



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 :

إسهامات التدقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

دراسة حالة المركز الضرائب

-بولاية سعيدة-

تحت إشراف: أ. صرصار فاطمة زهراء

من إعداد :

➤ زلوي زواوي

➤ مولاي محمد عبد الرؤوف

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ : مهدي عمر.....الدرجة العلمية/رئيسا

الأستاذة : صرصار فاطمة زهراء.....الدرجة العلمية/مشرقا

الأستاذة : نزعي فاطيمة زهرة.....الدرجة العلمية/مناقشا

السنة الدراسية: 2019 / 2020



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 فنبيض 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 هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني أخي محمد وأخواتي "فاطيمة*أمينة*خديجة*مريم" الذي كانوا وراء كل خطوة أخطيها في طريق العلم، إلى بلسم روحي وحياتي براعم "أيمن عبد النور*محمد*أنفال*كوثر" حفظهم الله ورعاهم ورزقهم بالصحة والأمان.

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما عليا "بلمهدي حسبية*مولاي محمد عبدالرؤوف و لحسن وحسين "رمز الوفاء والمحبة، أشكرهم على مساعدة قيمة.

إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يسقط من قلبي.

زاوي زاوي

إهداء

بادئ ذي بدء نحمد الله سبحانه وتعالى الذي منى علينا

وأمدنا بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل المتواضع،

فاهدي ثمرة جهدي الى:

الى ملاكي في الحياة، الى معنى الحب والحنان والتقاني، 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 كلله 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 {الوالدي العزيز} اطال الله عمره.

الى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة اخواتي، الى كل من يحمل لقب مولاي.

الى اصدقاء ورفقاء دربي ومشواري الدراسي مومن محمد ، جغيبيل الشيخ ، علاء الدين و محمد و مصعب و
اسلام و عمر ... الخ

الى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم منكرتي .

مولاي محمد عبد الرؤوف

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

"صرصار فاطمة زهراء" الذي لولا نصائحها وإرشاداتها لما تم هذا العمل.

كما أشكر جزيل الشكر والعرفان

"حميدي محمد" الذي كان سندي أول في تشجيعي ومساعدتي على إتمام هذا العمل المتواضع

كما أتقدم بالشكر الخالص لكل الموظفين في المصلحة الضرائب لولاية سعيدة... إلخ

وتشجيعنا . كما نشكر كل الشكر للآنسة بشرى و بلاقرع شيخ التي قدموا لنا يد مساعدة

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

لذكرهم

ملخص :

تهدف هذه الدراسة الى ابراز اسهامات التدقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال اكتشاف المخالفات والتجاوزات والاعمال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة اثناء تقديم التصريحات الخاصة بمداخيهم الحقيقية.

لمعالجة هذا الموضوع تبيننا دراسة تطبيقية حول التدقيق المحاسبي لثلاث حالات ما لمكلفين بالضريبة المشكوك فيهم بمركز الضرائب لولاية سعيدة، تخص كل من التحقيق المصوب والتحقيق في الوضعية الجبائية لشاملة واخيرا التحقيق المحاسبي الذي هو لموضوعنا.

الترجمة باللغة الفرنسية :

كلمات مفتاحية : التدقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، التحقيق الجبائي، التحقيق المصوب .

: Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence les apports de l'audit comptable pour réduire le phénomène d'évasion fiscale, en découvrant les violations, abus et actes frauduleux commis par les contribuables tout en soumettant des déclarations de leurs revenus réels.

Pour traiter ce sujet, nous avons adopté une étude appliquée sur l'audit comptable de trois cas de contribuables douteux au Centre fiscal de Saida. Concernant à la fois l'enquête corrigée et l'enquête complète de la situation fiscale, et enfin l'enquête comptable

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة المختصرات
ا-ب-ج	مقدمة عامة
6	الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي
7	المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي
7	المطلب الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته
9	المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي
11	المطلب الثالث : المعايير التدقيق المحاسبي
13	المطلب الرابع : مبادئ التدقيق المحاسبي
15	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي
15	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي و اسبابه
17	المطلب الثاني : اشكال التهرب الضريبي
17	المطلب الثالث : اثار التهرب الضريبي
18	المطلب الرابع : اساليب التهرب الضريبي
20	خلاصة الفصل الأول :

22	الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي
23	المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي
23	المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي
24	المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي
28	المطلب الثالث : الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء التحقيق الجبائي
32	المطلب الرابع : الالتزامات المكلفين بالضريبة
34	المبحث الثاني : آليات الكشف عن التهرب الضريبي
34	المطلب الأول : دور التحقيق المحاسبي في الكشف عن التهرب الضريبي
47	المطلب الثاني : دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي
49	المطلب الثالث : دور التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة في الكشف عن التهرب الضريبي
51	المطلب الرابع : العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي
56	خلاصة الفصل الثاني :
58	الفصل الثالث : دراسة حالة تطبيقية *مركز مديرية الضرائب لولاية سعيدة *
59	المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة
59	المطلب الأول : بطاقة التعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة
60	المطلب الثاني : هيكل تنظيمي لمركز الضرائب
61	المطلب الثالث : أهم اختصاصات المكلفة على مستوى مصالحها الرئيسية لمركز الضرائب
63	المبحث الثاني : دراسة تطبيقية للإجراء تقنيات التدقيق الجبائي
63	المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة
81	المطلب الثاني : التحقيق المصوب
87	المطلب الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
94	خلاصة الفصل الثالث :
96	خاتمة عامة
	قائمة المصادر و المراجع
	الملاحق
	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
68	حساب فرق في رقم الأعمال الخاضع ل TVA / TAP	1
70	رسوم مستردة على مشتريات	2
70	إجمالي مستحقات القيمة المضافة (TVA)	3
73	إجمالي مستحقات رسم على نشاط المهني (TAP)	4
74	ربح ناتج عن فرق رقم الأعمال	5
74	تكاليف غير مبررة	6
75	حساب قاعدة خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG	7
78	الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور IRG/s	8
79	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	9
80	الرسم شبه جبائي	10
80	محضر تصحيح الوضعية الجبائية	11
84	حساب رقم الأعمال الجديد	12
84	التكاليف غير مبررة	13
85	حساب قاعدة الخاضعة لضريبة على الدخل الإجمالي IRG	14
86	الأرباح المصرح بها في نموذج G1	15
86	الرسم شبه جبائي	16
87	محضر تسوية الوضعية الجبائية	17
89	إعداد الموازنة شكلية لخزينة الخاصة	18
90	مصادر مكونة	19
90	الإستعمالات مكونة	20
91	نتائج التحقيق	21
92	حقوق مستخرجة عن الدخل الإجمالي IRG	22

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
25	شكل توضيحي الرقابة على الوثائق	01
28	انواع التدقيق الجبائي	02
60	هيكل التنظيمي للمديرية المركز الضرائب	03

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم
104	بطاقة انطلاق عملية التحقيق	01
105	إشعار المراقبة في المحاسبة	02
106	بطاقة المراقبة	03
107	كشف في المحاسبة	04
109	تقرير التحقيق في المحاسبة	05
111	إشعار بإعادة تقويم في المحاسبة	06
112	تبلغ نهائي	07
113	محضر المعاينة	08
114	إشعار بدفع المستحقات الواجبة الدفع	09
115	بطاقة نهاية التحقيق	10
116	جدول الفردي للمكلف بالضريبة	11

قائمة المصطلحات والمختصرات

D.G.I	Direction générale des impôts	مديرية العامة للضرائب
D.G.E	Direction des grandes enterprise	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
I.R.C.M	L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers	الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
T.F	Taxe foncière	الرسم العقاري
V.C	Vérification de comptabilité	التحقيق المحاسبي
V.P	Vérification ponctuelle	التحقيق المصوب
V.A.S.F.E	Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
H.T	Hors taxe	خارج الرسم
T.T.C	Toutes taxes comprises	متضمن الرسم

مقدمة عامة

مقدمة عامة

إن تزايد النفقات العامة وتفاقمها في أي دولة ما يؤثر سلبا على اقتصادها الوطني مما يجعلها تعمل على إيجاد مصادر تمويل جديدة ، من بينها الجزائر التي تعتبر من الدول النامية والمصدرة للبتروول والتي تراجعت مداخيلها على نحو فاق كل التوقعات نتيجة الانهيار المتتالي لأسعار النفط الذي أوقع ميزانيتها في عجز دائم نتيجة فقدانها لمبالغ ضخمة.

بعد إدراك الدولة للخطر الذي قد ينجم عن هذا النوع من المشاكل الاقتصادية، كان لا بد لها من تبني سياسات مالية تركز على تعبئة مواردها محلية، والبحث عن أفضل الوسائل للتخفيف من حدة هذه الأزمات، وتعتبر الإيرادات الجبائية من بين أهم المداخل التي تعتمد عليها الدولة بهدف تجنبها اللجوء إلى القروض باعتبارها أهم مورد يجلب التدفقات المالية إلى الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات، من بينها الضريبة التي تعتبر، وإحدى أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية.

قام المشرع الجزائري على هذا أساس ببناء نظام جبائي متكامل باعتباره نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، وبعد ذلك تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الاحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة ونظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفعها ذلك سبب راجع إلى وجود فئة من المكلفين الذين يلجئون إلى بعض الأعمال التدلّيسية بهدف التخلّص من الأعباء الضريبية لعدم قناعتهم بها وإحساسهم بثقلها والقيام بتصريحات كاذبة، وهذا ما يسمى بالظاهرة التهرب الضريبي .

يعتبر التدقيق المحاسبي في إطار النظام الجبائي من بين أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مكافحة قضايا التهرب الضريبي والتّصدي له أو على أقلّ التقليل من حدّته لتفادي تفاقم آثاره الوخيمة ، حيث يعتبر أحد أهم الوسائل الرقابية الوقائية والردعية في آن واحد نظرا لأهميته البالغة ، الذي يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة والوثائق المرافقة لها من أجل التأكد من صحتها وإعادة تقييمها بهدف تحسين وتطهير الملفات الجبائية من كل التجاوزات المستعملة من طرفهم والتي تعود سلبا على التحصيل الضريبي.

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

- هل يساهم التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي؟

و حتى نتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ، ارتأينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

➤ ما هو إطار المفاهيم أساسية للتدقيق المحاسبي ؟

➤ ما المقصود بظاهرة التهرب الضريبي؟

مقدمة عامة

➤ كيف يتم الكشف عن كل التدليسات والتجاوزات المحاسبية من قبل مدقق المحاسبي جراء التهرب الضريبي؟

❖ الفرضيات :

➤ يساهم التدقيق المحاسبي في الكشف عن كل الاختلاسات التدليسية والتجاوزات المحاسبية وذلك من خلال فحص مدى صحة و مصداقية كل التصريحات والوثائق المحاسبية التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

➤ يستخدم التدقيق المحاسبي في فحص ملفات جبائية وتشخيصها من قبل أغراضه الجبائية إما عن طريق :

✓ تحقيق في المحاسبة

✓ تحقيق المصوب .

✓ تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة .

❖ أهمية البحث :

تكم أهمية موضوع البحث إلى إبراز الدور فعال الذي يؤديه التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال فرض الرقابة وفحص مدى مصداقية كافة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، وما يمكن أن ينتج عنه من اكتشاف بعض الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات ، مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الآفة بشتى السبل والوسائل المتاحة كالعقوبات والجزاءات وغيرها من ذلك وتحقيق مبدأ العدالة في تحمل العبء وتمويل الخزينة.

❖ أهداف الدراسة :

تتمثل أهداف الموضوع التي تناولنها فيما يلي :

➤ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتوضيح الآثار الناتجة عنها .

➤ تسليط الضوء على المضمون الشامل لتدقيق المحاسبي.

➤ إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي ومدى مساهمته في إطار الرقابة الجبائية للكشف عن كل الأخطاء والتجاوزات المحاسبية في التصريحات الجبائية مقدمة إليهم.

❖ أسباب اختيار الموضوع :

➤ الأسباب الموضوعية:

✓ محاولة تطرق إلى موضوع التدقيق المحاسبي الذي يعد أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية .

✓ تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، الذي يعتبر موضوع الذي يشكل خطرا على التنمية الاقتصادية بأخص الخزينة العمومية.

- **الأسباب الذاتية :**
- ✓ ملائمة الموضوع مع التخصص.
- ✓ الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع.
- ❖ **حدود البحث :**
- الإطار المكاني :انحصرت دراستنا على النظام الجبائي وما يتضمنه من الأغراض الجبائية الرقابية لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ولقد تمت الدراسة التطبيقية بمديرية مصلحة الضرائب لولاية سعيدة.
- الإطار الزمني : سنوات الدراسة تمثلت في 2014-2015-2016-2017
- ❖ **المنهج المتبع :** حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتهرب الضريبي ،والتدقيق المحاسبي في الجانب النظري و ثم على المنهج التحليلي للقيام بدراسة تطبيقية "دراسة حالة"
- ❖ **صعوبات البحث**
- من الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بالبحث هي:
 - ✓ قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر .
 - ✓ قلة المراجع والكتب التي تتناول التدقيق المحاسبي و التهرب الضريبي.
 - ✓ عدم استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث التشريع،الهيكل والإجراءات الجبائية.
 - ✓ عدم كفاية البيانات والمعلومات الدقيقة اللازم توفرها وصعوبة حصول عليها لإجراء الدراسة.
- ❖ **الدراسات السابقة :**
- ✓ تبوكيوت فاطمة ، سماعيلي زهية ، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي ،دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بومرداس ،مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر ،تخصص محاسبة وجباية معمقة ،جامعة بومرداس ،دفعة جوان 2017 لسنة 2016/2017 توصلت إلى أن التحقيق المحاسبي يؤدي دورا فعالا في اكتشاف مواطن الغش والتهرب الضريبي وتحقيق مداخيل إضافية لخزينة العمومية .
- ✓ رميسة حجام ،دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي ،دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية أم البواقي ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة أم البواقي لسنة 2018/2019 توصلت إلى أن التدقيق المحاسبي يعتبر أهم وسائل للرقابة الجبائية ،في مكافحة لكل اختلاسات والعمليات غير المشروعة على المستوى التصريحات الجبائية .
- ✓ سعدي أحلام ، التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي ،دراسة حالة بمديرية الضرائب لمصلحة فرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة ،جامعة المسيلة ،لسنة 2014/2015 توصلت إلى أن

مقدمة عامة

التدقيق الجبائي يعتبر إجراء ردعياً في مكافحة التهرب الضريبي ولكن ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والمكلف أدى إلى حدوث غياب الوعي الجبائي للمكلف .

✓ قلاب ذبيح إلياس ،مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ،دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،لسنة 2012/2011 توصل إلى أن للتدقيق المحاسبي فعاليته محدودة في ظل غياب الوعي الجبائي لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصل عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين مما يؤدي إلى تدعيم ملفه إلى الرقابة معمقة في وضعيته الجبائية الشاملة .

❖ محتوى الدراسة :

حتى نتمكن من معالجة مضمون الإشكالية الرئيسية ،وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعة قيد الدراسة ،والإلمام ما تطرقنا إليه من جوانب موضوع البحث،قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول نظريين وفصل تطبيقي على النحو التالي :

- الفصل الأول : تضمن هذا الفصل مفاهيم أساسية حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي .
- الفصل الثاني : تم توضيح في هذا الفصل كيف ساهم التدقيق المحاسبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية النظرية .

الفصل الثالث : تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية توضح إسهامات تدقيق المحاسبي لحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الفصل الأول

الإطار النظري حول

التدقيق المحاسبي

تمهيد :

إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يقوم على أساس الاقتطاعات الضريبية بشتى أنواعها من قبل التصريحات مقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تفرضها الدولة وتستخدمها كوسيلة مالية وترتكز عليها لسد نفقاتها العامة لتحقيق أغراضها، مع تعدد الأنشطة وتطور مختلف القطاعات أدى إلى تعدد أنواعها، والتي أصبحت تشكل عبئا على عاتق المكلفين و اقتطاع إجباري لهم ،مما لجأ هؤلاء إلى شتى الطرق التدليسية والتجاوزات للتهرب من دفعها بصفة جزئية أو كلية، وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى بالتهرب الضريبي ، والتي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية من خلال محاربتة أو التخفيف على الأقل من حدته ،من أحد أهم الإجراءاتها يعتبر التدقيق المحاسبي أحد الأغراض الجبائية نظرا لأهميته البالغة ،الذي يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحتها وإعادة تقويمها، والتي تعتبر أهم المداخل الخزينة العمومية.

