

جامعة عبد الحميد بن باديس / مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية



التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة : مالية و محاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أحاديemy بعنوان

التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي في مصلحة الضرائب  
" دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم "

. تحت إشرافه :

. من إعداد الطالب :

. الدكتور : الطيب معارفية .

. بونوة أيمن .

. أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	اللقب و الاسم	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	حيمور مصطفى	أستاذ محاضر " ب "	جامعة مستغانم
مقرا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	خليفة الحاج	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

الموسم الجامعي :

2022 – 2021



# شكر

الشكر لله عز و جل و نحمد الذي بفضله استطعت إنجاز هذا العمل

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان للأستاذ المؤطر الدكتور معارفية الطيب الذي أشرف على مذكرتي ، و الهيئة المؤطرة في الجانب الميداني للمذكرة مركز الضرائب لولاية مستغانم

و أشكر كل الأساتذة الكرام الذين أشرفوا على مهمة تدريسنا طيلة المشوار الجامعي

كما أتوجه بجزيل الشكر و التحية إلى كل من ساعدني من بعيد أو قريب و لو بنصيحة ساهمت في إنجاز هذه المذكرة

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين محمد خير خلق الله

الحمد لله الذي وفقني في تتمة هذه الخطوة في مشواري الجامعي و إنجاز مذكرتي هذه ثمرة الجهد المتواصل

فالنجاح كان بفضل الله سبحانه و تعالى

أهدي هذا العمل المتواضع إلى العائلة الكريمة التي ساندتني حفظها الله

و إلى أساتذتي الكرام فهذا العمل كان نتيجة لدروسهم و توجيهاتهم لنا

و إلى أصدقاء المشوار الجامعي

## الملخص

هدفنا من خلال هذا البحث استخلاص دور التدقيق المحاسبي و مساهمته في الرقابة الجبائية حيث قمنا بدراسة مختلف مراحل و خطوات عملية التدقيق المحاسبي ، و كذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات و المعلومات المحاسبية لما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة ، لتفادي مختلف الأخطاء و حالات الغش و التلاعب بأموالها .

على هذا الأساس تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتطرق إلى مختلف المفاهيم النظرية لكل من الضريبة و نظامها ، و ظاهرة التهرب الضريبي و كذا الرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي .

بالإضافة إلى تدعيم هذه الدراسة بإجراء تريض ميداني بمركز الضرائب بمستغانم من خلال دراسة قمنا بها على حالة مكلف بالضريبة خاضع للتدقيق في المحاسبة ، ليتم التوصل في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الرقابة الجبائية تعتبر الوسيلة الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي و أن التدقيق الجبائي يعتبر من بين آليات الرقابة الجبائية ، و هو يؤدي دورا فعالا في تقييم صحة المعلومات المصرح بها و تقييم العناصر المحاسبية التي يحوزها المكلف .

### الكلمات المفتاحية :

الضرائب ، مكلف بالضريبة ، التهرب الضريبي ، مركز الضرائب ، النظام الضريبي ، التدقيق المحاسبي ، الرقابة الجبائية ، ملف جبائي .

### Summary :

Our goal through this research is to extract the role of accounting audit and its contribution to fiscal control ، Where we have studied the various stages and steps of the accounting audit process ، In order to clarify that accounting audit is the mainstay of auditing the validity of financial data and information as it contains facts about the institution in order to avoid various errors and cases of fraud and manipulation of its property .

On this basis, the descriptive analytical method was relied upon to address various theoretical concepts of each of the tax and its system, the phenomenon of tax evasion, as well as fiscal control and accounting auditing ، In addition to supporting this study by conducting a field internship at the Tax Center in Mostaganem Through a study we conducted on the case of a taxpayer subject to auditing in accounting To finally reach a set of results The most important of them is that fiscal control is the main means of combating tax evasion, and that accounting audit is among the mechanisms of fiscal control, and it plays an effective role in evaluating the validity of the declared information and evaluating the accounting elements held by the taxpayer.

### Key Words :

Taxes , taxepayer , Tax Evasion , tax Center , Tax System , Accounting Audit , Tax Control , Tax File .

