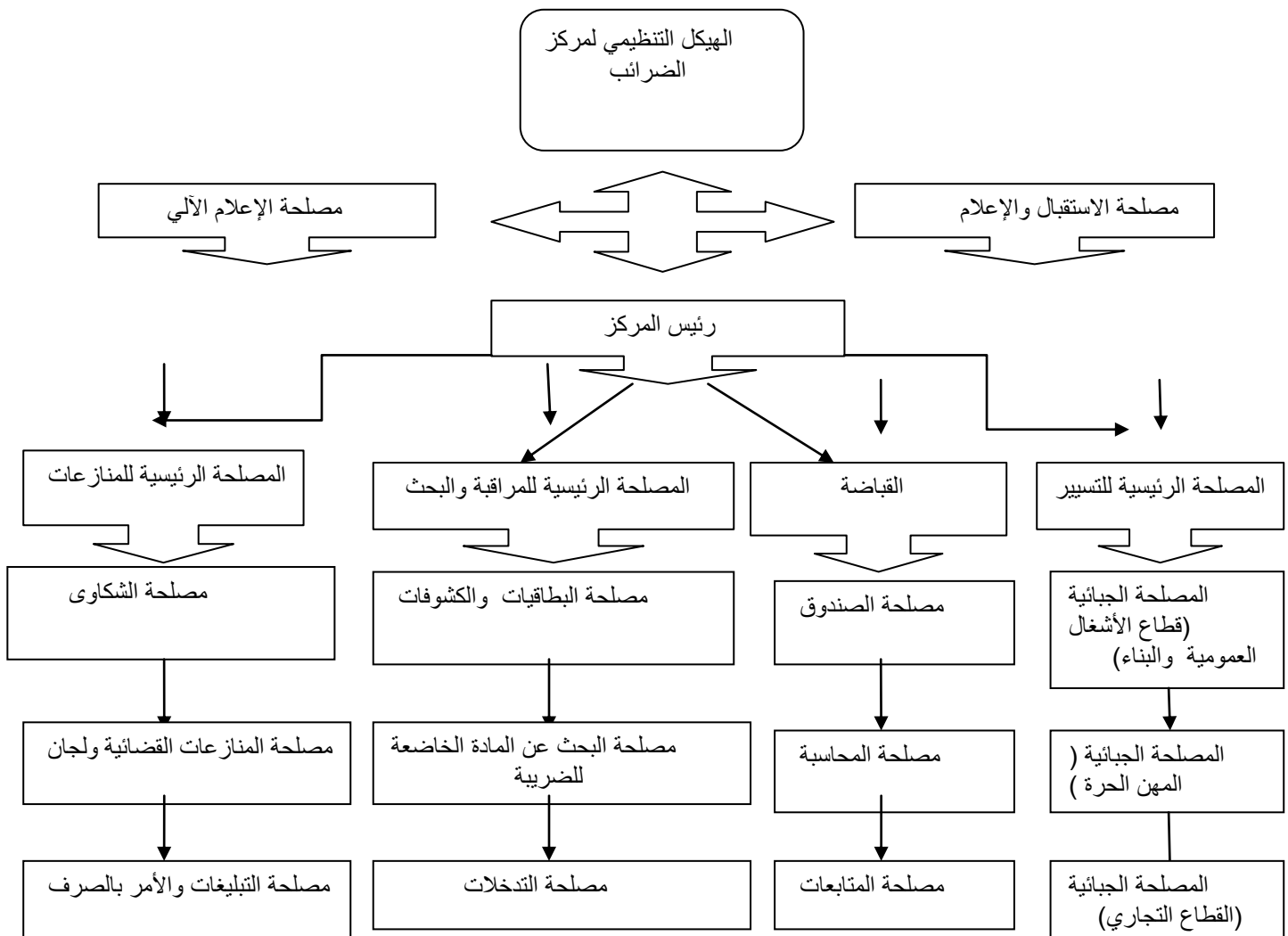
**الفرع الثاني : المهام المكلفة من قبل مركز الضرائب عين الصفراء ولاية النعامة**

يختص مركز الضرائب وفق المصالح التي تتم على مستواه وبالتالي فهو مكلف ب:

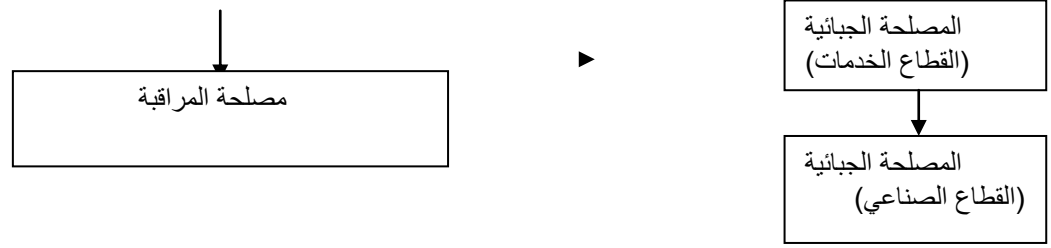
1. التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسات الأولية للاحتجاج.
2. مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

3. التكفل بتسيير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي بنسبة الضريبة الخاضعة للمديريات الكبرى بالإضافة للمهن الحرة .
  4. إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادق عليها.
  5. تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
  6. البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .
  7. إعداد إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها ودراسة الشكاوى ومعالجتها.
  8. متابعة مسائل المنازعات الإدارية والقضائية .
  9. ضمان سير حسن لمهمة استقبال وإعلام المكلفين .
- المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم 01:الهيكل التنظيمية لمديرية مركز الضرائب







المطلب الثالث : أهم الاختصاصات المكلفة على مستوى المصالح الرئيسية لمركز الضرائب

### (1) المصلحة الرئيسية للتسيير :

تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين ومراقبتها، متابعة للامتيازات الجبائية والمصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمصادقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب، كما تقوم المصلحة باقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو للمراجعة المعمقة للوضع الجبائية الإجمالية، إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات، إعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع مصالحتها المشتركة الخاصة بها وهي كالتالي :

- ✓ المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.
- ✓ المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
- ✓ المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .
- ✓ المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .
- ✓ المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

### (2) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث :

وتختص هذه المصلحة بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها من أجل استغلالها، إضافة إلى ذلك تعمل المصلحة على المراقبة والبحث باقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات للتصريحات المكتتبه من طرفهم، إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية، تضم المصلحة (04 مصالح) وهي:

- ✓ مصلحة البحث عن المادة الضريبة التي تعمل على شكل فرق مكلفة ب:
- \*إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الإطلاع .
- \*اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة .
- ✓ مصلحة البطاقات والمقارنات مكلفة ب:

\*تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بالوعاء الضريبي لمراقبتها وتحصيلها.

\*التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة.

✓ مصلحة التدخلات التي تعمل على شكل فرق وتقوم ب:

\*برمجة وإنجاز التدخلات لمزاولة التحقيق في عين المكان لكل المعاينات الضرورية للوعاء وتحصيلها .

\*إقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو مراقبتها على أساس المستندات من طرف المعلومات والاستعلامات المجمعة.

✓ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل الفرق والتكفل ب:

\*إعداد برامج المراقبة في عين المكان على أساس المستندات .

\*إعداد وضعيات إحصائية دورية مع تقييم مردودها .