من خلال هذا السياق سنتطرق إلى معرفة أهم ما تداول عن التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي بشكل كامل من خلال عرضنا للمبchten أبرزهما:

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

المبحث الأول : ماهية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق المحاسبي ميدان واسع من خلال دور الذي يلعبه في الميدان النظام الجبائي للأغراض الجبائية، حيث يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة فحصاً/إنتقادياً، مما جعله أن يحتل مكانة عالية وأهمية بالغة لدى المؤسسات والأطراف المعنية بذلك، من هنا سوف نتطرق من خلال المبحث إلى المضمون الشامل حول التدقيق المحاسبي من حيث التعريف وأنواع ومبادئ إضافة إلى توضيح أهم المعايير التي على أساسها يتم اختيار الملفات التي تخضع للتحقيق المحاسبي.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته

سنحاول من هذا المطلب تقديم اهم التعاريف التي برزت أهمية التدقيق المحاسبي

فرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي

التعريف الأول : عرفته جمعية المحاسبية الأمريكية aaa هي عملية منتظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي لغرض التأكد من مدى توافق وتطابق هذه النتائج للمعايير الموضوعية ثم توصيلها إلى الأطراف المعنية.¹

التعريف الثاني : كما عرفه أحمد لطفي التدقيق هي عملية منتظمة وموضوعية في جمع وتقييم أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية لتحقيق من درجة تطابقها لتلك الحقائق والمعايير محددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق.²

التعريف الثالث : عرفه التميمي على أنه الإجراءات مختلفة التي يقوم بها شخص مستقل أو محايد لأجل توصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات مسجلة بالدفاتر والمستندات تعكس وبعادلة الاحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة لمؤسسة محل التدقيق و أن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.³

التعريف الرابع : حسب ما قدمه المصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين أن عملية التدقيق هي فحص انتقادي صارم بأسلوب مهني مؤهل ومستقل بغية اعطاء رأي محلل على نوعية

¹ -مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية، دار وائل النشر، عمان 2003 ص 19.

² -أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة دولية وعولمة أسواق رأس المال، دار الجامعية الإسكندرية 2005 ص 103.

³ -هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، طبعة ثالثة، دار وائل لنشر، الأردن 2006 ص 19.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة متمثلة في الميزانية وجدول حساب النتائج لتعبير بصورة صادقة حول الموجودات والوضعية المالية بها.¹

التعريف الخامس : كما عرفه اتحاد المحاسبين الامريكين لعملية التدقيق عبارة عن إجراءات منظمة لأجل حصول على الأدلة متعلقة بالقرارات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية وإيصال نتائجها إلى المستفيدين.²

*من خلال كل التعاريف مقدمة يمكن استخلاص تعريف شامل حول التدقيق المحاسبي :

بأنه التحقيق الأنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الاثبات لما تحويه من دفاتر وسجلات المحاسبية ومن البيانات والقيود مثبتة في اطار مبادئ محاسبية المتعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للقوائم المالية وإيصالها للمستخدمين .

فرع الثاني :أهمية التدقيق المحاسبي

-تتيح أهمية التدقيق المحاسبي من كونه وسيلة لا غاية تهدف الى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل او خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها بحيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها ومن هذه الفئات مايلي :

1-ادارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التخطيط ومراقبة الاداء وتقييمه.³

2-متجني المخاطرة وتضم هذه المجموعة المديرية والمستثمرين ورجال الاعمال حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة ان تكلفة الاستثمار المبدئي اقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل .

3-الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في اغراض كثيرة منها التخطيط و الرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.⁴

1- guide pour loudit.dinformaton.financiere des entreprises lere édition runod.paris.1991.p28.

2-هادي تميمي ، مرجع سابق ص 19.

3)محمد الطاهر سالمى،أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي،2015،ص،8.

4)صباح بن ناصر،دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل،مذكرة ماستر أكاديمي،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2014،ص،5.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

-المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع متعددة من التدقيق المحاسبي ويختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها إلا أن ذلك لا يغير من جوهره عملية التدقيق بحيث سنقوم بدراسة أنواع على النحو التالي :

أولاً : من حيث الهدف :

التدقيق المالي : ويتعلق هذا نوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة في المشروع بالإضافة فحص السجلات المحاسبية والمستندات من أجل الوصول إلى رأي فني مستقل ومحايد مبيناً مدى دلالة البيانات المالية للمركز المالي¹.

التدقيق الإداري : تدقيق الكفاءة الإنتاجية لإدارة أي أن الأموال المشروع يتم صرفها بشكل اقتصادي بحيث حصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل ممكنة .

التدقيق القانوني: هو أن يقوم المدقق بتأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تشرعها الدولة خاصة بالأنظمة الداخلية وعقد التأسيس.

التدقيق الاجتماعي : يسعى للتأكد من أن المنشأة قد حققت الأهداف الخاصة والعامة لمشروع الذي تعمل به.²

ثانياً : التدقيق من حيث النطاق :

التدقيق الكامل : يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم ككل وما مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيله للواقع الفعلي وقد كان هذا

النوع التدقيق تفصيلياً يصلح المؤسسات صغيرة الحجم وقد تحول هذا النوع أصبح التدقيق الكامل اختباري نظراً لاعتبارات العلمية وكبر حجم المؤسسات وتعدد عمليات بصورة كبيرة ولتحقيق الكفاءة عملية التدقيق يلجأ المدقق إلى استخدام عينات التدقيق لإجراء الاختبارات الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وكذلك الاختبارات التفصيلية لأرصدة والعمليات ويكون التدقيق على عينة من مجتمع البيانات محل الفحص واستخلاص احكام تتعلق نتائج وحجم العينة.³

التدقيق الجزئي : هو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال الفحص حيث يقتصر عمل المدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف

1-دكتور زهير الحدرب ،علم تدقيق الحسابات،الطبعة الأولى ،دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ،2010ص21.

2-دكتور زهير الحدرب ، مرجع سابق ص 21.

3-د.محمد الوقاد، أ.لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات ،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع للنشر والتوزيع، عمان ،2010 ص34.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

به ويتطلب ذلك وجود اتفاق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق موكلة إليه حتى لا ينسب إليه اهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه وبذلك نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه .

ثالثا : من حيث القائم بعملية التدقيق :

التدقيق الداخلي : هو التدقيق الذي يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص دفاتر وسجلات وتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل حيث تعتبر أداة بيد الإدارة تخوله له المهام في تقييم نظام الرقابة ومدى تطبيق الاجراءات الموضوعة من قبل المنشأة كما يقوم بكشف الأخطاء والغش والتزوير أثناء الفترة المالية والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة من التهديدات والفرص المتاحة أمامها كما يعتبر مؤشر للمركز المالي.¹

التدقيق الخارجي : يتم التدقيق من قبل هيئة خارجية مستقلة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال الفترة معينة.²

رابعا : من حيث الالتزام بعملية التدقيق :

التدقيق إلزامي : هو التدقيق الذي تفرضه التشريعات والقوانين والأنظمة السارية في البلد ويكون مقرونا في حال عدم إجراءه بعقوبات مثل : الشركات المساهمة العامة والشركات التوصية وهذا نوع من إلزامية التدقيق يأتي حفاظا على حقوق المالكين واستثماراتهم وحقوق دائنين .

التدقيق الاختياري : وذلك التدقيق الذي يتم من غير إلزام قانوني أو لائحة ويرجع أمر اعتماده لأصحاب المؤسسة أو الاطراف ذات المصلحة و يكون ذلك في المؤسسات الفردية.³

خامسا : من حيث توقيت عملية التدقيق :

التدقيق المستمر : وقيام بعملية التدقيق وفحص بصفة مستمرة وذلك من خلال قيام المدقق بزيارات دورية خلال السنة المالية من خلال فحص البيانات من السجلات والدفاتر والقيود المثبتة محاسبيا وذلك بهدف توفير الوقت وسرعة الكشف الأخطاء والغش والتلاعب وتعرف على المشروعات والأنشطة وانتظام عملية القيد المزدوج لسهل عرض قوائم المالية .

¹ -عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملاء ،مؤسسة البيان ، الجامعة الإسكندرية ، 1993 ص 52.

² -أ.سعد فؤاد علي حياية ، أصول تدقيق الحسابات ، الطبعة 2018، دار الإبتكار للنشر والتوزيع ،جامعة القدس ص22.

³ Micheline.friédérich.georges.langlois.alainburland.renébonnault op cit p447.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

التدقيق النهائي : هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية وإعداد القوائم المالية في نهاية السنة وهذه في حالة المؤسسات صغيرة الحجم. -
المطلب الثالث : المعايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق الحاسبي مقبولة قبولا عاما وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤولية المهنة عند تدقيق القوائم المالية وتشمل :

أولا : المعايير العامة : وهي التي تنبعث من شخصية المدقق وتكوينه وتتمثل في :

1***التدريب والكفاءة العلمية** : وهي عبارة عن تأهيل علمي وعملي ويشمل التدريب منهاجا علميا يركز على دراسة مهنية شاملة في المحاسبة وعلى المجالات والمواد مرتبطة بشؤون المحاسبة كما يقوم في المشاركة في المؤتمرات ورشات العمل ذات العلاقة التي تعقدتها هيئات مختلفة.¹

2***الحياد (الاستقلالية)** : يجب أن يكون مستقلا في تفكيره حتى يكون محايدا واقعيا في عمله عند إصداره لرأيه محايد التي لا بد منها تعطيه مزيد من الثقة والمصادقية .

3***العناية المهنية** :

يعني إعطاء الإعطاء الاهتمام لجميع مراحل عملية التدقيق وبذل مجهود في وضع التقرير النهائي عند مراجعة انتقادية وحصوله على أدلة وقرائن الاثبات.²

ثانيا : المعايير العمل الميداني (تنفيذ مهمة التدقيق) : هي التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الاثبات الواجبة الحصول عليها بواسطة الاجراءات المرتبطة بعملية التدقيق وتشمل على :

1***التخطيط والإشراف** : يقوم عملية التدقيق على خطة ملائمة لضمان حسن سير العمل والإشراف على مساعديه في تحديد السلطات والمسؤوليات في حالة زيادة عدد الأفراد القائمين في الأعمال موكلة إليهم حيث يتتابع مدى تقدمهم في عملية التدقيق حيث يكون شخص أو احد الشركاء تحت مسؤولية صاحب مكتب التدقيق في توقيع على تقارير ورسائل التي تعبر عن رأي المدقق.³

2***الضبط الداخلي** : أي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق كأساس الاعتماد عليه في تحديد مدى مطلوب من الاختبارات لوضع الاجراءات التدقيق ملائمة لها فهذا يتطلب معرفة تامة حول

1- طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود،المراجعة وتدقيق الحسابات الاطارى النظري والممارسة التطبيقية،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون ،الجزائر ص39.

2- محمد الفيومي محمد،د.محمود مراد،أصول المراجعة،دون طبعة،الناشر قسم المحاسبة كلية التجارة،جامعة الاسكندرية 2000،ص59.

3- عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، المراجعة الخارجية،موضوعات متخصصة ،الدار الجديدة الإسكندرية،2001ص46.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

الاجراءات والأساليب الموضوعية مطبقا فعلا وحسب خطة المرسومة سلفا لا يمكن تقييم نظام الضبط الداخلي إلا بعد إجراء الاختبارات اللازمة .

3*أدلة وقرائن الاثبات : تتمثل في معاينة وملاحظة وتحريات وإجراء المصادقات من أجل توصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة حتى يبني المدقق رأيه عليها وتنقسم إلى فئتين الأولى الداخلية أي ما هو موجود داخل المنشأة من دفاتر المحاسبية ومستندات وقيود مثبتة أما الثانية الخارجية والتي تشمل المصادقات على الحسابات من العملاء والكشوفات الحسابات متعلقة بالبنوك ومحاضر الاجتماعات لمجالس الإدارات واللجان المختلفة وكذلك رسائل المحامين وقوائم أسعار الشركات والموردين وغيرها من ذلك والتي تكون الأدلة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتدقيق من حيث الموضوع وكافية¹.

ثالثا : معايير إعداد التقرير

1*تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها : حيث يشير مدقق في تقريره إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفق مبادئ المحاسبية التي تم وضعها من طرف هيئات مهنية ذات مصداقية ومحل الثقة حيث تعتبر مرجعا مهنيا في مجال عملهم وخلوها من التحريفات سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة².

2*مبدأ ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية : يعني ثبات في استخدام المبادئ المحاسبية في السنة هي نفسها في السنوات السابقة وفي حال استبدال مبدأ محاسبي بمبدأ آخر يجب أن يفصح في تقريره عما حدث لأن عدم الإفصاح يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير دقيقة وخاطئة يجب عليه اثباته في تقريره إما بثبات أو بواقعة استبدال مبدأ بأخر .

3*كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية : يجب أن تكون البيانات كافية من جميع النواحي التي تتطلبها العملية التدقيق من حيث شكل البيانات المحاسبية والمصطلحات المستعملة وكذلك الحقوق والالتزامات وعلى المدقق تأكد من المعلومات المقدمة حتى لا يؤدي تضليله في إبداء رأيه في تقريره النهائي³.

1- د. محمد الفيومي محمد، د. محمود مراد، أصول المراجعة، مرجع سابق ص 65.

2- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية لطبعة أولى، دار المسيرة لنشر، الأردن 2006 ص 13.

3- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ذكره ص 13.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

4*إبداء الرأي : ويكون بإصدار تقرير يضع فيه رأيه ويكون محايدا ومستقل حول دقة المعلومات وصحة القوائم المالية خالية من التحفظات أي شهادة نظيفة وأن جميع البيانات المقدمة مطابقة تماما لقواعد التدقيق.¹

المطلب الرابع : مبادئ التدقيق المحاسبي

هناك المبادئ للتدقيق الأساسية مرتبطة بكل من ركن الفحص والتقرير يمكن تلخيصها فيما يلي :

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1/1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي :وبعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1/2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختبار:يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير².

1/3-مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها..

1/4-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

1- د.محمد الفيومي محمد،د.محمود مراد،أصول المراجعة،مرجع سابق ص72.

2-أحمد حلمي جمعة ،مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان 2009 ص،ص 53،52.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1/2-مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير¹.

2/2-مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها ، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

3/2-مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق ، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

3-مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق ، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 علي أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

-الاستقلالية.

-الكرامة.

-الموضوعية.

-الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة.

-السرية.

1- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 52. 53.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب و تعددها بحيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة من جهة ومن جهة أخرى لاعتبارها من طرف المكلفين بأن الضريبة تشكل عبئا على عاتقهم أو اقتطاعا إجبارياً من ثروة يكون لصالح الدولة ،حيث يلجأ هؤلاء المكلفين إلى شتى الطرق للتهرب من دفع الضرائب بصفة جزئية أو كلية ،والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدولة بصورة متفاقمة.ومن هذا المنطلق سنتطرق بشكل الكامل حول ما يتضمنه التهرب الضريبي.

المطلب الاول : مفهوم التهرب الضريبي و اسبابه

اولا : مفهوم التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي نذكر من بينها :

التعريف الاول : يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الاشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية و ذلك بكل او جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية.¹

التعريف الثاني : التهرب الضريبي هو مجموعة السلوكيات الزامية الى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية واجبة الدفع.²

التعريف الثالث : يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم الدفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص اخر دون مخالفة أو انتهاك القانون.³

¹ -حميد بوزيدة،جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 2005 ص.39

² -د.موفق محمد عبده،التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الاسلامي(دراسة المقارنة)،الطبعة الاولى،دار الجنان للنشر والتوزيع،عمان،2015ص4.