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
1	<p>الإهداء .</p> <p>الشكر .</p> <p>الملخص .</p> <p>قائمة المحتويات .</p> <p>قائمة الأشكال و الجداول .</p> <p>قائمة الملاحق .</p> <p>مقدمة عامة .</p>
6	<p><b>الفصل الأول : الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري .</b></p>
6	تمهيد .
6	المبحث الأول : أساسيات حول الجباية و النظام الضريبي الجزائري .
6	المطلب الأول : مفهوم و تطور الضريبة .
6	الفرع الأول : مفهوم الضريبة .
7	الفرع الثاني : تطور الضريبة .
8	المطلب الثاني : أهداف و قواعد الضريبة .
8	الفرع الأول : أهداف الضريبة .
9	الفرع الثاني : قواعد الضريبة .
9	المطلب الثالث : تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري .
10	الفرع الأول : تحديد النظام الضريبي السابق و أسباب إصلاحه .
12	الفرع الثاني : بنية النظام الضريبي في ظل الإصلاحات .
16	المبحث الثاني : التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية في الجزائر .
16	المطلب الأول : واقع التهرب الضريبي في الجزائر .
16	الفرع الأول : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .
19	الفرع الثاني : آثار التهرب الضريبي و سبل علاجه .
21	المطلب الثاني : مفهوم و أهداف الرقابة الجبائية .
21	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية .

## قائمة المحتويات

22	الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية .
23	المطلب الثالث : أسباب و أشكال الرقابة الجبائية .
23	الفرع الأول : أسباب الرقابة الجبائية .
24	الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية .
26	الخلاصة .
27	<b>الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .</b>
27	تمهيد .
27	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي .
27	المطلب الأول : ماهية التدقيق المحاسبي .
27	الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي .
28	الفرع الثاني : أهداف التدقيق المحاسبي .
29	المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي .
29	الفرع الأول : أنواع التدقيق المحاسبي .
31	الفرع الثاني : قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي .
32	المطلب الثالث : المراحل العملية و الميدانية للتدقيق المحاسبي .
32	الفرع الأول : المراحل العملية للتدقيق المحاسبي .
35	الفرع الثاني : المراحل الميدانية للتدقيق المحاسبي .
35	المبحث الثاني : مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .
35	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي .
35	الفرع الأول : الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي .
36	الفرع الثاني : ملئ استمارات التدقيق المحاسبي .
36	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي .
36	الفرع الأول : التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل .
38	الفرع الثاني : التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون .
41	المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي .
41	الفرع الأول : تقييم محاسبة المكلف بالضريبة .

## قائمة المحتويات

42	الفرع الثاني : تبليغ النتائج المتوصل إليها .
42	الفرع الثالث : تحرير تقرير لعملية التدقيق في المحاسبة .
44	الخلاصة .
45	<b>الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم ( حالة نشاط تجاري ) .</b>
45	تمهيد .
45	المبحث الأول : تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية مستغانم .
45	المطلب الأول : لمحة عن مركز الضرائب .
48	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب .
49	المطلب الثالث : مصالح مركز الضرائب .
52	المبحث الثاني : إجراءات التدقيق المحاسبي لمكلف بالضريبة ( حالة نشاط تجاري ) .
52	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية .
55	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية .
58	المطلب الثالث : المرحلة الختامية .
60	الخلاصة .
61	الخاتمة العامة .
64	قائمة المصادر و المراجع .
67	الملاحق .

## قائمة الأشكال و الجداول

### قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	خصائص الضريبة .	07
02	قوانين التشريعات الضريبية .	12
03	أشكال التهرب الضريبي .	17
04	أشكال الرقابة الجبائية .	24
05	أشكال التدقيق المحاسبي الخارجي .	30
06	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI .	48

### قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	سلم الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2022 .	14
02	حالة مقارنة للميزانيات .	53
03	كشف المحاسبة .	54
04	تسوية الرسم على النشاط المهني .	56
05	تسوية الرسم على القيمة المضافة .	56
06	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي .	57
07	التقسيم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية .	57

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
67	التفريغ سحب الملف الضريبي	01
68	إخطار بالمراقبة في الوقت المحدد في المحاسبة	02
69	ورقة بداية أعمال التحقيق	03
70	ورقة انتهاء أعمال التحقيق	04
71	إخطار التعديل بعد التحقيق المحاسبي	05
72	إطار إضافي - تصحيحي - بالتعديل بعد تدقيق الحسابات	06
73	محضر النتائج أجهزة عناصر التشغيل المادية ( المادة 10/4 CPF )	07
74	إخطار بالتعديل النهائي يعد التدقيق المحاسبي ( الرد على ملاحظات الملف بالضرائب )	08
75	محضر انتهاء أعمال التدقيق في الموقع	09
76	استدعاء للتحكيم	10
77	إشعار بالتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	11