**(3) المصلحة الرئيسية للمنازعات :** تكلف بدراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب والنتائج عن فرض زيادات أو غرامات أو عقوبات يقررها المركز، وكذا استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة وتضم 03 مصالح وهي :

✓ مصلحة الاحتياجات (الشكاوى) التي تعمل على

\*دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو زيادات العقوبات المحتج عليها، استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر أو التي تتعلق باقتطاع الرسم على القيمة المضافة.

\* معالجة منازعات التحصيل و دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج خاص بالأشياء المحجوزة .

✓ مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية والتي تكلف ب :

\*دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان الضرائب المباشرة أو الطعن الإعفائي .

\*تقوم بمتابعة الطعون والشكاوى مع المصالح المعنية في المديرية الضرائب .

✓ مصلحة التبليغ والأمر بالدفع والتي تقوم :

\*تبليغ القرارات لمختلف الطعون للمصالح المعنية وإلى المكلفين بالضريبة.

\*الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.

**(4) مصلحة القباضة وتكلف ب:** التسديدات التي يقوم بها المكلف بالضريبة التلقائية أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل ومسك المحاسبة المطابقة للقواعد المحاسبية وتقديم حسابات التحصيل الجبري إلى مجلس المحاسبة .

**(5) مصلحة الإستقبال والإعلام :** وتكلف تحت سلطة المركز بتنظيم استقبال المكلفين ونشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجنائية الخاصة بها، استغلال التطبيقات المعلومات وتأمينها، إحصاء حاجيات المصالح من العتاد والوازم وكذا التكفل بصيانة التجهيزات، الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

### المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية لإجراء تفتيات التدقيق الجبائي

قبل أن يتم من خلال هذا المبحث عرض دراسة الحالة الميدانية لأنواع الرقابة الجبائية لمراقبة ملف جبائي المتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يجب عرض .

**المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة (دراسة حالة لمؤسسة بيع مواد البناء وبيع الحديد)**

#### (التحقيق في المحاسبة لمؤسسة بيع مواد البناء وبيع الحديد)

حسب ما نصت عليه المادة 20 من ق.إ.ج، يعتبر التحقيق في المحاسبة المتمثل في مجموعة الإجراءات الإلزامية فيمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والمتمثلة في الرقابة على الوثائق و السجلات المحاسبية، لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية، الذين لهم رتبة مفتش على الأقل الذي تخول له مهنة ممارسة عملية التحقيق التي يراعى بها للشروط، من بينها إثبات الخدمة الفعلية بالنسبة لرتبة مفتش رئيسي لمدة (05 سنوات)، أما المفتش المركزي لمدة (03 سنوات)، الذي بدورها يقومان بعملية التحقيق في اتخاذ الاجراءات اللازمة والمستندة من قانون الإجراءات الجبائية، حسب ما نصت عليها المادة 45 بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

#### أولا : الإجراءات التحضيرية

هي أولى الاشغال التي يقوم بها العون المدقق، قبل أن يبدأ عمله والتي تنحصر في حصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للعملية التحقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف وتزويد بالمعلومات من مختلف المصادر حيث يقوم بي :

➤ سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق المتحصل عليها

➤ التعرف على هوية المكلف بالضريبة حيث تتضمن معلومات شخصية عن هويته متمثلة في الاسم واللقب والعنوان الشخصي وأخيرا طبيعة نشاطه .

➤ إرسال الإشعار الأولي للمكلف المعني بعملية التدقيق المحاسبي (التحقيق في المحاسبة)، حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية : هوية المكلف-الوضعية الجبائية للمكلف-السنوات محل التحقيق-الوثائق المعنية بالتدقيق-الأسماء المعنية بعملية التدقيق.

-هوية المكلف بالضريبة : الاسم-اللقب-عنوان شخصي .

-النشاط الممارس فيه :صاحب مؤسسة الممارس لنشاط بيع مواد البناء وبيع الحديد، الخاضع للنظام الحقيقي الذي يدفع الرسوم والضرائب المماثلة.

-السنوات محل التدقيق : (2017-2018-2019-2020).

الوثائق المعنية بالتدقيق : السجلات والدفاتر المحاسبية،التصريحات الشهرية لأرقام الأعمال،التصريحات السنوية متمثلة في الميزانية الجبائية...إلخ.

الأسماء المكلفين بالتدقيق :الأشخاص الذين تخول لهم مهمة التحقيق .

➤ وتبعا للإشعار بالتحقيق رقم .../2021/بتاريخ 06/2021/25 مسلم من طرف مديرية الضرائب للمؤسسة في 06/2021/27 مصحوبا بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، وإرسال هذا الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون وهي (10 أيام ) ، وبإمكان المكلف بالضريبة استعانة بوكيل او مستشار قانوني له من اختياره،وعلى المكلف بالضريبة خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق والدفاتر المطلوبة منه للتحقيق فيها.

➤ ارسال الاشعار بالتدقيق ،مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ،ثم تسلم الى مسير شخصيا.

#### ثانيا : الاجراءات الميدانية

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة ،يقوم المحققان سواء كان مفتش رئيسي أو مفتش مركزي والذي يمكنه اجراء التحقيقات في المحاسبة الذي تخول له مهنة ممارسة عملية التحقيق بتاريخ 01/07/2021 بالتدخل الميداني الأولي مباشرة لعملية التحقيق ، واتخاذ الاجراءات اللازمة من حق الاطلاع ، حسب ما نصت عليه المادة 45 (ق.إ.ج) ، وبعد تقديم المكلف بالضريبة لكل الوثائق المحاسبية من الدفاتر الاجبارية والثانوية مرفقة بفواتير الشراء والبيع والوثائق التبريرية لبعض

الأعباء، و بعد انقضاء المهلة القانونية المنصوص عليها بالمادة 20 فقرة 04 من ق.إ.ج، يقوم المحققان بالإجراءات التالية :

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، وإطلاع على مواعيد الاكتتاب مختلف التصريحات الدورية معنية بالعملية التدقيق، خاصة تصريحات الميزانية ولواحقها .
- نقل مباشر أصول وخصوم الميزانية، مع جدول الحسابات النتائج لسنوات محل التحقيق على غرار جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الإدارة الجبائية .
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية **G50** مملوءة من مديرية الضرائب التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها :

-رقم أعمال الخاضع للضريبة، رقم أعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة (TAP /TVA)

**ملاحظة هامة:** يقوم المحققان بدعوة المكلف بالضريبة المعني إلى الاعلان عن موافقته او تقديم ملاحظته في آجال شهر واحد (30 يوما)، في اجراء تحقيق في محاسبته لسنوات معنية للتدقيق، حسب ما نصت عليه المادة 19 (ق.إ.ج)، وبعد عدم الرد في هذا الآجال فيعتبر بمثابة قبول الضمني .

### ثالثا : نتائج التدقيق

يقوم المحققان مباشرة لعملية التحقيق واتخاذ الاجراءات الصارمة ،وذلك من خلال إعداد محضر بداية الأشغال فيما يخص المعاينة ، وبعد دراسة الوثائق المقدمة للتحقيق ،يقوم المدقق بتقديم إشعار بهدف إطلاع المكلف بالضريبة على كل النتائج المتمثلة في :

#### 1- المحاسبة من حيث الشكل : مرفوضة

نظرا لدفاتر الإجمالية (الجرد واليومية العامة ) مستحدثة أعدت لسنة 2018 مقارنة بداية نشاطها لسنة 2019 ،وهذا خلافا لما تنص عليه المواد من 09 إلى 11 من ق.ت.و المادة 65 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

#### 2- المحاسبة من حيث المضمون : مرفوضة

نظرا للأخطاء والإغفال التي تشوبها بعض الحسابات، والتي قمنا بإيجازها كما يلي :

#### 2-1 العيوب المكتشفة:

إن عملية فحص ومراقبة محاسبة مؤسستكم لسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، في شقها المتعلق ب:

#### 1-الرسم على النشاط المهني .TAP

2- الرسم على القيمة المضافة. TVA.