³ -محمد عباس محرز،اقتصاديات الجباية والضرائب،الطبعة الرابعة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2008ص317.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

التعريف الرابع : التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف و ذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير مما تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة.¹

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان :

التهرب الضريبي : هو السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة من اجل الامتناع عن دفع مبلغ الضريبة المستحق او التقليل منه ، سواء كان ذلك باستغلال الثغرات الموجودة في نصوص القانونية بالتجنب الضريبي او باستعمال طرق غير مشروعة و غير قانونية.

ثانيا : أسباب التهرب الضريبي

ظاهرة التهرب الضريبي كغيرها من الظواهر لها أسباب ادت الى حدوثها و تتمثل في عوامل رئيسية:

العامل الاول : عيوب التشريع الضريبي و عدم استقرار نظامه من شأنه ان يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية مثل: الاعفاءات و التخفيضات و التعديلات و تعدد الضرائب و ترك الثغرات يمكن التسلل منها بسهولة ، و هذا ما يزيد من نسبة التهرب.²

العامل الثاني : تتمثل عي العيوب الادارية المالية من حيث الصعوبة في تقدير الوعاء الضريبي و عدم المساواة في التطبيق ، و تعقد اجراءات ادارية خاصة بالتحصيل الضرائب

و اعتماد الادارة على النظام الجزافي التي يقدر قيمته الضريبية بأقل من قيمته الحقيقية.³

العامل الثالث : يمثل في العامل النفسي و يعود ذلك الى ضعف المستوى الوعي الضريبي باعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب كلما كان الضعف في الوعي المالي كان التهرب قويا و ملموسا.⁴

¹-د.مرسلي عبد الحق،همال حمزة،التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية،العدد02،المركز الجامعي لمتنراست،2019.

²-زينب حسين عوض،أساسيات المالية العامة ،دار الحامة الجديدة،2006،ص ص 185-186.

³- حميد بوزيدة،جباية المؤسسات،مرجع سابق ص.43

⁴-عبد المنعم فوزي،المالية العامة والسياسة المالية ،دار النهضة العربية دون طبعة ،مصر، 1972 ص226.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

المطلب الثاني : اشكال التهرب الضريبي

تتمثل أشكال التهرب الضريبي فيما يلي :

➤ 1- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) : يعرف بأنه تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك للأحكام القانون للتشريع الضريبي عن طريق الاستفادة من ثغرات منحصرة في القانون واستغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع .

من بين نماذج التهرب المشروع تتمثل في ¹:

*تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهمياً .

*إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية .

*إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيداً من تخفيضات عليها ، دون القيام فعلاً بإعادة .

*زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط .

*تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات الضريبية.

➤ 2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي): هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته عمداً لأحكام القانون الضريبي وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخله ، أو تقديم التصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة التي يندرج في طرق التدليسية قصداً منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه.²

من بين نماذج التهرب غير المشروع يتمثل في :

*تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة) .

*التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية المفروضة .

*استعمال النفوذ والمحاباة واستغلال المناصب .

*عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة .

*عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف عندما يهرب إلى الخارج.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

في ظل الانتشار الواسع لظاهرة التهرب الضريبي و كذلك ضعف الادارة الجبائية ، فان لهذه الظاهرة عدة آثار سلبية تشمل جوانب مختلفة و التي جاءت كالتالي:

¹-سعيد عبد العزيز عثمان ،رجب العشماوي ،اقتصاديات الضرائب(سياسات -نظم-قضايا معاصرة)،دار الجامعية دون طبعة،الاسكندرية،2007ص154.

²-خالد شحادة الخطيب،أحمد زهير شامية،أسس المالية العامة،دار وائل دون طبعة، عمان 2005ص216.

الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق المحاسبي والتهرب الضريبي

1- **الآثار المالية :** تبرز آثار المالية نتيجة للتهرب الضريبي الى وجود أضرار تلحق بالخزينة العامة للدولة ، نتيجة أموال الطائلة التي تضيع منها و تكس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب و كذلك بسبب عملية اكتناز الاموال غير مصرح بها ووجود تضخم نقدي على مستوى السوق النقدية و هذا ما يجعل الدولة عاجزة عن اداء واجباتها اتجاه مواطنيها في ظل وجود عجز الميزانية.

2- **الآثار الاقتصادية :** تعتبر الضريبة اداة من ادوات السياسة الاقتصادية للتمويل و نتيجة للتهرب الضريبي الطارئ على الاقتصاد يؤدي الى ابراز انعكاسات سلبية عليه و المتمثلة في :

✓ اعاقا المنافسة الاقتصادية

✓ ارتفاع معدلات الضرائب و اسعارها

✓ التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

✓ ظهور ازمة رؤوس الاموال

3- **الآثار الاجتماعية:** في حالة غياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية نتيجة التهرب الضريبي الذي يؤثر على سيكولوجية المكلفين نتيجة لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، و انتشار الغش و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع في حالة غياب الحس الجبائي و الوعي الفردي لدى المكلفين ، و هذا راجع الى ضعف من قدرة الدولة في تحقيق الاهداف الاجتماعية.

المطلب الرابع: اساليب التهرب الضريبي

1- التحايل المادي:

عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل في عدم التصريح القانوني جزء متمثل في المواد و المنتجات او البضائع او الارياح التي تدخل ضمن الاقتطاع الضريبي فهو عبارة عن اخفاء جزئي او كلي يساهم بطريقة غير قانونية.

2- التحايل القانوني:

يعتبر أسلوبا اكثر استعمالا و تنظيما و أرقى تقنية حيث يأخذ شكلين أساسيين للتحايل القانوني و هما :

- **اخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية :** و يتمثل في تزيف المكلف حالة لوضعية قانونية خاضعة للضريبة الى وضعية اخرى محل الاعفاء ومن أمثلة على ذلك :

*تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع الضرائب على عقد الاول.

*توزيع الشركة لأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

- **الاخفاء عن طريق عمليات وهمية :** يستعمل هذا النوع غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة في انشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم المشتريات بحيث يقوم بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية و تبريرها بفواتير وهمية .

3- التحايل المحاسبي:

يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو كلاهما، بإعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية و المتمثلة في :

1- **تضخيم الاعباء:** و هي عبارة عن أعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة و المدعمة بوثائق تبريرية و التي لها علاقة مباشرة بالإدارة الجبائية و هي:

***المستخدمون الوهميون :** يلجا المكلف من خلالها الى تسجيل الأجور و الرواتب في الكشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الاصل هذه الرواتب مما تسمح بتضخيم الاعباء و تقليص الضريبة.

***النفقات و المصاريف غير المبررة:** لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الاعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يستغل في بعض الاحيان هذه الفرصة لتسجيل اعباء اخرى خارج نشاط المؤسسة مثل: صيانة سيارة خاصة بأحد المسيري المؤسسة و تسجيل نفقاتها بإسمها.

***تقنية الإهلاك:** رغم قيام المشرع الجبائي بوضع سلم خاص لمعدلات الإهلاك إلا ان المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك نهائيا او برفع قيمتها أو في حالة التلاعب في قيمة الأصل من خلال إضافته لقيمة الإهلاك الى ثمن الشراء بهدف تقليص المبلغ الخاضع للضريبة .

2- **تخفيض الإيرادات:** و تعد طريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة ، و أساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط و يعتمد فيها الى تقليص الوعاء الضريبي و ذلك بتفادي الاعلان عن إيراداته الحقيقية.

خلاصة الفصل :

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات الممولين، ولكنها تصب في آن واحد وهي الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية ، وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلائم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضاها العولمة، مما زاد حدة هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية، المالية والاجتماعية. ولكي تقوم الدولة بالحد من هذه الظاهرة عليها على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على الإدارة الجبائية التي تعمل على محاربه أو التخفيف على الأقل من حدته، وهذا باللجوء على بعض الطرق والمناهج القياسية من بينها يعتبر التدقيق المحاسبي من أحد أهم الإجراءات لأغراضها الجبائية نظرا لأهميته البالغة، الذي يعمل على فحص مدى صحة ومصداقية البيانات والمعلومات المالية المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحتها وإعادة تقويمها، والتي تعتبر أهم المداخل الخزينة العمومية.

الفصل الثاني

التدقيق المحاسبي كآلية من آليات

التدقيق الجبائي

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

تمهيد:

إن أهمية التدقيق المحاسبي في إطار النظام الجبائي في معظم دول العالم مبني على أساس التصريحات مقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فهو يعتبر إحدى الأنواع الحديثة للتدقيق الجبائي ، باعتباره أداة وقائية وردعية في يد الإدارة الجبائية التي بدورها تعتبر همزة وصل بين المكلف بالضريبة والخزينة العمومية ،خول لها المشرع الضريبي جملة من الآليات القانونية للتصدي لكل الطرق الغير الشرعية والاعفالات التي يمارسها المكلفين من اجل التهرب من الدفع الضريبة ، بحيث يأخذ عدة أشكال متنوعة تم وضعها في عملية التدقيق بموجب إجراءات ونصوص قانونية أكثر ملائمة لاسترجاع كل ما نهب من طرفهم،فيات من ضروري على الدول إجراء تعديلات إستراتيجية بهدف للوصول إلى درجة الكفاءة والأداء،لزيادة فعالية هذا الأخير خاصة استحداث هياكل جديدة وتعزيز الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية.

من خلال هذا السياق سنتطرق إلى معرفة أهم ما تداول عن التدقيق الجبائي من خلال عرضنا للمبشرين أبرزهما :

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

المبحث الثاني : آليات التدقيق الجبائي

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي

إن التدقيق الجبائي وسيلة من وسائل هامة لكشف المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية، وتكمن فعالية هذا الأخير في وضع الفروقات التي تكون على مستوى الملفات الجبائية وهذا بفضل أشكاله التي تعتبر أهم إجراءات الرقابية والقانونية المنصوص عليها التي تتم عبر الهياكل التنظيمية والبشرية المكلفة بإجراء التحقيق الجبائي للمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الجبائي

هناك عدة تعاريف للتدقيق الجبائي أو كما يسمى بالرقابة الجبائية، إلا أن مفهوم يصب في مضمون واحد وهو فحص ومراقبة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وكذا التأكد من صحتها لغرض أن هذه التصريحات تحتوي على المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي الذي يكون وفق إجراءات ونصوص تنظيمية وقانونية يحددها المشرع الجبائي .

فيعرفه البعض على انه :

-فحص معمق للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات الخاصة بهم مهما كانت شخصيتهم الجبائية لغرض لتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها مضمون الملفات الجبائية ومقارنتها بتلك التصريحات والمعلومات المتحصل عليها مع المصادر الأخرى وكذلك مع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.¹

-كما عرف التدقيق الجبائي على أنه عبارة عن فحص للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض تشكيل رأي أو تقييم الهدف منه هو إعداد تشخيص جبائي للمؤسسة لغرض التحقق من احترام تطبيق القوانين الجبائية من جهة ومن السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى دون المساس بالمصالح الخزينة العمومية.²

-وقد عرفها الدكتور عبد المنعم فوزي على أنها "فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية."¹

¹-رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في 1991-2002، أطروحة مقدمة ليل شهادة الدكتوراه في العلوم

الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص.186

²-غولة لطيفة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية "الوظيفة الجبائية في المؤسسة الاقتصادية"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص.09.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

من خلال التعاريف السابقة يمكن نحصن التعريف الشامل: التدقيق الجبائي هو 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 ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخرزينة العمومية واتخاذ الاجراءات القانونية المنصوص عليها.

المطلب الثاني : أشكال التدقيق الجبائي

للتدقيق الجبائي له عدة اشكال فقد يكون تدقيق عاما (رقابة عامة) وقد يكون تدقيق معمقا (رقابة معمقة) بإضافة إلى التدقيق المختلط والتدقيق الفتوي، بحيث تتم وفق إجراءات وقواعد قانونية المنصوص عليها المشرع الجبائي والتي تتم عبر المستويات والأجهزة الإدارية التي تتم على مستواها عملية التدقيق الجبائي .

أولا : التدقيق العام (الرقابة العامة)

تتم على مستوى المفتشية الضرائب وفي هذا المستوى يتم فيها بمراقبة وفحص التصريحات المكلفين بالضرائب من غير تنقل او اجراء ابحات خاصة ،وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي من طرف المكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا ان اهمية ومدى هذه الرقابة يمكن ان تتغير ويتسع لهذا نميز نوعين من إجراء الرقابة إما الرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق.

✓ الرقابة الشكلية : تتم هذه الرقابة عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص، وتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتتنجز كل سنة وتعتبر كالمرحلة التمهيديّة وكالخطوة الأولى وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:²

*التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

*التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات (أخطاء الجمع، الترحيل... الخ) مع عدم اجراء اي تقدير او مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الادارة.

*محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح . وكشف العناصر المهمة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة لتصحيح هذه الاغفالات.

¹ - يحي سعيدي، الجبالي بلواضح، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 2014، 12، ص 54 نقلا عن: عبد المنعم فوزي، المالية والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص 223.

² - قميدة اسيا، اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 39.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

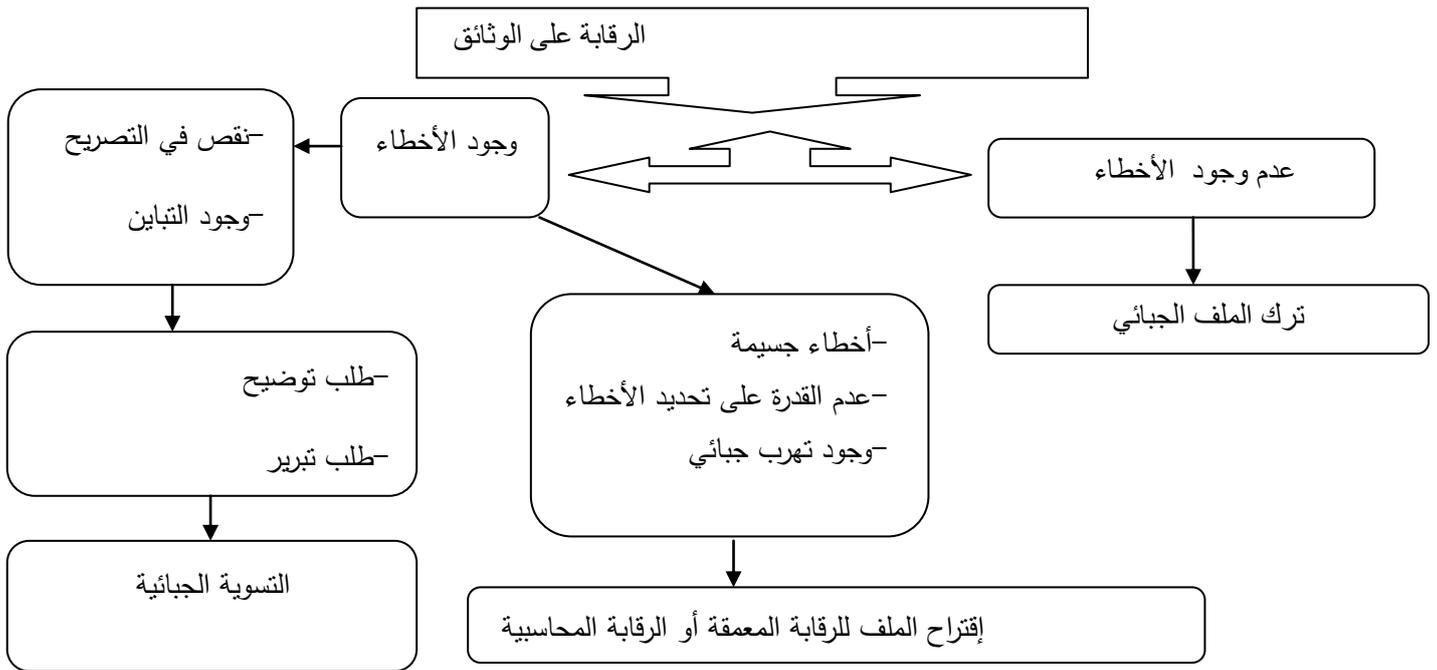
✓ **الرقابة على الوثائق** : تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقادي لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرفهم تشمل كل من الوثائق والسجلات المحاسبية، اذ يقوم المدقق بتصحيح الاخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم، وذلك بالاعتماد على المعلومات والوثائق موجودة لديهم و التبريرات الشفوية او الكتابية المقدمة الى الادارة الجبائية من بين أهدافها تتمثل في:¹

*فحص جميع الأعمال التي يتم على مستوى المكتب لدى المصلحة التحقيق.

*الإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه ومقدمة من طرفهم ومقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية المكلف.

*التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية في طبيعتها إذا كانت فعلا متعلقة فعلا بالعمليات المحققة أو بالعمليات الخفية، وكذلك طلب تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة متعلقة بالرسم القيمة المضافة.

الشكل رقم: 01 شكل توضيحي لرقابة على الوثائق



من إعداد الطالبين بناء على المعلومات في موقع المديرية الضرائب

ثانيا: التدقيق المعمق (الرقابة المعمقة)

تعتبر بمثابة تكملة واستمرار للرقابة على الوثائق لكن هذه المرة تتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين من خلال التدخل المباشر للأماكن التي يزاول فيها المكلفون

¹ - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص 57.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

نشاطهم ، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع ، وتنقسم إلى ثلاث أنواع من الرقابة العميقة وهي كالتالي :

1- التحقيق في المحاسبة :

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ويعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها من طرف المكلفين بالضريبة ويمكن للأعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل إجراء هذا التحقيق في المحاسبة لغرض التأكد من صحة التصريحات الجبائية بغية تأسيس الوعاء الضريبي المتملص منه.¹

2- التحقيق المصوب في المحاسبة :

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بشكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة والمقنن في المادة 20 مكررم من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم ، 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة ، 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: «يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب ، لفترة كاملة ، أو لجزء منها غير متقدمة أو بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة الجبائية» ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى التجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.²

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولا ، سريع ، وأقل بعدا من التحقيق المحاسبي .منه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق ، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب،

¹ -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 ،جزائر، 2011-2012،ص.128

² -المادة 20 مكررم من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم ، 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة ، 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق . لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية ، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة .

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يقصد به تلك العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي مقارنة الدخل المصرح به مع وضعيته المعيشية ولسائر أفراد أسرته. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، إذ يسعى هذا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التحقيق الأهداف من طرف الأعوان المحققون لذلك الغرض ومتمثلة في :

*التحقيق من صحة المداخل المصرح بها على أساس الدخل مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.
*ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية أي عدم وجود نشاطات خفية غير خاضعة للضرائب، أو امتلاك مداخيل غير محددة مثل تبيض الأموال...إلخ.¹

ثالثا: التدقيق عن طريق الفرق المختلطة : (ضرائب -جمارك-تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27/07/1997، من خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات مما تسبب في وجود النقائص مما أدى إرتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 21/06/1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

رابعا : التدقيق الفني (الرقابة على المعاملات العقارية)

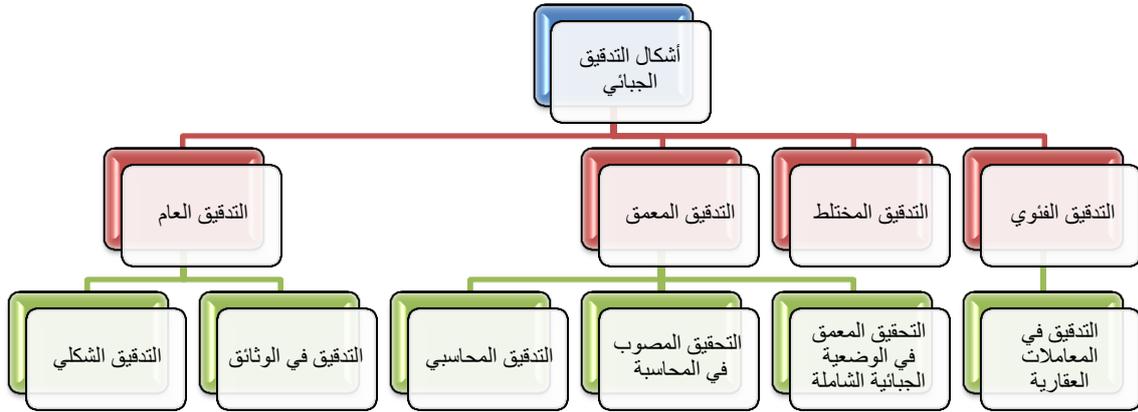
تعتمد هذه مراجعة على القيمة السوقية للعقار الذي يتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين اعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار والمحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار ولذا يجب على المعاملات العقارية المتابعة الدقيقة دائمة لكل المعاملات ورصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في هذا المجال العقارات .¹

¹ - عيسى بولوخ، مرجع نفسه، ص.58.

¹ - بوعلام ولهي، مرجع نفسه، ص.12.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

الشكل رقم 02: شكل توضيحي لمختلف أنواع التدقيق الجبائي



المصدر: ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصاديات الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009. بتصرف

المطلب الثالث : 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 :

فرع الأول : هياكل التنظيمية للرقابة الجبائية

-أولا :مديرية الأبحاث التدقيقات DRV :

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288 -98 الصادر في 13 جويلية 1998 تضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية و يمتد نطاق 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 مديريةية 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.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

3- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال تتبع علامات الثراء و مستوى المعيشة و الممتلكات في إطار إخضاع المداخل 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 التدقيقات المحاسبية و مراقبة المداخل.

-ضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال المراقبة المحاسبية أو، VASFE أو مراقبة المعادلات العقارية أو مراقبة الوثائق .

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

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

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 مدا خيلها 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 المديريات 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.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

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 تحصيل و الرقابة الجبائية و المنازعات في حدود اختصاصه.

فرع الثاني : 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 مردود ديتهم من خلال تأطير أنسب و تنظيم دورات تكوينية أنجع الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية.

ان الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة.¹

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

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

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.

¹-إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة

بسكرة، 2011، ص.76

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

2- رئيس فرق 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 مناقشة نتائج المراقبة ويقوم بإمضاء الإشعارات التحقيقات التقارير 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: الالتزامات المكلفين بالضريبة

لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات طابع 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 .

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

1-3- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: طبقا 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 الاجراءات و التدابير الالزامية في تشريع النظام الضريبي من بينها وضع رقم التعريف الاحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطاتهم بمعلومات شخصية و ذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

المبحث الثاني : آليات التدقيق الجبائي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الجبائي بمثابة آلية من آليات لمكافحة التهرب الضريبي من خلال جملة من الاجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين أثناء التحقيق على مستوى الملفات الجبائية حيث يتخذ عدة أشكال ومن أهم هذه الأشكال التي تعتمد عليها الادارة الجبائية التحقيق المحاسبي الذي يخص الأشخاص المعنويين ، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بالأشخاص الطبيعيين ومداخلهم ، 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 يعتمد عليها التدقيق الجبائي 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 :مرحلة التحضيرية (الإعداد برنامج التدقيق الجبائي)

-إن برمجة 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 ،ويحدد القائمة النهائية بأخذ بعين الاعتبار معايير الانتقاء من جهة،الذي سينفذ من قبل المصلحة المكلفة بالتدقيق وكما يمكن لإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبية أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلتها إلى المصالح المعنية.¹

-الأول :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 :

¹-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.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

- ✓ 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.

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

✓ الأنشطة المحتكرة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

-ثانيا : 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 معنوياً.¹

❖ المحاسبة من حيث الشكل :

✓ يجب أن تكون المحاسبة كاملة و مُنْتَظَمة ، من خلال احتوائها على الدفاتر المحاسبية المنصوص

عليها في المواد **09 إلى 12 من القانون التجاري والمادة 20 من النظام المحاسبي والمالي** دفتر الجرد ، الدفتر اليومي ، دفتر الكبير، بالإضافة إلى الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات بصفة فعلية.

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

✓ يجب أن تكون المحاسبة مقنعة مثبتة ، ذلك بتبرير وإثبات كل العمليات الحسابية المسجلة في دفاتر المستندات والوثائق التبريرية.²

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

² -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.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

✓ 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)

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.¹ 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 مشتريات وهمية 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

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

الشراء ومقارنتها مع وصولات الاستلام من جهة ، ومن جهة أخرى مع الكشف البنكي ، وبصورة أخص مع المعلومات الواردة من طرف موردي المكلف.¹

*تخفيض المشتريات:

يستطيع المكلف بالضريبة اللجوء إلى تخفيض المشتريات بغية رفع الهامش الإجمالي للريح 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 مشتريات 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:

- ✓ بيع بدون فواتير .
- ✓ تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات.
- ✓ نسيان أو إغفال الإيرادات المتأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
- ✓ القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

✓ 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.¹

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.²

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.³

-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

¹-Guide de vérificateur de comptabilité.op-cit.p84.

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

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

بتطبيق المبدأ المحاسبي "الحيطة والحذر" ويعاد النظر في هذه المؤونات في نهاية كل دورة مما يؤدي إلى الزيادة فيها أو إنقاصها أو إلغائها.

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

2-2- حسابات التثبيتات:

- بالنسبة لحسابات التثبيتات فإن المدقق الجبائي يجب عليه التأكد من:
 - قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات 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، لا 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 أعباء 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.

¹- المادة 728 من القانون التجاري الجزائري ، سنة 2007.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة والتي تطبق نظام الاهتلاك المالي التنازلي، كما يطبق أيضا على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.¹

-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- مراجعة الحسابات 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.²

2-4- 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:

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

²-صالح حميداتو ،مرجع سابق ذكره ،ص 76-77.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

- يجب أن يكون يقضا عند مراجعة حساب الموردين والتي يمكن أن تكون وسيلة لتغطية عمليات شراء وهمية.

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

- 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 كشف مقارنة 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.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

3-مراقبة حسابات التسيير:(حساب النتائج)

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

3-1- 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 بعمليات 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 ضرائب ورسوم ، 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 المساهمين¹.
- 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

¹-صالح حميداتو ،مرجع سابق ،ص 78-79.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

منحت فيها بعد تخفيضات 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.¹

-3-2- 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 أداء مموهة أو تكملة لسعر بيع خاضع 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.²

-الفرع الثاني : المرحلة الميدانية (إجراءات تنفيذ الرقابة المحاسبية)

أولاً: إشعار المكلف : لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً 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 ابتداءً 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 والآتأوى المعنية وكذا الوثائق الواجبة الإطلاع عليها، ويسلم هذا الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.³

¹-المواد (169-170-171) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²-صالح حميدانو، مرجع سابق ذكره، ص 80.

³-المادة 20-مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2019، ص12.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

-ثانيا: سير عملية التدقيق

يمارس التدقيق المحاسبي في عين المكان باستخدام عتاد الإعلام الآلي للمؤسسة محل التدقيق وفي حالة قبول طلب ممارسة التدقيق المحاسبي خارج المحل التجاري يتم جلب الوثائق المحاسبية والدفاتر، الأوراق الثبوتية ، وكذا الفواتير وكشوف الأرصدة البنكية وكل الوثائق المتعلقة بالسنوات 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 التدقيق¹.

ومن خلال عملية سير الملف الجبائي والوثائق لمحاسبية يتم دراسة الملف الجبائي والمحاسبية 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 الاككتابات 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:

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

➤ **طريقة محاسبية** : وتعتمد على مراقبة مدى صحة الاككتابات 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 مراقبة طريقة التسديد (البنك والصندوق) ثم دخولها إلى المخزون ثم خروجها من المخزون بالبيع وطريقة التسديد ومدى قيدها في حساب البنك رقم 512 على

¹ - فوزي زليدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في المحاسبة المكلفين بالضرورية، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص ص 14 -15.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

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 ، الإغفالات¹.

-رابعاً: 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.

✓سنة 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 مباشر للأرباح بمفهوم المادة 141 من ق.ض.م.ر.م.²

-الفرع الثالث: 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 .

¹-العبد نسيغة،الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري،مذكرة ماستر في الحقوق،جامعة لغرور،خنشلة،2017،ص ص 80-82.

²-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي،التشريع الضريبي،الطبعة الأولى،دار الحامد للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2015،ص ص 289-290.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

-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 عكس عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من المعلومات حول دخله الخاضع للضريبة تلجأ إلى التقدير رقم الأعمال ويكون هذا في حالات التالية:

1-مسك دفاتر غير مطابقة لأحكام القانون والشروط النظام المحاسبي المالي.

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

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

وبالتالي تقوم الادارة 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 الاشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته وتفسيراته خلال أجل (40)يوما لإرسالها أو إعلان قبولها لها من إعادة تشكيل الأسس 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 أخير 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 التقييم عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الاشعار الاصلي،وفي حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا،ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

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.¹

-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 نهاية 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 الثاني: دور التحقيق المصوب في المحاسبة في الكشف عن التهرب الضريبي

في إطار سعي الإدارة الجبائية لتفعيل آليات التدقيق الجبائي في المحاسبة تم استحداث شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويخضع هذا التحقيق لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام في المحاسبة تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود المحقق معهم المنصوص عليه في المادة 20 مكرر من ق.إ.ج.

-الفرع الأول: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة

يجب على الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة قبل البدء في التحقيق المصوب التقييد بالشروط الآتية:
✓ طلب من المكلفين بالضريبة، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصل الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

✓ إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة أيام، إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

- ✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق في المحاسبة توضيح طبيعة العمليات المحقق فيها¹.
- ✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين ومن خلال اجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة نقل عن سنة جبائية واحدة.
- ✓ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.
- ✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين.
- ✓ يمنح المكلف أجل ثلاثين يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بالتقويم إن ممارسة التدقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق.

-الفرع الثاني :نطاق التحقيق المصوب

يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول:

- ✓مراقبة قانونية للمحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة و الإستردادات الملتزمة.
- ✓مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الإهلاكات و المؤونات).
- ✓مراقبة العجز المتكرر و الإمتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد إستثمارها.

-الفرع الثالث :هدف التحقيق المصوب

يكن الهدف الرئيسي للتحقيق المصوب في السماح للمصالح الجبائية بالرفع من عدد عمليات الرقابة مع التخفيض من عدد المعاينات بعين المكان إذ يسعى إلى تصحيح الإغفالات والأخطاء والنقائص التي يتم الكشف عنها ، ويعتبر هذا الإجراء أقل إلزاما بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث لا يجبر هذا الأخير على

¹-عبد الكريم برجى،الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،مذكرة ماستر اكاديمي،جامعة الحميد ابن باديس،مستغانم،2016-2017،ص.47.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

تقديم الوثائق المحاسبية لتبرير أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها ، كما تقتصر مطالبة المكلف بالضريبة إلا بالوثائق التي تخص عناوين الضرائب للفترة المستهدفة للرقابة¹ .

وفي هذا السياق يرى الباحث أنه وبالرغم من أن آلية التحقيق المصوب في المحاسبة إليه حديثة العهد فهي لا تختلف كثيرا عن آلية التحقيق في المحاسبة من حيث المراحل و الإجراءات التي يقوم بها المحققين غير أنه لا يؤدي إلى فحص معمق لكل محاسبة المكلف ، أي أنه يتضمن رقابة سطحية أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي الذي بدوره يكون تحقيقا أشمل وأعمق في محاسبة المكلف.

-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 :

-فرع الأول :مرحلة التحضيرية للمراقبة المعمقة

تقوم هذه المرحلة على أساس قيام المحقق الجبائي من خلال :

-أولا : 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.

-ثانيا :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.

-ثالثا : 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

¹-جليلة صحراوي،كمال سي محمد،الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي،مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية،المركز الجامعي بلحاج بوشعيب،عين تمونشت،2015-2016،ص109.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

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 بالتدقيق وهذا على مستوى المفتشية التي يقيم بها لفحص المعلومات التي يضمنها ، ثم يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة.

-فرع الثاني : مرحلة الميدانية (الشروع في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة)

أولاً : الإشعار المكلف بالتدقيق المعمق

يتم من خلال إرسال إشعار المكلف بالضريبة بالتدقيق ، 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 بالتدقيق على فترة التدقيق ، وإمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره.

ثانياً :إنطلاق البحث عن المعلومة الجبائية

بالرغم من أن المراجعة خارجية إلا أن عملية التدقيق 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 التدقيق المعمق عن مداخل الشخص محل التدقيق ، 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.