## مقدمة عامة

إن التغير الذي شهدته المؤسسات على مستوى حجم نشاطها و انتقالها من كونها مؤسسات ذات معاملات صغيرة إلى مؤسسات ضخمة تنشط في عدة مجالات و قطاعات أدى إلى ضرورة إيجاد جملة من الوسائل و التقنيات تساعد المؤسسة على الحفاظ على أموالها ، و تحسين الأداء و الكفاءة في التسيير و الإنتاج ، و من بين الوسائل التي اهتدى إليها الباحثين و أصحاب المؤسسات نجد التدقيق المحاسبي .

و بما أن الضريبة تعتبر إحدى أهم أدوات تنفيذ السياسات المالية و تساهم بشكل مباشر في التأثير على النشاط الاقتصادي للبلد ، إذ نجد أن المشرع الجزائري منح صلاحيات واسعة من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة العامة من الضياع تتمثل في الرقابة الجبائية و التي يعد التدقيق المحاسبي من أهم وسائلها ، حيث يعمل على التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و تقييم العناصر المحاسبية التي بحوزتهم .

كما تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة وقائية و ردعية في آن واحد بغية تقويم الخلل في تحصيل الضريبة و لتوزيع العادل للعبئ الضريبي و حماية روح المنافسة النزيهة ، و التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي التي تنخر موارد الخزينة العمومية و تفوت عليها فرص تنموية و إنجاز استثمارات عمومية و تضر بالاقتصاد الوطني عموما .

كما تعمل الدولة على الحرص الدائم على تغيير نظامها الضريبي بما يتوافق مع التطورات الاقتصادية و المالية و الاجتماعية ، من أجل جعل الضريبة مناسبة مع تلك التغيرات هذا من جهة ، و من جهة أخرى تعمل على إصلاح الأخطاء و نقاط الضعف الموجودة في النظام الضريبي ، و لكن الدولة لوحدها لا تستطيع أن تواكب كل الأخطاء من خلال القوانين و التشريعات ، فعلى الكوادر و الإطارات الإدارية التي تعمل في مختلف المصالح الجبائية على أرض الميدان أن تكون على مستوى الكفاءة و المعرفة لكشف الخلل و الأخطاء الموجودة في النظام الضريبي وإجراءات الرقابة ، لأن هذه الكوادر لها نظرة أوسع على أرض الواقع و يعرفون كل الخبايا التي يمارسها المكلفون للتهرب من الضريبة و خرق النظام الضريبي .

و من خلال ما تم تقدمه يمكننا طرح إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي :

- ما هو دور التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة ؟

## مقدمة عامة

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

1- هل تساهم عملية التدقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي ؟

2- ما هي الإجراءات الأولية التي تتبع من قبل إدارة الضرائب في الرقابة الجبائية ؟

3- في ماذا تتمثل خطوات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ؟

### - فرضيات البحث :

1- تساهم عملية التدقيق المحاسبي في الحد من التهرب الضريبي من خلال إعادة التقييم الحقيقي للوعاء الضريبي الخاضع للضريبة ، و استرجاع الحقوق الضائعة بسبب محاولة المكلف بالضريبة التهرب منها بتقديم تصريحات مغلوطة مثلا .

2- هناك إجراءات أولية تتبعها إدارة الضرائب أثناء الرقابة الجبائية على المكلف ، و هي تتمثل في الرقابة العامة بشقيها رقابة شكلية و رقابة على الوثائق ، و بعدها الشروع في التدقيق المحاسبي .

3- تتمثل خطوات التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة في التعرف على الهوية الجبائية ثم إبلاغ المكلف بعملية التدقيق و بعدها يتم مباشرة الشروع في عملية التدقيق و تبليغ نتائجها للمكلف ، و في الأخير يتم إعداد تقرير نهائي للعمل المنجز ككل .

### - مبررات اختيار الموضوع :

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية و هي كالتالي :

- الميل لمثل هذه المواضيع و الرغبة في التوسع في هذا المجال بمثابة العمل فيه .

- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة ، كما أن الموضوع يخدم مجال تخصصي الجامعي بصفة مباشرة .

### - أهداف البحث :

نسعى من خلال بحثنا هذا إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي .:

1- تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي .

2- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية .

## مقدمة عامة

3- توضيح مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة .

### - أهمية البحث :

ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة أثناء رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها ، مما استدعى الأمر ضرورة مهاجمة هذه الفئة ، و مما لا شك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو على الأقل التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة ، و من الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية و الوقائية و من هنا تبرز أهمية الموضوع .

### - المنهج المستخدم :

حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات التي ذكرناها اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث قسما البحث إلى جانبين حيث في الجانب الأول اعتمدنا على المنهج الوصفي ، و ذلك من خلال استعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو بالتدقيق المحاسبي لأغراض جبائية ، أما الجانب الثاني اعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال دراسة تطبيقية (دراسة حالة) استعراضنا الإجراءات العملية للتدقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة ( حالة نشاط تجاري ) .

### - صعوبات البحث :

- تعذر الوصول إلى بعض المراجع المتعلقة بالدراسة الميدانية نظرا لعدم إتاحة المؤسسات فرصة الإطلاع على كامل المعلومات و البيانات المتعلقة بدراسة الحالة (أي عدم إمكانية الإطلاع على كامل الملف الجبائي للمكلف)  
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر و تفصيلي .

### - حدود البحث :

- الحدود المكانية : تمت الدراسة في مركز الضرائب لولاية مستغانم .  
- الحدود الزمانية : تضمنت التدقيق في ملف جبائي لدى مركز الضرائب من 2019 إلى غاية 2020 .

### - الأدوات المستخدمة :

الأدوات التي اعتمدنا عليها في بحثنا هي مختلف القوانين الجبائية منها قانون الإجراءات الجبائية و كذلك القوانين و القرارات المتعلقة بالرقابة الجبائية .

بالإضافة إلى كل معلومات مقدمة من طرف المؤسسة الحاضنة للتربص ( مركز الضرائب لولاية مستغانم ) و كذلك الأعوان المدققين في المحاسبة بهيئة المديرية ، و كذلك الملف الجبائي الخاص بالملكف بالضريبة .

### - الدراسات السابقة :

- لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ( دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي ) : الدراسة عبارة عن مذكرة تخرج ماجستير قدمت في كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة أم البواقي سنة 2020/2019 .

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي التنظيمي و القانوني و كذلك تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و واقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري ليتم التوصل على نتيجة مفادها أنه طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة الملكف بسبب تقييمها شكلا و مضمونا ، ليتم إجراء تسوية للوضعية الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ، ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب و هذا بتأسيس القاعدة المنشأة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق .

- سالم إكرام ، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية ( دراسة حالة مديرية أم البواقي ) : الدراسة عبارة عن مذكرة تخرج ماجستير أكاديمي قدمت بجامعة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة أم البواقي سنة 2019/2018 .

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في ضوء النظام الجبائي الجزائري و التحديات التي يواجهها و المخاطر التي يتعرض لها ليتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق المحاسبي يؤدي دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المصرح بها و تقييم العناصر المحاسبية و المالية التي يحوزها الملكف .

- مالح سعاد ، قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر ، الدراسة عبارة عن مقال العدد 2016/4 ناشر المقال أستاذ مساعد بقسم كلية الحقوق و العلوم السياسية بجامعة سيدي بلعباس :

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء حول الرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي و كذلك محاولة معرفة كيف يساهم التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية على مكافحتها للتهرب الضريبي ، ليتم التوصل إلى نتيجة مفادها أن التحقيق المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية

### - تقسيمات البحث :

لانجاز البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول ، حيث يتخذ الفصل الأول و الثاني الطابع النظري أما الفصل الثالث فالطابع التطبيقي ، و جاءت تقسيمات هذه الفصول على النحو التالي :

- الفصل الأول : خصصناه لأساسيات حول الجباية و الرقابة الجبائية ، و قمنا بتقسيمه إلى مبحثين حيث تناول المبحث الأول أساسيات حول الجباية و النظام الضريبي الجزائري ، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية في الجزائر .

- الفصل الثاني : خصصناه للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، و قمنا بتقسيمه إلى مبحثين حيث شمل المبحث الأول الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي و المبحث الثاني شمل مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

- الفصل الثالث : يعنى بالدراسة الميدانية و قد قسمناه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام حول الهيئة محل الدراسة ( مركز الضرائب للولاية مستغانم CDI ) ، أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه الدراسة الميدانية بينا فيها مراحل سير معالجة الملف الجبائي .