3 - الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية. IRG

أظهرت النقاط التالية:

**بنسبة سنة 2017:**

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية المقدر 11,250.000.00 دج ومجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقق عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات حيث إن:

\* رقم أعمال التحصيل البنكي بقدر ب 2,999.150.00 دج خارج الرسم .

\* رقم أعمال مبيعات مواد البناء بقدر ب 2,240.000.00 دج خارج الرسم

\* رقم أعمال مبيعات الحديد يقدر ب 9,940.230.00 خارج الرسم

\* الفرق = مجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقق - رقم الاعمال المصرح به في الميزانية

\* الفرق = ( 2999150 + 2240000 + 9940230 ) - 11250000

\* الفرق يقدر ب 3,929. 380.00 دج خارج الرسم

\* عدم تبرير مصاريف الكراء بقيمة 260000 دج

\* عدم تبرير مصاريف التامين بقيمة 65000 دج

\* عدم تبرير مصاريف أخري بقيمة 240000 دج

**بالنسبة سنة 2018:**

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية المقدر 14,350.000.00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات مواد البناء و مبيعات الحديد حيث إن :

\* رقم أعمال التحصيل البنكي بقدر ب 3,450.130.00 دج خارج الرسم

\* رقم أعمال مبيعات مواد البناء بقدر ب 3,895.790.00 دج خارج الرسم

\*رقم أعمال مبيعات الحديد يقدر ب 10,580.265.00 دج خارج الرسم

\*الفرق = مجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقق - رقم الاعمال المصرح به في الميزانية

\*الفرق = ( 10580265 + 3895790 + 3450130 ) - 14350000

\*الفرق يقدر ب 3,576.185.00 دج خارج الرسم .

### بالنسبة سنة 2019:

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية المقدر 16.490.760.00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات مواد البناء و مبيعات الحديد حيث إن :

\*رقم أعمال التحصيل البنكي يقدر ب 845.550.00 دج خارج الرسم

\*رقم أعمال مبيعات مواد البناء يقدر ب 2.890.600.00 دج خارج الرسم

\*رقم أعمال مبيعات الحديد يقدر ب 13.935.500.00 دج خارج الرسم

\*الفرق = مجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقق - رقم الاعمال المصرح به في الميزانية

\*الفرق = ( 13935500 + 2890600 + 845550 ) - 16490760

\*الفرق يقدر ب 1.180.890.00 دج خارج الرسم.

### بالنسبة سنة 2020 :

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية المقدر 12.115.000.00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات مواد البناء و مبيعات الحديد حيث إن :

\*رقم أعمال التحصيل البنكي يقدر ب 1.335.620.00 دج خارج الرسم

\*رقم أعمال مبيعات مواد البناء يقدر ب 1.565.935.00 دج خارج الرسم

\*رقم أعمال مبيعات الحديد يقدر ب 10.125.945.00 دج خارج الرسم

\*الفرق = مجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقق - رقم الأعمال المصرح به في الميزانية

$$*الفرق = ( 10125945 + 1565935 + 1335620 ) - 12115000$$

\*الفرق يقدر ب 912.500.00 دج خارج الرسم .

\*أعباء أخرى غير مبررة بقيمة 225000 دج

كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي موقع من طرفكم بتاريخ 2021/07/01.....

## 2-2 إجراءات التقييم :

لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية لسنوات المعنية بالتحقيق : (2017، 2018، 2019، 2020) وذلك على أساس المعلومات المستقاة من محاسبتكم ، ومن طرف الهيئات العامة والخاصة ، وكذا من حسابكم البنكي المفتوح لدى ال بنك الوطني الجزائري . رقم 00000 .وكالة النعامة.

❖ حساب الفرق في رقم الأعمال:

جدول رقم 01/01 : حساب فرق في رقم الأعمال الخاضع ل(TAP/TVA)

السنوات التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم أعمال مبيعات مواد البناء	2240000	3895790	2890600	1565935
رقم أعمال مبيعات الحديد	9940230	3895790	13935500	10125945
رقم أعمال التحصيل البنكي	2999150	3450130	845550	1335620
مجموع رقم الأعمال الغير مصرح بها	15179380	17926185	17671650	13027500
رقم الأعمال المصرح به في	11250000	14350000	16490760	12115000



				الميزانية
912500	1180890	3576185	3929380	فرق رقم الأعمال الغير المصرح به

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

### 3 - 1 سنة 2017:

مج رقم الأعمال غير المصرح به هو المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و المبيعات

مج رقم الاعمال غير المصرح به = مج رقم أعمال المبيعات + رقم أعمال التحصيلات البنكية

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 2240000 + 9940230 + 2999150

مج رقم الأعمال غير المصرح به = 15179380

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = مج رقم الأعمال غير مصرح به - رقم الأعمال المصرح به في الميزانية

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 11250000 - 15179380

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 3929380

### 3 - 2 سنة 2018:

مج رقم الأعمال غير المصرح به هو المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و المبيعات

مج رقم الاعمال غير المصرح به = مج رقم أعمال المبيعات + رقم أعمال التحصيلات البنكية

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 3895790 + 3895790 + 3450130

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 17926185

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = مج رقم الأعمال غير مصرح به - رقم الأعمال المصرح به في الميزانية

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 14350000 - 17926185

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 3576185

### 3 - 3 سنة 2019:

مج رقم الأعمال غير المصرح به هو المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و المبيعات

مج رقم الاعمال غير المصرح به = مج رقم أعمال المبيعات + رقم أعمال التحصيلات البنكية

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 845550 + 13935500 + 2890600

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 17671650

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = مج رقم الأعمال غير مصرح به - رقم الأعمال المصرح به في

الميزانية

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 16490760 - 17671650

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 1180890

### 4 - 4 سنة 2020:

مج رقم الأعمال غير المصرح به هو المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و المبيعات

مج رقم الاعمال غير المصرح به = مج رقم أعمال المبيعات + رقم أعمال التحصيلات البنكية

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 1335620 + 10125945 + 1565935

مج رقم الاعمال غير المصرح به = 13027500

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = مج رقم الأعمال غير مصرح به - رقم الأعمال المصرح به في

الميزانية

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 12115000 - 13027500

فرق رقم الأعمال الغير مصرح به = 912500

ومنه نستنتج أن الفرق الناتج عن رقم الأعمال بين مج رقم الأعمال المحصل ورقم الأعمال المصرح به

في الميزانية هو المبلغ الخاضع للضريبة

السنوات	التعيين		الفرق	
	رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقيق	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية	مدين	دائن
2017	15179380	11250000	3929380	/
2018	17926185	14350000	3576185	/
2019	17671650	16490760	1180890	/
2020	13027500	12115000	912500	/

الجدول يوضح الفرق بين رقم الأعمال المحصل عليه والمصرح في الميزانية مع تحديد أصله كان مدينا أم دائنا

❖ الرسم على القيمة المضافة :

✓ جدول إجمالي المستحقات :