-ثالثاً :مدة التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية

للإجراء هذا النوع من التدقيق ،ألزم القانون بالتقيد بالمدّة المقررة في ق.إ.ج. بحيث أنه لا يمكن أن تفوق هذه المدّة سنة واحدة تحتسب من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق إلى غايةتاريخ الإشعار بإعادة التقويم،غير أنه تمديد الفترة وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو التبرير الأرصدة ومداخل 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 .

فرع ثالث : مرحلة الختامية (تبليغ بالنتائج وإقفال الملف)

تعتبر هذه آخر خطوة يقوم بها المحقق في الإطار الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة والحكم عن مدى صحة ومصادقية هذه التصريحات من عدمها والتي من خلالها إذا كانت نتيجة المتوصل إليها غير مطابقة للتصريحات المكتتبه من طرفهم والتي تعبر عن وجود أخطاء وتجاوزات تدليسية وبروز

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

المداخل مخفية ووجود فوارق بينها وبين التصريحات المكلف ففي هذه الحالة يتم إعادة تأسيس فرض الضريبة عن طريق إجراء التقويم الثنائي أو الأحادي.

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

- في حالة عدم تلقي أي الرد من طرفه خلال مهلة محددة يعتبر بمثابة قبول ضمني ، أما في حالة الرد فيمكن الاستماع إليه وإعطاء التفسيرات تكميلية 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.¹

-وبعد 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.

المطلب الرابع: العقوبات المترتبة على جريمة التهرب الضريبي

الفرع الأول : 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 لأخر مضمونا و مقدارا.

الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

1- 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.

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

-الزيادات بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه:

هي عقوبات 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 أجل المحددة.¹

-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.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 مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

-نسبة 100% إذا 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

2- الغرامات الجبائية :

-يدفع المكلف بالضريبة حسب المادة 194 من قانون ض.م.ر أنه في حالة لم يقدم تصريحا بالوجود.

حسب المادة 183 من نفس القانون يعرّم بمبلغ 30.000 دج

-أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 إلى 30.000 دج عند عرقلة أعوان الضرائب.

-وفي حالة غلق المحل لأسباب تدفع لمنع الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج وتضاعف 03مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق.

و في حالة ثبوت قيامه بأعمال تدليسية يعاقب بعقوبات منصوص عليها حسب المادة 193 من ق ض ر م .

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

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

ثانيا : في مجال الضرائب غير المباشرة :

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية ، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

1-العقوبات الثابتة :

حسب ما نصت عليه المادة 523 على جميع المخالفات القانونية و التنظيمية بغرامة ما بين 5000 الى 25000دج مع مراعاة النصوص التشريعية الخاصة بها.

2-عقوبات نسبية:

*في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000دج.

*يعاقب الأعوان المكلفين بالضريبة غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000دج إلى 100.000دج وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها حسب المادة 537 .

*في حالة استعمال الوثائق او المعلومات المعروفة بأنها غير صحيحة من قبل رجل اعمال او خبير مهنته مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن يعاقب بغرامة جبائية و تختلف في كل مخالفة من 1000دج الى 2000دج حسب ما نصت عليه المادة 544.

* حسب المادة 545 يعاقب كل من الاشخاص المكلفة اليهم مزاولة مهن مستشار جبائي او خبير او محاسب ...الخ الذي ثبت في حقهم الوثائق المزورة في اعداد الموازنات و جرد الحسابات يعاقب بغرامة من 1000دج الى 10000دج و منعهم من ممارسة مهنتهم.

ثالثا : في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال :

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج الى 2500 دج ، وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000دج الى 5000دج.

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000دج و 10000دج.

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

رابعا : في مجال قانون الطابع :

في حالة التملص من من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000دج، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10000دج الى 100000دج.

خامسا : في مجال قانون التسجيل :

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000دج ، بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000دج الى 50000دج.

سادسا :في مجال قانون الاجراءات :نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من 5.000 إلى 50.000دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع ، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها

كما المادة 45من القانون ،04- 21 نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين ، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224من ق.ض.ر.م هم تطبق عليهم غرامة تقدر ب 30.000دج إلى 400.000دج. كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزبائن .

فرع الثاني :العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية ، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء ، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم .

الأول :العقوبات الأصلية :

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة ، إلا أن القانون -11 02 في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م عدلت في العقوبات ، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

- 1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
- 2- الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 ولا يتجاوز دج 1000.000
- 3- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج وإلا يتجاوز دج 5.000.000
- 4- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو منها بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص 1.000.000 دج ولا يتجاوز دج 10.000.000
- 5- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج ونجد ق.ر. ر. في المادة 117 حال العقوبات طبقاً للمادة 303 من ق. ض. م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية. في حين أن المواد 532 من ق. ض. غ. م والمادة 119 من ق. ت المادة 34 من ق. ط لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق ض م بعد تعديلها .

الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي كآلية من آليات التدقيق الجبائي

خلاصة الفصل :

بعد دراسة مختلف جوانب التدقيق الجبائي وما يحتويه 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 التدقيق الجبائي تم إنشاء عدة هياكل التنظيمية وأجهزة الرقابية 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 حالة تطبيقية في مركز الضرائب

لولاية سعيدة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

تمهيد :

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

تتمحورت 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 التزويروالغش.

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

*المبحث الأول:تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة

*المبحث الثاني:دراسة حالة تطبيقية لإجراء تقنيات التدقيق المحاسبي في إطار التدقيق الجبائي

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

المبحث الأول : تقديم عام لمركز الضرائب لولاية سعيدة

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 سعيدة من خلال التعريف بها وتقديم هيكلها التنظيمي وشرح مصالحها خاصة بها، كما سيتم عرض أهم الإجراءات الرقابة الجبائية لديها.

المطلب الأول : بطاقة التعريفية لمركز الضرائب لولاية سعيدة

فرع 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 تسيير 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.

فرع الثاني : مهام مكلفة من قبل المركز الضرائب لولاية سعيدة

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

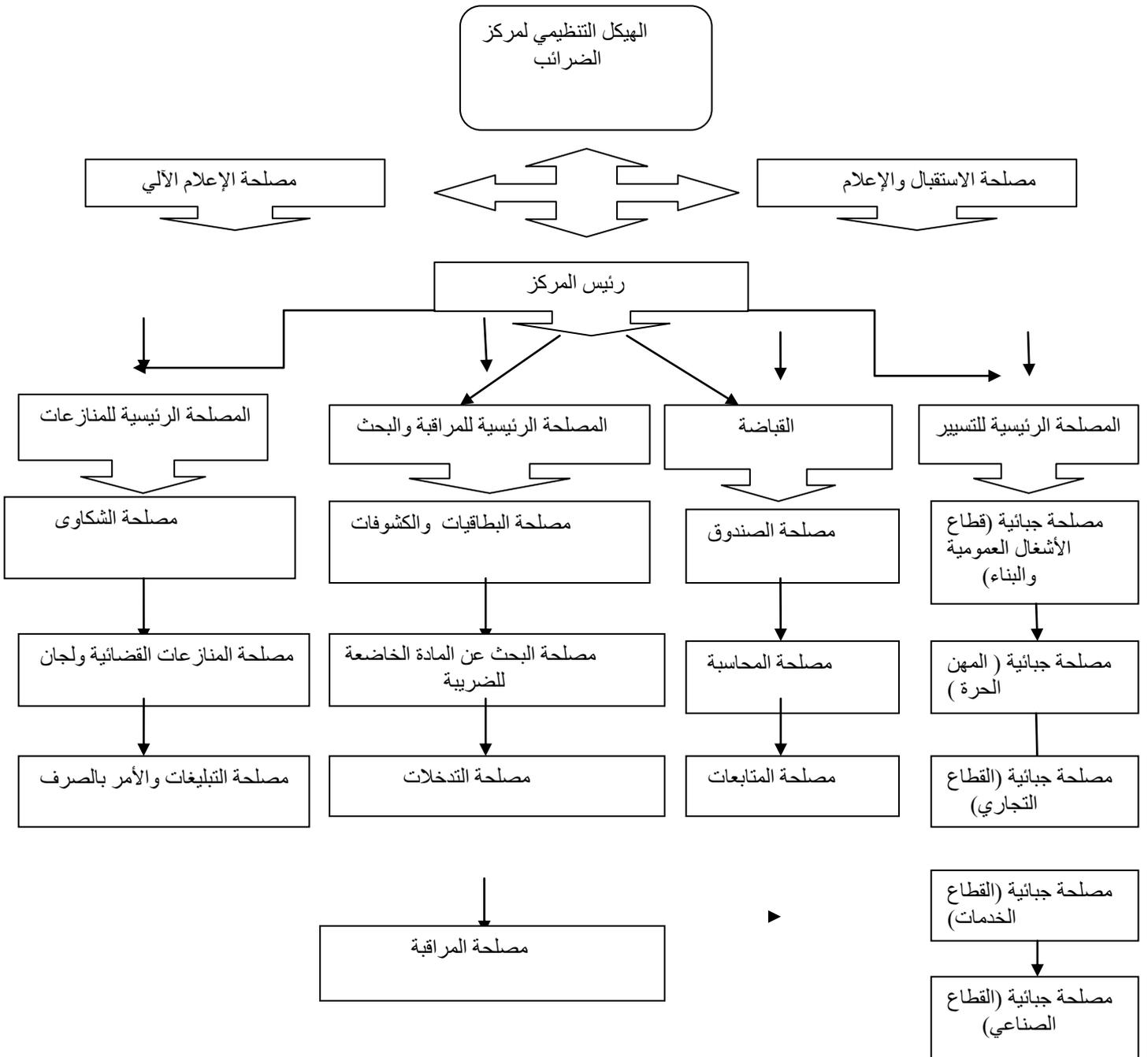
1. التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسات الأولية للاحتجاج.
2. مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .
3. التكفل بتسيير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الحقيقي بنسبة الضريبة الخاضعة لمديريات كبريات بالإضافة للمهن الحرة .
4. إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادق عليها.
5. تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

6. البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات .
7. إعداد وإنجاز 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 : هيكل التنظيمي لمركز الضرائب

الشكل رقم 01: هيكل التنظيمي للمديرية المركز الضرائب



الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

المطلب الثالث : أهم اختصاصات المكلفة على مستوى مصالحها الرئيسية لمركز الضرائب

1) المصلحة الرئيسية للتسيير :

تقوم بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين ومراقبتها،متابعة للامتيازات الجبائية ومصادقة 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 للوضعية الجبائية الإجمالية،إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات إعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع مصالحها المشتركة خاصة 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 أساس المستندات للتصريحات المكتتبة 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 الضريبة لمراقبتها وتحصيلها.

*التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة.

✓ مصلحة التدخلات التي تعمل على شكل فرق وتقوم ب:

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

*برمجة وإنجاز التدخلات لمزاولة التحقيق في عين المكان لكل المعاینات الضرورية لوعاء وتحصيلها .

*اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو مراقبتها على أساس المستندات من طرف المعلومات والاستعلامات المجمعّة.

✓ مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق وتكفل 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 وناتج عن فرض زيادات أو غرامات أو عقوبات يقرها 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 ضرائب أو زيادات وعقوبات المحتج عليها، استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبه أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر أو التي تتعلق الاقترطاع 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 لمصالح المعنية وإلى المكلفين بالضريبة.

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

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

(5) **مصلحة الإستقبال والإعلام :** وتكلف تحت سلطة المركز بتنظيم استقبال المكلفين، ونشر المعلومات حول حقوق وواجبات الجنائية الخاصة بها، استغلال التطبيقات المعلومات وتأمينها ،إحصاء حاجيات

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

المصالح من العتاد ولوازم 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 حالة ميدانية للأشكال الرقابة الجبائية لمراقبة ملف جبائي متمثلة في التحقيق في المحاسبة،التحقيق المصوب،التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يجب عرض .

المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة

حسب ما نصت عليه المادة 20 من ق.إ.ج،يعتبر التحقيق في المحاسبة المتمثل في مجموعة الإجراءات إلزامية في المراقبة التصريحات الجبائية،المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة المتمثلة في الرقابة على الوثائق و السجلات المحاسبية،لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف الأعوان 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 رتبة مفتش رئيسي لمدة (05 سنوات)، أما مفتش مركزي لمدة (03 سنوات)، الذي بدورها يقومان بالعملية التحقيق في اتخاذ الاجراءات اللازمة ومستندة من قانون الاجراءات ،حسب ما نصت عليها المادة 45 بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.

أولاً : الاجراءات التحضيرية

هي الأولى الاشغال التي يقوم بها العون المدقق ، قبل أن يبدأ عمله والتي تنحصر في حصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للعملية التحقيق ،وانطلاقاً 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 الاستغلال المعلومات والوثائق المتحصل عليها
- التعرف على الهوية المكلف بالضريبة حيث تتضمن معلومات شخصية عن هويته متمثلة في الاسم واللقب وعنوان الشخصي وأخير طبيعة نشاطه .
- الإرسال الاشعار الأولي للمكلف المعني بعملية التدقيق المحاسبي (التحقيق في المحاسبة)،حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية : هوية المكلف-الوضعية الجبائية للمكلف-السنوات محل تحقيق-الوثائق معنية بالتدقيق-أسماء معنية بعملية التدقيق.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

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

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

-السنوات محل التدقيق : (2014-2015-2016-2017).

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

الأسماء المكلفين بالتدقيق :الاشخاص الذين تخول لهم مهمة التحقيق.

➤ وتبعاً للإشعار بالتحقيق رقم .../2018 بتاريخ 2018/06/17 مسلم من طرف مديرية الضرائب للمؤسسة في 2018/06/19 مصحوباً 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 أيام التجهيز الوثائق والدفاتر المطلوبة منه التحقيق فيها.

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

ثانياً : الإجراءات الميدانية

بعد اطلاع على هوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة ،يقوم المحققان بتاريخ 01/07/2018 بالتدخل الميداني الأولي مباشرة لعملية التحقيق ، واتخاذ الاجراءات اللازمة من حق اطلاع ، 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 التصريحات 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 الادارة الجبائية .

➤ فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 مملوءة من مديرية الضرائب التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها :

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

-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 2015 مقارنة بداية نشاطها لسنة 2016 ،وهذا خلافا لما تنص عليه للمواد 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 2014، 2015، 2016، 2017 في شقها المتعلق ب:

1-الرسم على النشاط المهني .TAP

2-الرسم على القيمة المضافة .TVA

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

4 - الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور. IRG/S

5 -حقوق التسجيل.

6 -حقوق الطابع.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

أظهرت النقائص التالية:

بنسبة سنة 2014 :

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية المقدر 11.160.000,00 دج ومجموع رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقيق عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات حديد التلحيم و مبيعات البطاريات حيث إن:

*رقم أعمال التحصيل البنكي بقدر ب 2.999.014,00 دج خارج الرسم .

*رقم أعمال مبيعات حديد التلحيم بقدر ب 3.348.000,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات البطاريات يقدر ب 7.939.605,00 خارج الرسم

*الفرق يقدر ب 3.126.619,00 دج خارج الرسم

*عدم تبرير مصاريف الكراء بقيمة 240.000,00 دج

*عدم تبرير مصاريف التامين بقيمة 45.300,00 دج

*عدم تبرير مصاريف أخرى بقيمة 250.000,00 دج

*عدم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب و الأجور .

بالنسبة سنة 2015:

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية المقدر 14.035.000,00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات حديد التلحيم و مبيعات البطاريات حيث إن :

*رقم أعمال التحصيل البنكي بقدر ب 3.290.140,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات حديد التلحيم بقدر ب 3.508.750,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات البطاريات يقدر ب 10.526.250,00 دج خارج الرسم

*الفرق يقدر ب 3.290.140,00 دج خارج الرسم .

*عدم التصريح بالضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الأجور .

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

بالنسبة سنة 2016:

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية الجبائية المقدر 15.499.000,00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات حديد التلحيم و مبيعات البطاريات حيث إن :

*رقم أعمال التحصيل البنكي يقدر ب 834.431,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات حديد التلحيم يقدر ب 1.928.050,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات البطاريات يقدر ب 13.570.950,00 دج خارج الرسم

*الفرق يقدر ب 834.431,00 دج خارج الرسم.