جدول رقم 02-02/01 : إجمالي المستحقات القيمة المضافة (TVA)

السنة				التعيين
2020	2019	2018	2017	

13027500	17671650	17926185	15179380	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق
12115000	16490760	14350000	11250000	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة قبل التحقيق
912500	1180890	3576185	3929380	الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة
%19	%19	%19	%19	معدل الرسم
173375	224369	679475	366582	الحقوق الإجمالية
%15	%25	25%	25%	الغرامة
26006	56092	169869	91646	القيمة
199381	280461	849344	458228	المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

بعد حساب الفرق الخاضع للضريبة يتم تطبيق الرسوم واجبة الدفع والتي تخص الرسم على القيمة  
المضافة

بالنسبة السنة 2017:

معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

الحقوق الاجمالية = الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة × معدل الرسم

الحقوق الإجمالية:  $366582 = 19\% \times 3929380$

بعد حساب مبلغ الرسم يتم تطبيق عليه غرامات مالية بنسبة معينة حسب قانون الرسم على رقم الأعمال

قيمة الغرامة = الحقوق الاجمالية × معدل الغرامة

قيمة الغرامة:  $91646 = 25\% \times 366582$

المجموع : الحقوق الصافية + قيمة الغرامة

$458228 = 91646 + 366582$

**بالنسبة السنة 2018:**

معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

الحقوق الاجمالية = الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة × معدل الرسم

الحقوق الإجمالية:  $679475 = 19\% \times 3576185$

بعد حساب مبلغ الرسم يتم تطبيق عليه غرامات مالية بنسبة معينة حسب قانون الرسم على رقم الأعمال

قيمة الغرامة = الحقوق الاجمالية × معدل الغرامة

القيمة الغرامة :  $169869 = 25\% \times 679475$

المجموع :  $849344 = 169869 + 679475$

**بالنسبة السنة 2019:**

معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

الحقوق الاجمالية = الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة × معدل الرسم

الحقوق الإجمالية:  $224369 = 19\% \times 1180890$

بعد حساب مبلغ الرسم يتم تطبيق عليه غرامات مالية بنسبة معينة حسب قانون الرسم على رقم الأعمال

قيمة الغرامة = الحقوق الاجمالية × معدل الغرامة

القيمة الغرامة:  $56092 = 25\% \times 224369$

المجموع :  $280461 = 56092 + 224369$

**بالنسبة السنة 2020 :**

معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

الحقوق الاجمالية = الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة × معدل الرسم

الحقوق الإجمالية :  $173375 = 19\% \times 912500$

بعد حساب مبلغ الرسم يتم تطبيق عليه غرامات مالية بنسبة معينة حسب قانون الرسم على رقم الأعمال

قيمة الغرامة = الحقوق الاجمالية × معدل الغرامة

القيمة الغرامة :  $26006 = 15\% \times 173375$

المجموع :  $199381 = 26006 + 173375$

ومنه نستنتج أن المبلغ الخاضع للضريبة لا يحسب فقط الرسم على القيمة المضافة بل تضاف اليه

غرامات مالية بعد اكتشاف التملص الموجود في التصريحات .

ملاحظة هامة :

تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 116 من قانون الرسم على الرقم الأعمال المتملص منها

إذا كان المبلغ المطبق عليه الغرامة هي :

الحقوق TVA أقل من 50.000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه (10%) من المبلغ .

الحقوق TVA ما بين 50.000 دج و 200.000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه (15% من المبلغ

الحقوق TVA أكثر من 200.000 دج فإن نسبة الغرامة المطبق عليه (25 % ) من المبلغ

❖ الرسم على النشاط المهني :

جدول رقم 03/01 : إجمالي المستحقات الرسم على النشاط المهني (TAP)

السنة				التعيين
2020	2019	2018	2017	
13027500	17671650	17926185	15179380	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بعد التحقيق

12115000	16490760	14350000	11250000	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني قبل التحقيق G50
912500	1180890	3576185	3929380	الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني
%02	% 02	% 02	%02	معدل الرسم
18250	23618	71524	78588	الحقوق الإجمالية
%10	%10	%15	%15	الغرامة
1825	23619	10729	11788	القيمة
20075	47237	82253	90376	المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

بعد احتساب الرسم على القيمة المضافة يتم تطبيق معدل الرسم على النشاط المهني بنفس المبالغ والمعطيات السابقة .

معدل الرسم على النشاط المهني 02 %

تطبق غرامات مالية على المبلغ الناتج عن الرسم على النشاط المهني حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ومنه نستنتج أن الفرق الناتج عن رقم الأعمال الذي تم حسابه سابقا يطبق عليه معدل الرسم على النشاط المهني بالإضافة الى غرامات مالية كما طبق على معدل الرسم على القيمة المضافة .

ملاحظة : تطبيق الغرامات المنصوص عليها في مادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- ✓ أقل من 50000 تطبيق الغرامة 10 % من المبلغ
- ✓ ما بين 50000 و 200000 تطبيق الغرامة 15 % من المبلغ
- ✓ أكثر من 200000 تطبيق الغرامة 25 % من المبلغ

إن ارقام التي يتم إخضاعها لرسم القيمة المضافة TVA هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني TAP

❖ القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي :

➤ تم تطبيق نسبة ربح صافي تقدر ب: 15 % على فرق الأعمال المحصل عليه لسنوات لمحل التحقيق 2017 - 2018 - 2019 - 2020 ، إضافتها الى الارباح المصرح بها في الميزانية ، كما يبينه الجدول الآتي :

جدول رقم 01-04/01 : الربح الناتج عن رقم الاعمال

السنوات				التعيين
2020	2019	2018	2017	
912500	1180890	3576185	3929380	الفرق في رقم الأعمال
15%	15%	15%	15%	معدل الربح الناتج عن الرقم الأعمال
136875	177134	536428	589407	الربح الناتج عن الرقم الأعمال

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

معدل الربح الناتج عن رقم الأعمال يتم تحديده من طرف مديرية الضرائب بنسب مئوية معينة  
 الربح الناتج عن رقم الأعمال = الفرق في رقم الأعمال × معدل الربح الناتج عن رقم الأعمال  
 معدل الربح الناتج عن رقم الاعمال = 15%  
 ➤ تم إضافة كذلك التكاليف الغير مبررة لسنوات المعنية بالتحقيق، وإضافتها إلى الأرباح المصرح بها في الميزانية الجبائية ، كما يوضحه الجدول التالي :

جدول رقم 02-04/01 : تكاليف غير المبررة:

السنوات				التعيين
2020	2019	2018	2017	
/	/	/	260000	مصاريف الكراء
/	/	/	65000	مصاريف التأمين
225000	/	/	240000	مصاريف أخرى



225000	/	/	565000	المجموع
--------	---	---	--------	---------

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول يوضح مجموع التكاليف الغير مبررة المذكورة سابقا حسب المعطيات

➤ القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة:

ملاحظة هامة :

تم إدراج الحقوق المستحقة للضريبة لسنة 2019 حسب الجدول الضريبي المقوم من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

للقاعدة الضريبية المقدرة ب 690400 دج .

جدول رقم 01 / 04 - 03 : حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية والحقوق المستحقة :

السنة				التعيين
2020	2019	2018	2017	
940250	1190500	1235600	580600	القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها
225000	0	0	565000	التكاليف غير المبررة
136875	177134	536428	589407	الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال
1302125	1367634	1772028	1735007	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق

/	690400	/	580600	القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق
1302125	677234	1772028	1154407	الفرق في القاعدة الخاضعة
الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	النسبة المطبقة
330638	143170	488210	286322	الحقوق الاجمالية واجبة الدفع بعد التحقيق
لاشيء	114080	لاشيء	92120	الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق
330638	29090	488210	194202	الحقوق الصافية
25%	10%	25%	15%	النسب الغرامة
82660	2909	122053	29130	مبلغ الغرامة
413298	31999	610263	223332	المجموع المستحق

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

➤ كيفية حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي IRG

1/ القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق = القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها + التكاليف غير  
المبررة + الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال .

2/ القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق هي ما تم التصريح به سابقا ( الربح الخاضع للضريبة )

3/ الفرق في القاعدة الخاضعة للضريبة = القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق - القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق

4/ الحقوق الاجمالية واجبة الدفع بعد التحقيق = الفرق في القاعدة الخاضعة مطبقا عليه جدول التصاعدي بالشرائح

5/ الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيقي ما تم دفعه سابقا قبل عملية التحقيق

6/ الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق = الربح المصرح به سابقا كما يعرف بالقاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق مطبقا عليها جدول التصاعدي بالشرائح

7/ الحقوق الصافية = الحقوق الإجمالية الواجبة الدفع بعد التحقيق - الحقوق الإجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق

8/ مبلغ الغرامة = الحقوق الصافية × معدل الغرامة

9/ المجموع = الحقوق الصافية + مبلغ الغرامة

بعد حساب جميع الحقوق الصافية يتم تطبيق غرامات مالية حيث تضاف الى الحقوق واجبة الدفع حيث نتحصل في الأخير على مجموع المبلغ واجب الدفع وعلى المؤسسة أن تقوم بدفعه الى مركز الضرائب  
الجدول التصاعدي لشرائح

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 الى 360.000 دج
30%	من 360.001 الى 1.440.000 دج
35%	اكثر من 1.440.000 دج

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

جدول رقم 01 / 08 : محضر تصحيح الوضعية الجبائية :

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين

199381	280461	849344	458228	TVA
136875	177134	536428	589407	TAP
413298	31999	610263	223332	IRG

الجدول يلخص جميع المبالغ واجبة الدفع التي تخص مؤسسة بيع مواد البناء وبيع الحديد بعد تصحيح الوضعية الجبائية الخاصة بها وحساب جميع الحقوق التي ستدفعها والتي تخص الرسم على القيمة المضافة ؛ الرسم على النشاط المهني و الضريبة على الدخل الإجمالي .

#### ثانيا : التبليغ النهائي (التقويم النهائي) :

لهذا يبقى التقويم السابق على حاله و يرسل إلى المكلف من اجل تسوية وضعيته. بعد الرد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي، لم يقدم أدلة تفيد عكس ما توصل إليه المحققون وكانت موافقته على النتائج المتحصل ،لهذا يبقى التقويم السابق على حاله و يرسل إلى المكلف من اجل تسوية وضعيته.

يقوم المحققان بإدراج كل العمليات و اعادة تقويمها في جداول ضريبية حيث يقومان :

✓ارسال نسخة للمكاف بالضريبة

✓ارسال نسخة اخرى للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية

✓ارسال نسخة الى قابض الضرائب للمركز

ثم يقوم المدقق بتقديم تقرير المكثف شامل فيه جميع عمليات التحقيق للسنوات المعنية بها و بالتالي يتم ارساله للمديرية الضرائب و المديرية الجهوية بوهران

#### المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

( التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المتعلقة مساعد مدير عام بمجمع الحليب انجري بعين الصفراء لولاية النعامة.)

حسب ما تنص عليه المادة 21 من ق.إ.ج فالتحقيق المعمق هو مجموعة العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف وما بين المداخل الفعلية المحققة،وهذه العمليات تهدف إلى تحقيق ما يلي:

-التحقق من صحة المداخل المصرح بها.

-مراقبة تجانس هذه المداخل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة.

أما فيما يخص الإجراءات المتبعة لتنفيذ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهي لا تختلف كثير عن الإجراءات المتبعة في التدقيق على المحاسبة.

### 1 / مرحلة التحضيرية :

\***التعريف بالمكلف محل التحقيق** : هوية المكلف : مساعد مدير عام بمجمع الحليب انجري بعين الصفراء لولاية النعامة.

\***الوضعية الجبائية للمكلف** : النشاط الممارس فيه أي الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية.

2/ مرحلة الإجراءات سير عملية التدقيق :

1. إرسال الإشعار بالتحقيق وإعلام المكلف :

قبل البدء في عملية التدقيق الجبائي لا بد من إعلام المكلف بذلك، حيث تم إرسال إشعار بالتحقيق رقم 124 /...../...../...../...../..... مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة الذي يحقق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

هذا الإشعار يحتوي على الضرائب التي ستتم مراقبتها وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي، على أن يمنح المكلف 15 يوما كأجل للتحضير الوثائق المعنية، وهذا الإشعار ينص على ما يلي :

-السنوات محل التدقيق : (2017-2018-2019-2020).

-مدة التحقيق سنة الكاملة .

-اختيار أي الشخص كالمستشار.

-ضريبة تخص المداخل المعنية .

-الوثائق المعنية بالتدقيق مثل السجلات والدفاتر المحاسبية، التصريحات الشهرية لأرقام الأعمال، التصريحات السنوية متمثلة في الميزانية الجبائية....إلخ.

### 2.2 المعاينة ونتائج التدقيق :

بالعين الصفراء ولاية النعامة

بعد سحب الملف الجبائي خاص بالمكلف ودراسته وفحص مختلف الوثائق الذي يحتويه، يقوم المحقق بإرسال نتائج عملية التدقيق ويكون على النحو التالي :

إن التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، مما سمح بملاحظة اختلال واضح بين السيولة المستعملة و مصادر الدخل المتاحة لكم خلال السنوات المتعلقة بالتحقيق، و لذا تم تسوية وضعيتكم الجبائية تلقائيا حسب المادة 21 من ق.إ.ج بالاعتماد على تصريحاتكم الجبائية والمعلومات المحصل عليها من قبل المؤسسات و الهيئات العمومية و حسابكم الجاري البريدي البنك الفلاحة والتنمية الريفية رقم H.... وكالة النعامة كما يبينه الجدول التالي :

1.2.2 المعاينة :

جدول رقم 03 / 01 : إعداد الموازنة الشكلية للخزينة الخاصة

2020	2019	2018	2017	السنة	التعيين
10000	10000	8000	12000		مصاريف الكهرباء والغاز للمسكن
11000	9000	10000	6000		مصاريف المياه للمحل
17000	14000	15000	10000		مصاريف الهاتف
13000	42000	13000	20000		مصاريف الإيجار مسكن
33000	27000	18000	25000		مصاريف اللباس
95000	8000	65000	9000		مصاريف الأكل
38000	40000	40000	35000		مصاريف السيارة
/	/	1120550	/		شراء سيارة
1118300	1205700	1208600	1356000		مصاريف البناء
19000	15000	8000	5500		مصاريف العلاج
17000	10000	7000	/		مصاريف التمدريس
65300	41500	115300	75300		اشتراكات casnos
52200	/	41000	45000		اشتراكات cnas

89360	75465	60675	53200	الضرائب المدفوعة
164240	143235	105425	/	رصيد آخر المدة
1742400	1640900	2835550	1529960	مجموع الاستعمالات
562200	430600	530000	245650	الريح الخاضع للضريبة
125800	105430	/	/	رصيد أول المدة
688000	536030	530000	245650	مجموع المصادر
1054400	1104870	2305550	1284310	الفرق

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

بعد اعداد الموازنة الشكلية تم التفريق بين الاستعمالات والمصادر وحساب الفرق بينهم من أجل الكشف ان كانت هناك أرباح مخفية موجودة أم لا .