*عدم التصريح بالضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الأجور .

بالنسبة سنة 2017:

وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح به في الميزانية المقدر 11.335.000,00 دج خارج الرسم و مجموع رقم الأعمال المحصل عليه عن طريق التحصيلات البنكية و مبيعات حديد التلحيم و مبيعات البطاريات حيث إن :

*رقم أعمال التحصيل البنكي يقدر ب 1.248.511,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات حديد التلحيم يقدر ب 1.515.845,00 دج خارج الرسم

*رقم أعمال مبيعات البطاريات يقدر ب 10.098.378,00 دج خارج الرسم

*الفرق يقدر ب 1.527.734,00 دج خارج الرسم .

*أعباء أخرى غير مبررة بقيمة 211.156,00 دج

*عدم التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب و الأجور .

كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي موقع من طرفكم بتاريخ 2018/07/01.....

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

2-2 اجراءات التقييم :

لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية لسنوات المعنية بالتحقيق : (2017،2016،2015،2014) وذلك على أساس المعلومات المستقاة من محاسبتكم ، ومن طرف الهيئات العامة والخاصة ،وكذا من حسابكم البنكي المفتوح لدى ال بنك الخارجي الجزائري. رقم 00000..وكالة سعيدة .

❖ حساب الفرق في رقم الأعمال:

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

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
151584500	192805000	350875000	334800000	رقم أعمال مبيعات حديد التلحيم
1009837800	1357095000	1052625000	793960500	رقم أعمال مبيعات البطاريات
124851100	83443100	329014000	299901400	رقم أعمال التحصيل البنكي
12.862.734,00	16.333.431,00	17.325.140,00	14.286.619,00	مجموع رقم الأعمال الغير مصرح بها
11.335.000,00	15.499.000,00	14.035.000,00	11.160.000,00	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية
1.527.734,00	834.431,00	3.290.140,00	3.126.619,00	فرق رقم الأعمال الغير المصرح به

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

3 - 1 سنة 2014:

$$14.286.619,00 \text{ دج} = 11.160.000,00 \text{ دج} + 3.126.619,00 \text{ دج}$$

3 - 2 سنة 2015:

$$17.325.140,00 \text{ دج} = 14.035.000,00 \text{ دج} + 3.290.140,00 \text{ دج}$$

3 - 3 سنة 2016:

$$16.333.431,00 \text{ دج} = 15.499.000,00 \text{ دج} + 834.431,00 \text{ دج}$$

3 - 4 سنة 2017:

$$12.862.734,00 \text{ دج} = 11.335.000,00 \text{ دج} + 1.527.734,00 \text{ دج}$$

السنوات	التعيين		الفرق	
	رقم الأعمال المحصل عليه بعد التحقيق	رقم الأعمال المصرح به في الميزانية	مدین	دائن
2014	14.286.619,00	11.160.000,00	3.126.619,00	/
2015	17.325.140,00	14.035.000,00	3.290.140,00	/
2016	16.333.431,00	15.499.000,00	834.431,00	/
2017	12.862.734,00	11.335.000,00	1.527.734,00	/

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

❖ الرسم على القيمة المضافة :

✓ الرسوم المستردة على المشتريات :

جدول رقم 01-02/01 : الرسوم المستردة على المشتريات

الفرق		التعيين		السنوات
دائن	مدين	الرسوم المستردة المقبولة	الرسوم المستردة المحسومة	
/	/	1.891.235,00	1.891.235,00	2015
/	/	2.258.261,00	2.258.261,00	2016
/	/	2.629.718,00	2.629.718,00	2017
/	/	862.870,00	862.870,00	2014

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

✓ جدول إجمالي المستحقات :

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

السنة				التعيين
2017	2016	2015	2014	
12.862.734,00	16.333.431,00	17.325.140,00	14.286.619,00	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق
11.335.000,00	15.499.000,00	14.035.000,00	11.160.000,00	رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة قبل

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

					التحقيق
1.527.734,00	834.431,00	3.290.140,00	3.126.619,00		الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة
%19	%17	%17	%17		معدل الرسم
290.269,00	141.854,00	559.324,00	531.525,00		الحقوق الإجمالية
228.000,00	/	396.950,00	385.050,00		الحسومات
62.269,00	141.853,00	162.374,00	146.475,00		الحقوق الصافية
%15	%15	15%	15%		الغرامة
9.340,00	21.278,00	24.356,00	29.971,00		القيمة
71.609,00	163.131,00	186.730,00	168.446,00		المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

بالنسبة السنة 2014:

الحقوق الإجمالية : $531.525,00 = 17\% * 3.126.619,00$

الحقوق الصافية : الحقوق الإجمالية - المحسومات

$146.475,00 = 385.050,00 - 531.525,00$

القيمة الغرامة : $29.971,00 = 15\% * 146.475,00$

المجموع : الحقوق الصافية + القيمة الغرامة

$168.446,00 = 29.971,00 + 146.475,00$

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

بالنسبة السنة 2015:

$$\begin{aligned} \text{الحقوق الإجمالية: } & 3.290.140,00 * 17\% = 559.324,00 \\ \text{الحقوق الصافية: } & 396.950,00 - 559.324,00 = 162.374,00 \\ \text{القيمة الغرامة: } & 162.374,00 * 15\% = 24.356,00 \\ \text{المجموع: } & 162.374,00 + 24.356,00 = 186.730,00 \end{aligned}$$

بالنسبة السنة 2016:

$$\begin{aligned} \text{الحقوق الإجمالية: } & 834.431,00 * 17\% = 141.853,00 \\ \text{الحقوق الصافية: } & 0 - 141.853,00 = 141.853,00 \text{ (لا توجد)} \\ \text{القيمة الغرامة: } & 141.853,00 * 15\% = 21.278,00 \\ \text{المجموع: } & 141.853,00 + 21.278,00 = 163.131,00 \end{aligned}$$

بالنسبة السنة 2017 :

$$\begin{aligned} \text{الحقوق الإجمالية: } & 1.527.734,00 * 17\% = 290.269,00 \\ \text{الحقوق الصافية: } & 228.000,00 - 290.269,00 = 62.269,00 \\ \text{القيمة الغرامة: } & 62.269,00 * 15\% = 9.340,00 \\ \text{المجموع: } & 62.269,00 + 9.340,00 = 71.609,00 \end{aligned}$$

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 :

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

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

السنة				التعيين
2017	2016	2015	2014	
12.862.734,00	16.333.431,00	17.325.140,00	14.286.619,00	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بعد التحقيق
11.335.000,00	15.499.000,00	14.035.000,00	11.160.000,00	رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني قبل التحقيق G50
1.527.734,00	834.431,00	3.290.140,00	3.126.619,00	الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني
%02	% 02	% 02	%02	معدل الرسم
30.555,00	16.689,00	65.803,00	62.532,00	الحقوق الإجمالية
%10	%10	%15	%15	الغرامة
3.055,00	1.669,00	9.870,00	9.380,00	القيمة
33.610,00	18.358,00	75.673,00	71.912,00	المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

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 2014 - 2015 - 2016 - 2017 ، إضافتها الى الارباح المصرح بها في الميزانية ، كما يبينه الجدول الآتي :

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

السنوات				التعيين
2017	2016	2015	2014	
1.527.734,00	834.431,00	3.290.140,00	3.126.619,00	الفرق في رقم الأعمال
15%	15%	15%	15%	معدل الربح الناتج عن الرقم الأعمال
229.160,00	125.165,00	493.521,00	468.993,00	الربح الناتج عن الرقم الأعمال

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

➤ 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
2017	2016	2015	2014	
/	/	/	240.000,00	مصاريف الكراء
/	/	/	45.300,00	مصاريف التأمين
211.156,00	/	/	250.000,00	مصاريف أخرى
211.156,00	/	/	535.300,00	المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

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

ملاحظة هامة :

تم إدراج الحقوق المستحقة للضريبة لسنة 2016 حسب الجدول الضريبي المقوم من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للقاعدة الضريبية المقدرة ب 305.935,00 دج .

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

السنة				التعيين
2017	2016	2015	2014	
907.933,00	1.184.311,00	1.407.157,00	357.300,00	القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها
211.156,00	لا توجد	لا توجد	535.300,00	التكاليف غير المبررة
229.160,00	125.165,00	493.521,00	468.993,00	الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

1.348.249,00	1.309.476,00	1.900.678,00	1.361.593,00	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
/	305.935,00	/	357.300,00	القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق
الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	الجدول التصاعدي بالشرائح	النسبة المطبقة
344.475,00	332.843,00	533.237,00	348.478,00	الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع بعد التحقيق
لاشيء	37.187,00	لاشيء	47.460,00	الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق
344.475,00	295.656,00	533.237,00	301.018,00	الحقوق الصافية
% 25	%25	%25	% 25	النسب الغرامة
132.093,00	73.914,00	133.309,00	75.255,00	مبلغ الغرامة
476.568,00	369.570,00	666.546,00	376.273,00	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/ الحقوق الصافية = الحقوق الإجمالية الواجبة الدفع بعد التحقيق - الحقوق الإجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

ملاحظة هامة:

يتم تطبيق جدول الضريبة على الدخل الاجمالي للمداخيل الاجمالية الصافية ، حسب ما نصت عليها المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، كما يبينه الجدول التصاعدي بالشرائح على النحو التالي:

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

النظام الضريبي المطبق على الضريبة IRG بالنسبة للأرباح الصناعية و التجارية:

بغرض فرض الضريبة على رقم الاعمال المحقق من قبل الأشخاص وعلى الايرادات هناك نظامين ضريبين هما :

النظام الحقيقي : يجب تطبيقه في حالة ما اذا كان رقم الأعمال السنوي يتجاوز الحد 10.000.000 دج، مع مسك المحاسبة المزدوجة وهي: دفتر اليومية ، دفتر الاستاذ ، الملاحق ، الميزانية ، فواتير التي تشير الى معدل الضريبة و مقداره على القيمة المضافة .

أقل من 10.000.000 دج نطبق عليه نسبة 20 %

النظام المبسط : يطبق على المكلفين غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة و برقم اعمال لا يتجاوز عشر ملايين دينار 10.000.000 دج .

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

❖ الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور /S IRG .

بعد الاطلاع على ملفكم الجبائي و فحص الشق الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب والأجور الخاص بالسنوات:2014 ، 2015 ، 2016 و 2017 ، بما أن نشاطكم يستلزم اللجوء لليد العاملة تم تحديد القواعد الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور تلقائيا بالاعتماد على عامل واحد بمتوسط الأجر المضمون زائد 125 %.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

حسب ما تنص عليه المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تدرج المرتبات و التعويضات و الاتعاب و الاجور و المنح .في تكوين الدخل الاجمالي المعتمد اساسا لاقرار الضريبة على الدخل الاجمالي.

سنة 2014: $18.000 \times 1 \times 1,25 \times 12 = 270.000,00$ دج

سنة 2015: $18.000 \times 1 \times 1,25 \times 12 = 270.000,00$ دج

سنة 2016: $18.000 \times 1 \times 1,25 \times 12 = 270.000,00$ دج

سنة 2017: $18.000 \times 1 \times 1,25 \times 12 = 270.000,00$ دج

جدول رقم 05/01 : الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الرواتب و الاجور /S IRG

السنوات				التعيين
2017	2016	2015	2014	
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها
270.000,00	270.000,00	270.000,00	270.000,00	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق
270.000,00	270.000,00	270.000,00	270.000,00	الفرق الخاضع للضريبة
20	20	%20	%20	نسبة الضريبة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

54.000,00	54.000,00	54.000,00	54.000,00	الحقوق الصافية
13.500,00	13.500,00	13.500,00	13.500,00	غرامة التأخير 25%
13.500,00	13.500,00	13.500,00	13.500,00	عقوبة التأخير 25%
81.000,00	81.000,00	81.000,00	81.000,00	المجموع المستحق

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

❖ الارباح المصرح بها في نموذج G1 (الميزانية الجبائية) :

جدول رقم 06/01 : الارباح المصرح بها في نموذج G1 (الميزانية الجبائية) :

السنة				التعيين
2017	2016	2015	2014	
907.933,0	1.184.311,0	1.407.157,0	357.300,00	الأرباح المصرح بها في نموذج G1
0	0	0		

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

❖ الرسم شبه الجبائي : حقوق الطابع

المنصوص عليها في المادة 100 من قانون الطابع و بالتالي تم تسوية وضعيته الجبائية فيما يخص حقوق الطابع وذلك وفق ما يلي:

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

جدول رقم 07/01 : الرسم شبه الجبائي

السنة				التعيين
2017	2016	2015	2014	
500,00	/	500,00	500,00	الرسم شبه الجبائي

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

اهم الاجراءات المتخذة من قبل المحققان

اولا : التبليغ بنتائج التدقيق (التقويم الاولي) :

بعد نهاية من عملية التحقيق المحاسبي و الجبائي يتم تحديد محضر للنقائص و الأخطاء و تصحيح الوضعية الجبائية للمكلف، على العون المدقق تبليغه بالنتائج للسنوات المدقق فيها وذلك من خلال تقديم اشعار بالتقويم الأولي برسالة موصى عليها ، بحيث يتم تحديد جلسة العمل ، كما له الحق بإحضار مستشار قانوني يكون من اختياره و كذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد و التي لا تتجاوز (40 يوم) يظهر فيها جميع التبريرات اللازمة المتعلقة بالنقاط المحتج عليها .

جدول رقم 08 /01 : محضر تصحيح الوضعية الجبائية :

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
33.610,00	18.358,00	75.673,00	71.912,00	TAP
71.609,00	163.131,00	186.730,00	168.446,00	TVA
364.289,00	369.570,00	558.901,00	251.074,00	IRG
81.000,00	81.000,00	81.000,00	81.000,00	IRG/s
/	/	/	/	حقوق التسجيل
500,00	/	500,00	500,00	حقوق الطابع

ثانيا : التبليغ النهائي (التقويم النهائي) :

لهذا يبقى التقويم السابق على حاله و يرسل إلى المكلف من اجل تسوية وضعيته.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

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 للمكلف 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 في المصوب

حسب ما نصت عليه المادة 20 مكرر من قانون إ.ج. هي مجموعة العمليات التي تمس فترة كاملة، أو جزء منها غير متقدم أو معطيات محاسبية ، كما تشير إليه المادة .

1/ الإجراءات التحضيرية :

هي نفس الاشغال التي يقوم بها العون المدقق، في عملية التحقيق المحاسبي ، 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 :

*التعريف بالمكلف محل التحقيق:شركة ش /ع ذات مسؤولية محدودة

*الوضعية الجبائية للمكلف :أي الأرباح المتأتية من نشاط المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي ضمن فئة الأرباح الصناعية والتجارية بموجب أحكام المواد 1، 2، 3، 11، 85، 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2/ الإجراءات التمهيدية للإجراء عملية التدقيق:

إجراءات التحقيق:

هو برمجة نشاط المكلف الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبته ضمن البرنامج لسنة 2014 المعنية بالتحقيق والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية .حيث يقوم بي :

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

1.2 إرسال الإشعار بالتحقيق:

قبل البدء في عملية التحقيق يتم إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف تحت رقم: 2014/112 بتاريخ الإشعار مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة ، حيث يحتوي هذا الإشعار على الضرائب التي ستتم مراقبتها. وهي: الضريبة على الدخل الإجمالي.

2.2 دراسة وفحص الملف الجبائي للمكلف :

يتم سحب ملف الجبائي خاص بالمكلف من مفتشية الضرائب لإجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها هذا الملف من أجل التأكد من مدى التزام هذا المكلف لواجباته الجبائية فيما يخص التصريحات التي قدمها للإدارة الجبائية.

3.2 إجراء المقابلة مع المكلف:

يتم إجراء مقابلة مع المكلف حيث تم التطرق فيها إلى الحياة المعيشية وعدد أفراد العائلة ومكان الإقامة وغيرها من الأمور العامة.