✓ المصادر المكونة "الإيرادات" :

جدول رقم 03 / 01-01 : المصادر المكونة

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
125800	105430	/	/	رصيد أول مدة
562200	430600	530000	245650	مداخل النشاط
688000	536030	530000	245650	مج المصادر

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول يوضح جميع الإيرادات المتعلقة بالميزانية الشكلية

مجموع الإيرادات = رصيد أول المدة + مداخل النشاط

✓ الإستعمالات المكونة :

يمثل هذا الجدول تفصيل إعادة تشكيل بعض عناصر الاستعمالات المتمثلة في الأعباء المختلفة و كذا مصاريف النمط المعيشي.

جدول رقم 03 / 01-02 : الإستعمالات المكونة

2020	2019	2018	2017	السنوات

التعيين				
رصيد آخر مدة N/12/31	164240	143235	105425	/
ضرائب المدفوعة	89360	75465	60675	53200
اشتراكات casnos	65300	41500	115300	75300
اشتراكات cnas	52200	/	41000	45000
مصاريف المدفوعة	38000	33000	33000	28000
مصاريف نمط المعيشي	1333300	1347700	2480150	1328460
المجموع	1742400	1640900	2835550	1529960

من اعداد الطالبين : اعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول يوضح جميع الاستعمالات المتمثلة في جميع الأعباء المختلفة ومصاريف النمط المعيشي

### 2.2.2 نتائج عملية التحقيق :

إن النتائج المتعلقة بفترة التحقيق تبين وجود تجاوز مجموع مصاريف الاستعمالات اكبر من مجموع المصادر فإن الفرق بينهما يعتبر ربحا مخفيا يجب زيادته إلى الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق من أجل حساب الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق كما يبيئه الجدول التالي :

جدول رقم 02 / 03 : نتائج التحقيق

السنة التعيين	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرح بها في G1	245650	530000	536030	688000
الأرباح المخفية	1284310	2305550	1104870	1054400
الربح الخاضع للضريبة على الدخل	1529960	2835550	1640900	1742400



				الإجمالي بعد التحقيق
562200	430600	530000	245650	الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق
1180200	1210300	2305550	1284310	الفرق

1/ الأرباح المصرح بها هي جميع الإيرادات

2/ الأرباح المخفية = مجموع الاستعمالات - مجموع الإيرادات ( المصادر )

3/ الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق = الأرباح المصرح بها في G1 ( الإيرادات  
( + الأرباح المخفية

4/ الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق هو الأرباح المصرح بها ( الإيرادات )

5/ الفرق = الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق - الربح الخاضع للضريبة على  
الدخل الإجمالي بعد التحقيق

السنوات المحقق فيها يتم المطالبة بالحقوق واجبة الدفع وليس الفروقات الموجودة

### 3.2.2 حقوق مستخرجة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

جدول رقم 03 / 03 : حقوق مستخرجة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

2020	2019	2018	2017	السنوات التعيين
477840	442315	860443	403486	الضريبة المستخرجة IRG

88440	62120	82000	25130	الضريبة المصرح بها IRG
389400	380195	788443	378356	الحقوق الواجبة الدفع على IRG
25%	25%	25%	25%	معدل العقوبة
97350	95049	197111	94589	مبلغ العقوبة
486750	475244	985554	472945	المبلغ الإجمالي مستحق الدفع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

1/ الضريبة المستخرجة IRG = الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقق مطبقا عليه جدول التصاعدي بالشرائح

2/ الضريبة المصرح بها IRG = الأرباح المصرح بها في G1 مطبقا عليها جدول التصاعدي بالشرائح

الحقوق واجبة الدفع على IRG = الضريبة المستخرجة IRG - الضريبة المصرح بها IRG

مبلغ العقوبة = الحقوق واجبة الدفع على IRG × معدل العقوبة

المبلغ الإجمالي مستحق الدفع = الحقوق واجبة الدفع على IRG + مبلغ العقوبة

ومنه نستنتج أن المبلغ الإجمالي مستحق الدفع هو عبارة الحقوق واجبة الدفع مضافا اليها غرامات مالية حسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعد عملية التحقق والكشف عن الأرباح المخفية .

ملاحظة هامة : تطبيق الغرامات المنصوص عليها في مادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- ✓ أقل من 50000 تطبيق الغرامة 10 % من المبلغ
  - ✓ ما بين 50000 و 200000 تطبيق الغرامة 15 % من المبلغ
  - ✓ أكثر من 200000 تطبيق الغرامة 25 % من المبلغ
- 3/ إرسال نتائج التقويم الأولية:

---

يتم إرسال نتائج التحقيق الأولية بتاريخ 2021/10/22 تحت رقم 031/627 وتم استلامها من طرف المكلف بتاريخ 2021/2/105 حيث منح المكلف الذي حقق في وضعيته مدة 40 يوماً لتقديم ملاحظاته و تبريراته ، حسب ما تملكه قوانين الضرائب المباشرة.

**4/ رد المكلف:** كان رد المكلف بتاريخ 2021/12/01 و بعد دراسة الملاحظات المقدمة من طرفه اتضح انه لم يقدم أي تبرير يمكن أخذه بعين الاعتبار.

- **التبليغ النهائي:** لقد تم الحفاظ على النتائج المراسلة في التبليغ الأولي و بالتالي تم إرسال التبليغ النهائي و هذا بتاريخ 2021/12/06.

---

**خلاصة الفصل :**

توصلنا في الأخير أن التدقيق المحاسبي يعد من بين أغراض الرقابة الجبائية في يد الإدارة الجبائية ، باعتباره وسيلة من وسائل هامة لكشف المناورات التديسية والإغفالات الضريبية التي تكون على مستوى الملفات الجبائية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية التي تتم عبر هياكله التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء التحقيق التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي الذي يكون وفق إجراءات ونصوص تنظيمية وقانونية يحددها المشرع الجبائي.

من خلال النتائج المتحصل عليها أثناء التحقيق، تسعى من وراءها الرقابة الجبائية لعلاج هذه الظاهرة وتقليل من حدتها دون قضاء عليها وذلك من خلال تطبيق العقوبات المترتبة عن كل المخالفة بإضافة إلى جزاءات جنائية تصدر من طرف المحاكم ، وتختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدرا.

الخاتمة العامة

**الخاتمة العامة**

من خلال عرضنا لدراستنا للفصل الثالث وما يتضمنه من دراسة تطبيقية متمثلة في حالتين قمنا بها في مركز الضرائب عين الصفراء ولاية النعامة ، عندما قمنا بإسقاط موضوعنا الذي تمحور حول مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية الذي تم اختياره خضعت للتحقيق وفق كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل في الوضعية الجبائية اتضح لنا بأنهم من بين الأغراض الرقابة الجبائية في يد الإدارة الجبائية لتصدي لكل طرق غير شرعية والاغفالات التي يمارسها المكلفين ومكافحة كل عمليات غير قانونية التي تكون على مستوى الملفات الجبائية وكافة إجراءات تنفيذها وتقييمها من قبل مديرية الفرعية للبحث والرقابة الجبائية لعملية للتدقيق ، وذلك بغية لإجابة عن الإشكالية الرئيسية التي طرحناها في بداية أمر وكذلك اختبار صحة الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها عند الدراسة .