3/ الإجراءات الميدانية لسير عملية التدقيق الجبائي :

1.3 تقييم محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون:

نظرا لغياب الوثائق والفواتير والمستندات وعدم إيضاحها للوجود للعيوب الخطيرة والمتكررة والتي شابت المحاسبة ، مما يجعلها لا ترتقي بأن تكون وسيلة إثبات لمختلف التصريحات الجبائية المودعة تعلن الإدارة برفضها طبقا لنص المادة 43 من قانون إ. ج ، وتحدد الأسس الضريبية الجديدة ، فيتم ذلك من خلال اعتمادها على النتائج التدقيق

2.3 النتائج التحقيق :

نظرا لفقدان المحاسبة للصيغة القانونية لغياب كلي للوثائق يقوم المحققان مباشرة لعملية التحقيق واتخاذ الاجراءات الصارمة وذلك من خلال اطلاع المكلف بالضريبة كل النتائج المتمثلة في :

1/ العيوب المكتشفة:

إن عملية التحقيق المصوب لمؤسستكم لسنة 2014 والمتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية أظهرت النفاضة التالية:

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

1 - 1 وجود فرق بين رقم الاعمال المصرح به في الميزانية الجبائية ورقم الاعمال المتحصل عليه عن طريق حساباتكم المالية (الصندوق، البنك، الحساب البريدي الجاري بقيمة 281.796,00 دج

1 - 2 وجود مشتريات غير مصرح بها بقيمة 80.610,00 دج خارج الرسم (مقارنة بين المقيدة محاسبيا والمصرح بها في الميزانية الجبائية).

1 - 3 وجود مشتريات غير مصرح بها بقيمة 38.136,00 دج خارج الرسم للمورد EURL ATMOSPHERE PHARM (الفرق بين المصرح بها بقيمة 6.748,00 دج والمعلومات الواردة من المورد بقيمة 44.884,00 دج)

1-4 عدم تقييد مصاريف الإصلاح والتهيئة محاسبيا بقيمة 987.251,00 دج.

1-5 عدم تقييد مصاريف التوقعات الأخرى محاسبيا بقيمة 438.710,00 دج.

1-6 عدم تبرير مصاريف الاهتلاك بقيمة 16.050,00 دج

1-7 عدم تبرير دفع مستحقات الضريبة على الدخل الإجمالي.

كل هذه النقائص تم تدوينها في محضر رسمي تبعا لتحقيق جبائي موقع من طرفكم بتاريخ.....

2/ إجراءات التقييم:

لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية بالاعتماد على المعلومات المستقاة من محاسبتكم وكذا المعلومات الواردة من مختلف الهيئات العامة والخاصة وكذا حسابكم البنكي القرض الشعبي الجزائري تحت رقم 0000 وكالة سعيدة

والحساب البريدي الجاري تحت رقم 111 مفتاح 00.

❖ رقم الأعمال :

لقد تم تعديل رقم الأعمال وذلك بإضافة المشتريات الغير مصرح بها مع تطبيق هامش الربح الاجمالي بنسبة 30% و فرق رقم الأعمال المقدر ب 281.796,00 دج الى رقم الاعمال المصرح به في الميزانية الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

حساب رقم الأعمال:

$$154.369,00 = 1.3 * 118.746,00 \text{ دج}$$

$$16.942.863,00 = 16.506.698,00 + 281.796,00 + 154.369,00 \text{ دج}$$

جدول رقم 01/02: رقم الأعمال

		التعيين	السنة
الفرق		رقم الأعمال المصرح به في	2014
مدين		الميزانية الجبائية	
دائن			
/	436.165,00	16.506.698,00	16.942.863,00

من اعداد الطالبين: اعتماد على وثائق المؤسسة

❖ القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي:

تم تعديل القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وذلك بإضافة نسبة ربح صافي تقدر 20 % على كل من فرق رقم الاعمال المحصل عليه والمشتريات الغير مصرح بها الي الربح المصرح به في الميزانية الجبائية.

$$87.233,00 = 0.2 * 436.165,00 \text{ دج}$$

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

1- التكاليف غير المبررة:

جدول رقم 02 / 02 :التكاليف غير المبررة:

التعيين	السنة
	2014
مصاريف الإصلاح والتهيئة	987.251,00
مصاريف الاهتلاك	16.050,00
مصاريف التوقعات الأخرى	438.710,00
المجموع	1.442.011,00

2- حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة:

جدول رقم 03/ 02 : حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية والتجارية و الحقوق المستحقة :

التعيين	السنة
	2014
القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها	1.008.128,00
الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال	87.233,00
التكاليف غير المبررة	1.442.011,00
القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق	2.537.372,00
القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق	1.008.128,00
الفرق	1.529.244,00

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

نسبة الضريبة	20%
الحقوق الواجبة الدفع بعد التحقيق	507.474,00
الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقيق	لا شيء
الحقوق الصافية	507.474,00
نسبة الغرامة	25%
مبلغ الغرامة	126.869,00
المجموع المستحق	634.343,00

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

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

❖ الأرباح المصرح بها في نموذج **G1**:

جدول رقم 04 /02 : الأرباح المصرح بها في نموذج **G1**:

التعيين	السنة
	2014
الأرباح المصرح بها في نموذج G1	1.008.128,00

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

❖ الرسم شبه الجبائي :<

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

جدول رقم 02 / 05 : الرسم شبه الجبائي:

التعيين	السنة
	2014
الرسم شبه الجبائي	500,00

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

3/ تسوية الوضعية الجبائية :

جدول رقم 02 / 06 : حقوق واجبة الدفع

السنوات	التعيين
2014	
634.343,00	IRG
500,00	حقوق الطابع

من إعداد الطالبين : اعتماد على وثائق المؤسسة

4/ التبليغ النهائي :

. في حال اتضح انه لم يقدم أي تبرير يمكن أخذه بعين الاعتبار خلال ارساله للإشعار التقييم الأولي لهذا يبقى التقييم السابق على حاله و يرسل إلى المكلف من اجل تسوية وضعيته .

ملاحظة هامة : بعد انقضاء الآجال القانونية ممنوحة لمكلف حسب ما تنص عليه المادة 19 من ق.إ.ج ،وغياب فيها رد المكلف،يعتبر قبول ضمن مقترحات الإدارة الأسس المقترحة .

المطلب الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

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.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية* مركز الضرائب ولاية سعيدة*

-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 الإسمنت بعين حجر لولاية سعيدة .

***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 لابد من إعلام المكلف بذلك، حيث تم إرسال إشعار بالتحقيق رقم 115 /...../بالتاريخ يوم التدخل...../...../.....، 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 : (2014-2015-2016-2017).

-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.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

2.2 المعاينة ونتائج التدقيق :

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

إن التحقيق المعمق في مجمل وضعيتكم الجبائية للسنوات 2014، 2015، 2016، 2017، 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 لتوفير و الاحتياط رقم...H وكالة سعيدة كما يبينه الجدول التالي :

1.2.2 المعاينة :

جدول رقم 01 /03 : إعداد الموازنة الشكلية للخزينة الخاصة

السنة التعيين	2004	2005	2006	2007
مصاريف المياه كهرباء غاز مسكن	9.000.00	9.000.00	10.000.00	10.000.00
مصاريف المياه كهرباء المحل	8.000.00	8.000.00	8.000.00	10.000.00
مصاريف الهاتف	16.000.00	16.000.00	16.000.00	16.000.00
مصاريف الإيجار مسكن + العيادة	12.000.00	12.000.00	36.000.00	12.000.00
مصاريف اللباس	12.000.00	15.000.00	25.000.00	35.000.00
مصاريف الأكل	80.000.00	90.000.00	120.000.00	160.000.00
مصاريف السيارة	20.000.00	20.000.00	30.000.00	35.000.00
شراء السيارة	/	1.043.491.00	/	/
مصاريف البناء	1.212.660.00	1.212.660.00	1.212.660.00	1.212.660.00
مصاريف العلاج	3.000.00	6.000.00	15.000.00	20.000.00
مصاريف التمدرس	/	3.000.00	10.000.00	15.000.00
اشتراكات casnos	64.260.00	108.311.00	38.320.00	82.500.00

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

50.400.00	/	42.000.00	42.000.00	اشتراكات cnas
87.449.00	82.320.00	52.455.00	45.071.00	الضرائب المدفوعة
182.162.00	147.238.00	100.144.00	/	رصيد آخر المدة
1.928.171.00	1.750.538.00	2.738.061.00	1.523.991.00	مجموع الاستعمالات
532.000.00	445.040.00	550.000.00	255469.00	الربح الخاضع للضريبة
147.238.00	100.144.00	/	/	رصيد أول المدة
679.238.00	545.184.00	550.000.00	255.469.00	مجموع المصادر
1.248.933.00	1.205.354.00	2.188.061.00	1.268.522.00	الفرق

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

✓ المصادر المكونة "الإيرادات" :

جدول رقم 03 / 01-01 : المصادر المكونة

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
147.238,00	100.144,00	/	/	رصيد أول مدة
532.000,00	445.040,00	550.000,00	255.469,00	مداخل النشاط
679.238,00	545.184,00	550.000,00	255.469,00	مج المصادر

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

✓ الإستعمالات المكونة :

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

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

جدول رقم 03 /01-02 : الإستعمالات المكونة

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
182.162,00	147.238,00	100.144,00	/	رصيد آخر مدة N/12/31
87.449,00	82.320,00	52.455,00	45.071,00	ضرائب المدفوعة
82.500,00	38.320,00	108.311,00	64.260,00	اشتراكات casnos
50.400,00	/	42.000,00	42.000,00	اشتراكات cnas
36.000,00	34.000,00	33.000,00	33.000,00	مصاريف المدفوعة
1.489.660,00	1.448.660,00	2.402.151,0 0	1.339.660,0 0	مصاريف نمط المعيشي
1.928.171,00	1.750.538,00	2.738.061,0 0	1.523.991,0 0	المجموع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

2.2.2 نتائج عملية التحقيق :

إن النتائج المتعلقة بفترة التحقيق تبين وجود تجاوز مجموع المصاريف 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 يبينه الجدول التالي :

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

جدول رقم 02 /03 : نتائج التحقيق

السنة التعيين	2004	2005	2006	2007
الأرباح المصرح بها في G1	255.469,00	534.844,00	445.040,00	532.000,00
الأرباح المخفية	1.268.522,00	2.188.061,00	1.205.354,00	1.248.933,00
الريح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق	1.523.991,00	2.722.905,00	1.650.394,00	1.780.933,00
الريح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق	255.469,00	550.000,00	445.040,00	/
الفرق	1.268.522,00	2.172.905,00	1.205.354,00	1.780.933,00

ملاحظة هامة :

*الريح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بعد التحقيق = الأرباح المصرح بها في G1 + الأرباح
المخفية

*الريح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي قبل التحقيق = الأرباح المصرح بها في G1
*السنوات المحقق فيها يتم مطالبة بالحقوق الواجبة الدفع وليس الفروقات موجودة

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

3.2.2 حقوق مستخرجة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG

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

2017	2016	2015	2014	السنوات التعيين
491.327,00	445.638,00	821.017,00	401.397,00	الضريبة المستخرجة IRG
99.600,00	73.512,00	105.000,00	27.094,00	الضريبة المصرح بها IRG
391.727,00	372.126,00	716.017,00	374.303,00	الحقوق الواجبة الدفع على IRG
25%	25%	25%	25%	معدل العقوبة
97.932,00	93.031,00	179.004,00	93.576,00	مبلغ العقوبة
489.659,00	465.157,00	895.021,00	467.879,00	مبلغ الإجمالي المستحق الدفع

من اعداد الطالبين :اعتماد على وثائق المؤسسة

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

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

3/ إرسال نتائج التقويم الأولية:

يتم إرسال نتائج التحقيق الأولية بتاريخ 2018/10/21 تحت رقم 034/973 وتم استلامها من طرف المكلف بتاريخ 2018/10/23 حيث منح المكلف الذي حقق في وضعيته مدة 40يوما لتقديم ملاحظاته و تبريراته ، حسب ما تملكه قوانين الضرائب المباشرة.

4/ **رد المكلف:**كان رد المكلف بتاريخ 2018/12/02و 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 2018/12/05.

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية*مركز الضرائب ولاية سعيدة*

خلاصة الفصل :

توصلنا في الأخير أن التدقيق المحاسبي يعد من بين الأغراض التدقيق الجبائي في يد الإدارة الجبائية ، باعتباره وسيلة من وسائل هامة لكشف المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية التي تكون على مستوى الملفات الجبائية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخزينة العمومية التي تتم عبر الهياكله 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.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

من خلال عرضنا لدراستنا للفصل الثالث وما يتضمنه من دراسة تطبيقية متمثلة في ثلاثة حالات قمنا بها في مركز الضرائب لولاية سعيدة، عندما قمنا بإسقاط موضوعينا التي تمحورا في إبراز مدى إسهامات التدقيق المحاسبي في ظل ظاهرة التهرب الضريبي الذي تم اختيارهم عشوائيا خضعت للتدقيق وفق كل من التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب والتدقيق المعمق في مجمل في الوضعية الجبائية اتضح لنا بأنهم من بين الأغراض التدقيق الجبائي في يد الإدارة الجبائية لتصدي لكل طرق غير شرعية واغفالات 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 التدقيق، 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 دراسة ميدانية التي قمنا بها ، توصلنا إلى وجود تأثير إيجابي للتدقيق المحاسبي عاى ظاهرة التهرب الضريبي ، والذي يعتبر ركيزة أساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية من بين الاغراض الجبائية للتدقيق الجبائي الذي يستخدم في تطهير الملفات الجبائية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى الذي محتواها " يساهم التدقيق المحاسبي في الكشف عن كل الاختلاسات التدليسية والتجاوزات المحاسبية وذلك من خلال فحص مدى صحة و مصداقية كل التصريحات والوثائق المحاسبية التي تحتويها ملفاتهم الجبائية " .

بالنسبة الفرضية الثانية :

من خلال دراسة ميدانية التي قمنا بها ، توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي في إطار برنامج التدقيق الجبائي في برمجة الملفات الجبائية وتشخيصها التي تتم بواسطة أغراضه الجبائية سواء كانت عن طريق التدقيق في المحاسبة، التدقيق في المصوب وأخير التدقيق في الوضعية الجبائية الشاملة ، والتي يتم أساسهم إعادة تقييم الوعاء الضريبي ، والتي تكون معبرة فعلا عن حالات التهرب الضريبي ، وهذه ما تؤكد الفرضية الثانية الذي محتواها " يستخدم التدقيق المحاسبي في فحص ملفات جبائية وتشخيصها من قبل أغراضه الجبائية إما عن طريق :

✓ تحقيق في المحاسبة

✓ تحقيق المصوب .

✓ تحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة .

خاتمة عامة

-النتائج المتوصل إليها :

بعد عرضنا لمختلف محاور الدراسة في معالجة مضمون الإشكالية الرئيسية وكذا اختبار صحة الفرضيات

تطرقنا إلى أهم النتائج المتوصل إليها والمأمها على شكل نحو التالي:

- ✓ 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 لكشف عن المناورات التدليسية والإغفالات الضريبية التي تكون على مستوى الملفات الجبائية ومكافحة كل العمليات الغير القانونية التي تضر بالخرزينة 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 برنامج 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 تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة الذين تمتاز تصريحاتهم بالشفافية .
- ✓ تحسين أوضاع أعوان الرقابة الجبائية ماديا و اجتماعيا ،وذلك لتفادي لإغراقات المادية أي فساد الإداري.
- ✓ عمل على نشر الوعي الجبائي في وسط المجتمع باستمرار .
- ✓ تبسيط عملية الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتحصيل الضريبي وسعي على استقرار قوانين وتشريعات جبائية .
- ✓ تنفيذ الصارم للعقوبات والغرامات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي من أجل امتناع المكلفين عن التهرب الضريبي.