-اختبار صحة الفرضيات :

**بالنسبة الفرضية الأولى :**

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها ، توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي في إطار برنامج الرقابة الجبائية في برمجة الملفات الجبائية وتشخيصها التي تتم بواسطة أغراضه الجبائية سواء كانت عن طريق التحقيق في المحاسبة و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ، والتي يتم أساسهم إعادة تقييم الوعاء الضريبي ، والتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي ، وهذه ما تؤكد الفرضية الأولى والذي محتواها " يستخدم التدقيق المحاسبي في فحص ملفات جبائية وتشخيصها من قبل أغراضه الجبائية إما عن طريق :

✓ تحقيق في المحاسبة

✓ تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة .

**بالنسبة الفرضية الثانية :**

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها ، توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي أداة مهمة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي باعتباره وسيلة من الوسائل الهامة في الكشف عن كل الاختلاسات التدليسية والتجاوزات المحاسبية وذلك من خلال فحص مدى صحة و مصداقية كل التصريحات والوثائق المحاسبية التي تحتويها الملفات الجبائية ."

**بالنسبة الفرضية الثالثة :**

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها ، توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يعمل على تحسين مردود التحصيل الضريبي عن طريق الرقابة المحاسبية و الكشف عن التهرب الضريبي الناتج عن تزوير

الوثائق و المعلومات ، حيث تهدف كل هذه الأعمال الغير قانونية الى عقوبات وغرامات مالية ومكافحتها بشتى الطرق الوسائل ، وهذا من أجل حماية وتمويل الخزينة العمومية .

#### -النتائج المتوصل إليها :

بعد عرضنا لمختلف محاور الدراسة في معالجة مضمون الإشكالية الرئيسية وكذا اختبار صحة الفرضيات توصلنا إلى أهم النتائج وهي كالتالي:

- ✓ يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة سلبية ازداد انتشارها في الآونة الأخيرة نتيجة للثغرات التي يسلكها المكلف لتهرب من سداد التزاماته الضريبية بسبب لعدم فاعلية النظام الضريبي وتغير مستمر في قوانين وتشريعات الجبائية المعمول بها .
- ✓ عدم وجود تناسق بين الإدارة الجبائية والمكلفين أي غياب الوعي الجبائي وعدم ثقة المكلفين بالنظام الضريبي و انتشار عديد من أوجه الفساد وهو فساد الإداري .
- ✓ يؤدي التدقيق المحاسبي دورا هاما في كشف عن مواطن التهرب الضريبي بفضل إسهاماته الجبائية للكشف عن المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية التي تكون على مستوى الملفات الجبائية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم من قبل الرقابة الجبائية لوصول لأهداف المرجوة .
- ✓ إن نجاعة وفاعلية تقنيات التدقيق المحاسبي لأغراض الجبائية ليست فعالة بقدر كافي للحد من محدودية ظاهرة التهرب الضريبي بصفة نهائية .
- ✓ الوعي الجبائي للمكلف بالضريبة من العوامل المساعدة في تسهيل عملية الرقابة الجبائية .
- ✓ قبل قيام بأي إجراء بالتحقيق يتم انتقاء ملفات الجبائية للمكلفين من خلال البرنامج السنوي للتدقيق يتم على أساسه دراسة الوضعية الجبائية للمكلف ،و إعادة التقييم التحصيل الضريبي .

#### -الاقتراحات :

- ✓ تخفيض الضغط الضريبي بما يسمح للمكلف بعدم التهرب الضريبي من دفع الضرائب ،وتقديم تحفيظات جبائية للمكلفين بالضريبة الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية .
- ✓ تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا و اجتماعيا ،وذلك لتفادي لإغراقات المادية أي فساد الإداري.
- ✓ العمل على نشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع باستمرار.
- ✓ تبسيط عملية الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي وسعي على استقرار قوانين وتشريعات جبائية .

✓ التنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع  
المكلفين عن التهرب الضريبي.



## قائمة المراجع

# قائمة المراجع

أولا : باللغة العربية

## 1: الكتب

- 1-حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ،مكتبة دارالثقافة،الأردن، 1991
- 2-عبدالرحمان الصباح،مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح،دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن، 1991
- 3-من ورأ وسرير،محمد حمو،محاضر اتقي جباية لمؤسسات مع تمارين محلولة ، مكتبة الشركة الجزائرية ، الطبعة الأولى،بوداود، 2009
- 4- حامد عبد المجيد دراز النظام الضريبي -الدار الجامعة - الإسكندرية 1999
- 5- عبدالمنعم محمود، عيسا أبوظيل، المراجعة أصولها العملية والعلمية، دار - النهضة العربية، القاهرة، 1967
- 6- محمد الفيومي، عوضليب، المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية. 1998
- 7- حسين القاضي مراجعة الحسابات , الطبعة الثانية منشورات الجامعة دمشق 1993/1994
- 8- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية. 2004
- 9- الدكتور بوخفص رواني : مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق بعنوان التدقيق المالي و المحاسبي دروس نظرية جامعة غرداية 2017/2018
- 10- زرق ابو زيد الشحنة تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية - الطبعة الأولى دار النشر وائل للنشر 2015
- 11- زهير عيسى معاير -تدقيق الحسابات - الإجراءات العملية - الطبعة الأولى -دار البداية ناشرون وموزعون 2015
- 12- الدكتور رواني بوخفص -جامعة غرداية -قسم العلوم الماية و المحاسبة -موضوع التدقيق المحاسبي درس نظري 2017/2018
- 13- محمد عباس الحجازي المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية مكتبة عين شمس بالقاهرة 1981
- 14- محمود السيد الناغي المراجعة إطار النظرية و الممارسة الطبعة الثانية مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة بمصر 1992
- 15- أحمد نور الدين :التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية دار الحنان للنشر و التوزيع 2015

- 16- عبدالعالي محمدي ،مداخلة بعنوان :دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري،الملتقى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري ، يومي 06 - 07ماي 2012 ،جامعة الجزائر
- 17- أحمد قايد نورالدين ،التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية ،دار الجنان للنشر والتوزيع ،ط 1،المملكة الأردنية الهاشمية، 2015
- 18- رأف تسلامة محمود و احمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات , علم الحسابات , دار المسير عمان الأردن 2011
- 19-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي،التشريع الضريبي،الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،201

## 2 : المجالات والمقالات

- 1- إبراهيم شاهين ،المحاسبة و المراجعة كمهنة متقدمة ,مجلة المحاسبون ,العدد الرابع ,الكويت 1990
- 2-يحي سعدي،الجيلالي بلواضح،فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي،دراسة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012،مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،العدد2014،12،ص54 نقلا عن:
- عبد المنعم فوزي-عبد المنعم فوزي،المالية العامة والسياسة المالية ،دار النهضة العربية دون طبعة ،مصر،1972.