قائمة المصادر

والمراجع

أولا : باللغة العربية

1/ الكتب :

- 1-مجيد جاسم الشرع،المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصاريف الإسلامية،دار وائل النشر،عمان 2003.
- 2-أمين السيد أحمد لطفي،مراجعة دولية وعولمة أسواق رأس المال، دار الجامعية الإسكندرية 2005 .
- 3-هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،طبعة ثالثة،دار وائل للنشر،الأردن 2006.
- 4-دكتور زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات،الطبعة الأولى،دار البداية ناشرون وموزعون،عمان،.2010
- 5-د.محمد الوقاد، أ.لؤي محمد وديان،تدقيق الحسابات،الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع للنشر والتوزيع،عمان 2010،.
- 6-عبد الفتاح الصحن،مبادئ وأسس المراجعة علما وعملاء،مؤسسة البيان، الجامعة الإسكندرية،1993.
- 7-أسعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات،الطبعة 2018،دار الإبتكار للنشر والتوزيع،جامعة القدس.
- 8-د.طواهر محمد التهامي،صديقي مسعود،المراجعة وتدقيق الحسابات الاطاري النظري والممارسة التطبيقية،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر.
- 9-د.محمد الفيومي محمد،د.محمود مراد،أصولالمراجعة،دونطبعة،الناشر قسم المحاسبة كلية التجارة،جامعة الاسكندرية 2000.
- 10-عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، المراجعة الخارجية،موضوعات متخصصة،الدار الجديدة الإسكندرية،2001.
- 11-غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية لطبعة أولى،دار المسيرة لنشر،الأردن 2006.
- 12-أحمد حلمي جمعة،مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث،دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان. 2009.
- 13-حميد بوزيدة،جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر. 2005.
- 14-د.موفق محمد عبده،التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الاسلامي(دراسة المقارنة)،الطبعة الاولى،دار الجنان للنشر والتوزيع،عمان،2015.
- 15-محمد عباس محرزى،اقتصاديات الجباية والضرائب،الطبعةالرابعة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2008.
- 16- زينب حسين عوض،أساسيات المالية العامة،دار الحامة الجديدة،2006.

- 17- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية دون طبعة، مصر، 1972.
- 18- سعيد عبد العزيز عثمان، رجب العشموي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، دار الجامعية دون طبعة، الاسكندرية، 2007.
- 19- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل دون طبع، عمان 2005.
- 20- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 2/ الرسائل والأطروحات :**

- 1- محمد الطاهر سالم، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.
- 2- صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 3- رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في 1991-2002، أطروحة مقدمة ليل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 4- خولة لطيفة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية الوظيفية الجبائية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- 4- يحي سعيدي، الجيلالي بلواضح، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 2014، 12، ص 54 نقلا عن: عبد المنعم فوزي، المالية والسياسات المالية، ط1، منشأة المعارف، الاسكندرية.
- 5- قميدة آسيا، اجراءات التدقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 6- 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.
- 7- 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، جزائر، 2011-2012.
- 8- إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011.

- 9- 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.
- 10- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، جامعة الجزائر 2013، 1-2014، ص33.
- 11- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري 1995-1999، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- 12- نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015-2016.
- 13- صالح حميدانو، دور المراجعة في تدنئه المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- 14- فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر في القانون ، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017.
- 15- العيد نسيغة، الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة لغرور، خنشلة، 2017.
- 16- خالد بن معتوق، الأمينميلي، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.
- 17- عبد الكريم برجى، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017.
- 18- جلييلة صحراوي، كمال سي محمد، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تمونشت، 2015-2016.
- 19- هشام لجلط، الاساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013-2014.
- 20- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.

3/ المجالات والملتقيات :

1- د.مرسلي عبد الحق، همالحمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، المركز الجامعي لتمنراست، 2019.

4/ قوانين وجرائد رسمية :

- 1-المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم 13 - 08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014.
- 2-المادة 728 من القانون التجاري الجزائري، سنة 2007.
- 3-المادة 174 الفقرة (أ)، (ج) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- 4-المواد (169-170-171) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 5-المادة 20-مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2019، ص12.

ثانيا : باللغة الأجنبية

- 1- guide pour l'audit.informaton.financiere des entreprises lereédition runod.paris.1991.p28.
- 2-Micheline.friédérich.georges.langlois.alainburland.renébonnault op cit p447.
- 3-Guide de vérificateur de comptabilité.op-cit.p84

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : بطاقة انطلاق عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Form. N° 1014
1984 - 01/01/1984

Fiche de début des travaux
de vérification

le _____

Numéro de l'Affaire _____ N° d'arrêté d'imposition _____

Numéro d'identification Statistique _____

Nom et Prénom ou Raison Sociale _____

Activité _____

Adresse _____ Tél. _____

Avis de vérification de comptabilité N° _____ de _____

Items ou Reçu le _____

Période à vérifier du _____ au _____

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M. _____

M. _____

M. _____

Date de début des travaux préparatoires _____

Date du contrôle inspiré (1) _____

Date d'intervention sur place (contrôle au fond) _____

Lu et approuvé :
LA CHEF DE SERVICE _____ LA CAJOUX _____

(1) Ne pas en cas de contrôle inspiré.

الملحق رقم 03: بطاقة المراقبة

FICHE DE SURVEILLANCE

N° 101 2006

DIRECTION DES IMPOTS DE RIYADH DE _____
 Des Impôts Chinois par le sous-directeur du contrôle fiscal de _____ et cocontractant

SOUS-DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES
 DE LA RIYADH DE _____
 Nom, Prénoms ou titre actuel _____

COMPLÉTÉ DE _____
 Profession _____

RECÉPTE DE _____
 Adresse complète _____

Date : ... / ... / 2006

	BASE D'IMPOSITION EN DOLLARS DE SA					MONTANT DES CONSTATATIONS							
	IRS	TAP	TVA	ISE	IRS	IRS		TAP		ISE		RS	TOTAL
	Dollars de SA	Dollars de SA	Dollars de SA	Dollars de SA	Dollars de SA	OTS	FEV	OTS	FEV	OTS	FEV	FEV	
1													
2													
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													

101 - La présente Fiche (Fiche complétée, accompagnée des justificatifs pertinents) est applicable d'obligations des taxes de sa base par des contribuables en résidence au Royaume d'Arabie Saoudite.
 101 - This form (Completed form, accompanied by the relevant documents) is applicable of tax obligations of the tax base of the taxpayers who are resident in the Kingdom of Saudi Arabia.
 101 - Diese Steuerbescheinigung (vollständig ausgefüllt, mit den entsprechenden Unterlagen) ist für die Steuerpflicht der Steuerbasis der Steuerpflichtigen im Königreich Saudi Arabien anzuwenden.

LES VÉRIFIERS

الملحق رقم 04: الكشف في المحاسبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RELEVÉ DE COMPTABILITÉ
 GENERAL
 رقم: _____

DESCRIPTION DES COMPTES		DE	DU	DE	DE	SIGNATURE
		19	20	21	22	
BILAN	ACTIF					
	IMMOBILISATIONS					
	ACTIF CIRCULANT					
	TOTAL DE L'ACTIF					
COMPTES DE PRODUITS	PRODUITS					
	PRODUITS D'EXPLOITATION					
	PRODUITS FINANCIERS					
	PRODUITS EXCEPTIONNELS					
COMPTES DE CHARGES	CHARGES					
	CHARGES D'EXPLOITATION					
	CHARGES FINANCIÈRES					
	CHARGES EXCEPTIONNELLES					
COMPTES DE TRANSFERTS	TRANSFERTS EN DÉBIT					
	TRANSFERTS EN CREDIT					
	TRANSFERTS EN DÉBIT					
	TRANSFERTS EN CREDIT					
COMPTES DE RÉSERVES	RÉSERVES					
	RÉSERVE GÉNÉRALE					
	RÉSERVE SPÉCIALE					
	RÉSERVE INDIVISÉE					

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NAIWE DEL MODIFICATION	ESERCIZIO anno	ESERCIZIO anno	ESERCIZIO anno	ESERCIZIO anno	COMBINAZIONE
BENEFICIO FISCALE	Beneficio Fiscale (Beneficio Fiscale)				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
TOTAL DES ALIENATIONS					
TOTAL DES DIMINUTIONS					
DIFFERENCE ENTRE LES ALIENATIONS ET LES DIMINUTIONS					
BENEFICE NET RES.					
MODIFICATION NET = BENEFICE NET A NET A LA TOUTE SUPPLIQUE					
MODIFICATION NET A LA TOUTE SUPPLIQUE	MODIFICATION NET A LA TOUTE SUPPLIQUE				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
	Moins de dépenses				
	Plus de dépenses				
TOTAL, A COMPTER LA MODIFICATION NET					
BENEFICE MODIFIÉ					

الملحق رقم 05: تقرير التحقيق في المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE M.D.O. N° 15 0289
 Du 15 Mars 1964 Mod. M 1151 8/84

Ministère des Finances
 Direction Générale des Impôts
 Direction des Impôts de la
 Wilaya de _____

IDENTIFIANT FISCAL
 CODE DIRECTION
 CODE ACTIVITE
 NUMERO D'ARTICLE

**RAPPORT
 DE
 VERIFICATION DE COMPTABILITE**

N° _____ / 200 _____

Entreprise Vérifiée : _____
 Activité : _____
 Adresse : _____

Brigade de Vérification N° _____
 Agents Vérificateurs : _____

<p>REMARQUES</p> <p>F. Indiquer les anomalies constatées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Erreurs - Défauts de comptabilisation - Défauts de tenue des livres - Défauts de tenue des registres - Défauts de tenue des livres 	<p>RECOMMANDATIONS</p> <p>F. Indiquer les recommandations formulées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sur la tenue des livres - Sur la tenue des registres - Sur la tenue des livres
---	--

- Dispositivo de segurança de escape
- Atenuação de ruído e vibrações, de contaminação, etc.

- Com o fim da atividade, todos os funcionários devem ser informados

- Todos os funcionários devem ser informados

- Descontagem

- Equipamento

- Manutenção: Capacidade de funcionamento, etc.

5. REGISTRO DE EMPREGO
Planos 1/2000

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:
- Local:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:
- Local:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:
- Local:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:
- Local:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:
- Local:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:

EMPREGO de Trabalho:
- Atividade:
- Data:

6. REGISTRO DE ATIVIDADES

1. Descrição da atividade a ser realizada:

- Descrição

- Descrição

2. Descrição da atividade:

- Descrição

- Descrição

- Descrição

3. Descrição da atividade:

- Descrição

الملحق رقم 06: الإشعار بإعادة تقويم في المحاسبة

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**Notification de Redressement suite
à la vérification de Comptabilité**

Référence N°: Lettre avec A.R. A.M. Le 20

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

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

Nous attirons votre attention que les droits répercutés dans ce cadre, seront assujettis aux 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 (Article 20-4 du Code des procédures fiscales).

La présente notification comporte feuillets (s) y compris celui-ci.

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

La Chef de Régide Monsieur le Gradé des Vérificateurs

الملحق رقم 07: تبليغ النهائي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA
CENTRE DES IMPOT DE SAIDA
SERVICE PRINCIPAL DE CONTROLE
ET DE LA RECHERCHES
N° :DIW/CDI/SPCR/SC/2016

SAIDA LE :

A

OBJET / Duplicata D'avertissement

pour me permettre d'assoir l'imposition de

M
Activité
Adresse

Je vous prie, mon cher collègue de bien vouloir me faire parvenir un
duplicata d'avertissement.

Impôts
Exercice
Article

LFS VERIFICATEURS

الملحق رقم 08: محضر المعاينة

00110 O 04 18

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مديرية الضرائب الولائية

مفتشية الضرائب الولائية

بروز مغلق

رقم التعريف الضريبي

رقم الحالة

محضر معاينة

المراد 01 و 02 من فئات الضرائب المهنية والرسوم المضافة

المراد 01 و 02 من فئات الضرائب المهنية والرسوم المضافة

في اليوم

و على الساعة

من جانب

من جانب المصنفين الملتزمين

السادة المحين والمحققين لفئات المداخيل الخاصة بعدد

المجال من طرف

المراد 01 و 02 من فئات الضرائب المهنية والرسوم المضافة

المصنفين الملتزمين

و عند بداية الامتحان فيما يتعلق هذا المحضر في اليوم والشهر المذكورين أعلاه و بمرور السيد

الإختصاص منها والذي قبل - وقيل - بعد و صرح بمقتضى

و جانب المصنفين الملتزمين من هذا المحضر تطول و على السلام

بمضاء المصنف

بمضاء المصنفين الملتزمين

الملحق رقم 10 : بطاقة نهاية عملية التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Mis S. N° 21
Im. Officielle 1997

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

**Fiche de Fin des travaux
de vérification**

le

Número de l'Affaire N° d'article d'imposition

Número d'identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Avis de vérification de comptabilité N° de

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

Lu et approuvé :

Le Chef de Service Les Vérificateurs

<p>C - CONDITIONS DE CLASSE DE RECOMMANDATION</p> <p>These conditions s'appliquent à tous les candidats, quelle que soit leur nationalité, qui ont obtenu un diplôme de premier cycle de l'enseignement supérieur en France, en Algérie ou en Tunisie.</p> <p>RECOMMANDATIONS A PRESENTER EN CAS DE HAJAZAYATY KARYA</p> <p>Les candidats à l'inscription au cycle de licence de l'enseignement supérieur doivent présenter deux lettres de recommandation, l'une de leur établissement d'origine et l'autre de leur établissement de destination en Algérie ou en Tunisie.</p> <p>RECOMMANDATION DE LA FACULTE D'ORIGINE</p> <p>Les lettres de recommandation doivent être adressées au directeur de l'établissement d'origine et au directeur de l'établissement de destination.</p> <p>RECOMMANDATION DE LA FACULTE DE DESTINATION</p> <p>Les lettres de recommandation doivent être adressées au directeur de l'établissement de destination.</p>	<p>1- شروط التقديم والقبول</p> <p>تطبق هذه الشروط على جميع المتقدمين، بغض النظر عن جنسيتهم، الذين حصلوا على شهادة البكالوريا من التعليم العالي في فرنسا، في الجزائر أو في تونس.</p> <p>التوصيات التي يجب تقديمها في حالة الحجازياتي كاري</p> <p>يجب على المتقدمين للالتحاق بدورة الليسانس في التعليم العالي تقديم اثنتين من التوصيات، واحدة من المؤسسة الأصلية والأخرى من المؤسسة المستهدفة في الجزائر أو في تونس.</p> <p>التوصية من المؤسسة الأصلية</p> <p>يجب إرسال التوصيات إلى مدير المؤسسة الأصلية وإلى مدير المؤسسة المستهدفة.</p> <p>التوصية من المؤسسة المستهدفة</p> <p>يجب إرسال التوصيات إلى مدير المؤسسة المستهدفة.</p>
<p>E - CONDITIONS D'ADMISSION DES ETUDIANTS</p> <p>Les étudiants étrangers qui souhaitent s'inscrire en Algérie ou en Tunisie doivent présenter un dossier de candidature complet.</p> <p>Les lettres de recommandation doivent être adressées :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Au directeur de l'établissement d'origine. 2. Au directeur de l'établissement de destination. 3. Au directeur de l'établissement de destination. 4. Au directeur de l'établissement de destination. 5. Au directeur de l'établissement de destination. 	<p>2- شروط القبول للطلاب الأجانب</p> <p>يجب على الطلاب الأجانب الذين يرغبون في التسجيل في الجزائر أو في تونس تقديم ملف طلب كامل.</p> <p>يجب إرسال التوصيات إلى :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. مدير المؤسسة الأصلية. 2. مدير المؤسسة المستهدفة. 3. مدير المؤسسة المستهدفة. 4. مدير المؤسسة المستهدفة. 5. مدير المؤسسة المستهدفة.
<p>B - MODALITES DE Paiement</p> <p>Les étudiants étrangers qui souhaitent s'inscrire en Algérie ou en Tunisie doivent présenter un dossier de candidature complet.</p> <p>Les lettres de recommandation doivent être adressées :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Au directeur de l'établissement d'origine. 2. Au directeur de l'établissement de destination. 3. Au directeur de l'établissement de destination. 4. Au directeur de l'établissement de destination. 5. Au directeur de l'établissement de destination. 	<p>3- شروط الدفع</p> <p>يجب على الطلاب الأجانب الذين يرغبون في التسجيل في الجزائر أو في تونس تقديم ملف طلب كامل.</p> <p>يجب إرسال التوصيات إلى :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. مدير المؤسسة الأصلية. 2. مدير المؤسسة المستهدفة. 3. مدير المؤسسة المستهدفة. 4. مدير المؤسسة المستهدفة. 5. مدير المؤسسة المستهدفة.