## 3 : المذكرات و الاطروحات

- 1- لياس قلاب ذبيح مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة 2010/2011
- 2-عبدالقادر مرعاد،التحقيق الجبائي كأداة للحد منالتهرب بالضريبي بمذكرة ماستر
- 3- سالم إكرام جامعة أم البواقي لنيل شهادة ماستر أكاديمي عنوان دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية 2018/2019
- 4-بوربيع موسى وعيروج طارق جامعة جيجل مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة 2019/2020
- 5-رضا خلاصي،تحليل ظاهرة الغش الجبائي،دراسة حالة الجزائر في 1991-2002،أطروحة مقدمة ليل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،2007-2008

- 6- غولة لطيفة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية "الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 7- قميدة اسيا، اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة
- 8- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004
- 9- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011-2012
- 10- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2006-2009
- 11- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2013-2014
- 12- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002
- 13- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016
- 14- صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012
- 15- فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017
- 16- العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة لغور، خنشلة، 2017
- 17- خالد بن معتوق، الأمين ميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017
- 18- هشام لجلط، الاساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014
- 19- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.

#### 4 : القوانين والتشريعات و التعليمات

- 1- قانونا لإجراء اتالجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2020،
- 2 - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 174
- 3 قانونا لإجراء اتالجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021
- 4 - الجريدة الرسمية رقم 30 المؤرخة في 2011/06/01
- 5 - الجريد الرسمية العدد 43 لسنة 2010
- 6 - القانون التجاري 2007
- 7- الجريدة الرسمية رقم 42 سنة 2010

## قائمة الملاحق

التغيرات التي يتم اجراءها على صافي الربح الناتج عن المحاسبة

**MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE**

NATURE DES MODIFICATIONS	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	OBSERVATIONS
	vérifié	vérifié	vérifié	vérifié	
<p>Rajustement du bénéfice brut</p> <p>Prélèvement et dépense personnelle</p> <p>Commissions</p> <p>Intérêts et fonds propres</p> <p>Intérêts des comptes courants</p> <p>Réserves</p>					
<p><b>Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles</b></p>					
<p><b>Amortissements exagérés</b></p> <p>Fonds de commerce</p> <p>Brevets, concessions</p> <p>Terrains</p> <p>Bâtimens</p> <p>Matériel</p>					







**A/ GENERALITES**

1. **Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée :**

- Forme juridique :
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Designation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
  - Associé Majoritaire :
  - Associé Minoritaire :
  - Non Associé :
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales : .....

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :







وزارة المالية

مديرية الضرائب

## RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المهنة  
للرقابة الإحصائية

CONCERNANT

بلدية

M

Rue

N°

ENAG - U.L.C. - Algérie (2008)

DESIGNATION DES COMPTES	DU		DU		DU		OBSERVATIONS
	AU	2	AU	3	AU	4	
CREDIT { Vente de marchandises ... DEBIT { Marchandises consommées ... BENEFICE BRUT (crédit - débit) ... (1) POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices bruts} \times 100}{\text{ventes}}$							
CREDIT { Production vendue ... Production stockée ... Production de l'Entrep. pour elle-même ... Prestations fournies ... Transfert de change de production ... TOTAL DU CREDIT							
DEBIT { Matières et fournitures consommées ... Services ...							

<p style="text-align: center;">DIMINUTIONS</p>	TOTAL DES AUGMENTATIONS										
TOTAL DES DIMINUTIONS											
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS      } en plus ET LES DIMINUTIONS      } en moins											
BENEFICE NET REEL											
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net x 100}}{\text{C.A. Total reconstitué}}$											
Application de l'article 18 du code des Impôts Directs et Taxes assimilées											
Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	Ex.	
TOTAL à retrancher du bénéfice net ci-dessus											
BENEFICE IMPOSABLE											

**B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE**  
**(Direction régionale des impôts)**

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts .....

4°/ Réponse de la direction des impôts de Wilaya .....

5°/ Décision proposée par la D.R.I. ....





ورقة استكمال عملية التحقيق

Envoyer par message

Envoyer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C.V. 24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux  
de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité

Avis de vérification N° ..... du.

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

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

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

اشعار تدقيق المحاسبة

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

المصالح العامة للضرائب  
المصالح العامة للإيرادات المالية والضريبة

Référence N° 401/2022

Lettre avec  
A.R  
N°

أيسم وليقة المتعلق  
التصنيفات  
معلومات

التاريخ Le 22/06/2022

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre <sup>المقر المحاسبي</sup> le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

171 X cachet en creux de l'administration

اشعار بالتعديل النهائي بعد التدقيق المحاسبي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSوزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Lc

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs



الاشعار بالتعديل بعد التحقيق المحاسبي

Envoier par messagerie

RECEVUE

21.01.2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.

N°

A  
الاشعار بالتعديل بعد التحقيق المحاسبي

Le

**Notification de Redressement  
Suite à la vérification de comptabilité**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2015, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés: TP - TVA IRGIS - IAGIS + TVA et autres.

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

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

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

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

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

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

**Chef de brigade**

**Nom, prénom et grade  
des vérificateurs**



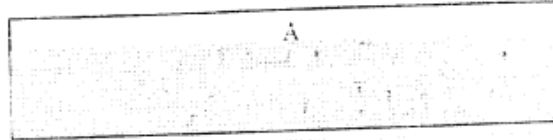
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

MINISTERE DES FINANCES  
 DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
 المديرية العامة للضرائب  
 مركز الضرائب العامة

Référence N°: 116/2012

Lettre avec  
 A.R. N°



**MISE EN DEMEURE**

Par avis de vérification de comptabilité N° 45 du 22/06/2012 dont vous avez accusé réception le 27/06/2012 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° 100 du 28/06/2012 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 [Nom] l'assurance de ma considération distinguée.

Nom, prénom et grade  
 des vérificateurs

التذكير بأحكام ضريبية معينة



### **Rappel de certaines dispositions fiscales**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Important !**

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

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

محضر إقرار عدم تقديم المستندات المحاسبية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

CENTRE DES IMPOTS NAAMA

مركز الضرائب النعامة

N° 1964/2015

Le

Procès Verbal de Constat de  
Défaut de Présentation des Documents Comptables

Nous soussigné(s),  
certifions avoir informé,  
en sa qualité de \_\_\_\_\_ de la  
vérification de \_\_\_\_\_ par l'avis de vérification n° \_\_\_\_\_ reçu  
le \_\_\_\_\_

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué :

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de  
présentation des documents comptables à Mr \_\_\_\_\_

Fait à \_\_\_\_\_ le \_\_\_\_\_ à \_\_\_\_\_ Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son  
représentant légal (1)

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(1) Mention doit être portée sur le PV en cas de refus de signature.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 23

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

03/10/22  
574061

Fiche de début des travaux  
de Vérification

NAAMA

le 22/11/22

Numero de l'affaire 03/10/22

Numéro d'identification Fiscale.

Nom/ Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel

Avis de vérification N° 40/10/22

du 22/10/22

Remis-le.....

Période à vérifier du 01/01/2018 au 31/12/2021

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires

22/10/2022

Date du contrôle inopiné (1).....

/

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond)

03/10/2022

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

محضر الاكتشاف





Envoyer par messagerie

Formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 40 / 2022

Lettre avec  
A.R.  
N°

A  
المرجع  
الرقم  
التاريخ

السابع  
Le 22/01/2022

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre domicile le [ ] à [ ] H, à l'effet de vérifier au titre des exercices [ ] l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

111 - À COPIER EN FUS BA CONTRÔLE INDIVIDUEL



## التذكير بأحكام ضريبة معينة

### Rappel de certaines dispositions fiscales

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **Important !**

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

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