## الفصل الأول : الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري .

تمهيد :

تعتبر الضرائب أداة تستعملها الدولة في تسيير شؤونها و نظرا لأهميتها كمصدر من الإيرادات العامة تعددت مفاهيمها و خصائصها ، برزت لها عدة تقنيات ساعدت على تطويرها و بروزها كأهم مورد للتمويل . كما أن لكل دولة نظام ضريبي خاص بها يتضمن مجموعة من القواعد القانونية و النفسية التي تساعد في تحديد الوعاء الضريبي و كيفية التحصيل ، و يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه ذو طابع تصريحي أي أن المكلف هو الذي يحدد أسس فرض الضريبة وفقا للنصوص التشريعية و التنظيمية المعمول بها ، و هذا ما يدفع المكلف إلى تناسي دفع الضريبة و التخلص منها لأنه ينظر إليها على أنها واجب و عبئ كبير على قدراته المالية ، و هذا ما يؤدي بالإضرار بالاقتصاد الوطني لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان يفترض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة .

و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها ، مع تكاثف الجهود و الوسائل الهيكلية و القانونية .

و بناء على ما سبق سوف نقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : أساسيات حول الجباية و النظام الضريبي في الجزائر .

المبحث الثاني : إطار عام حول التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية في الجزائر .

### المبحث الأول : أساسيات حول الجباية و النظام الضريبي في الجزائر .

الضريبة تعد وسيلة تفرضها الدولة كونها من الإيرادات ، لها مفاهيم متعددة تطورت بتطور الاقتصاد .

#### المطلب الأول : مفهوم و تطور الضريبة .

##### الفرع الأول : مفهوم الضريبة .

للضريبة تعريفات متعددة منها الكلاسيكي و منها الحديث .

- التعريف 01 : عرفها الأستاذ جينز تاشون على أنها " أداء ضريبي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة " .

- التعريف 02 : عرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها " قطاع مالي و نقدي إجباري و نهائي دون مقابل وفقا

لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد ، حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة و الجماعات المحلية " <sup>1</sup> .

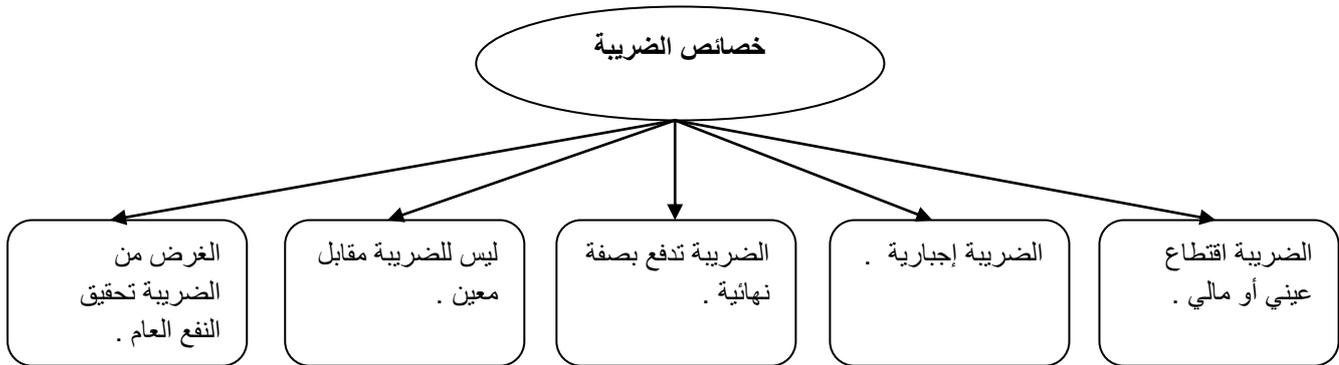
<sup>1</sup> - يعقوب عبد الكريم ، (2019) ، الإطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي ، مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الاجتماعية و الإنسانية ، المجلد الثاني ، العدد الثامن <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/99018> ، ص : 229 .

- التعريف 03 : كما عرفها أستاذ رفعت المحجوب على أنها " اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين و دون مقابل لدفعها و ذلك لغرض تحقيق نفع عام " .

و في الأخير يمكن القول أن الضريبة هي مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجنيه من المكلفين بصفة إجبارية و نهائية ، و دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العامة<sup>2</sup> .

و يمكن من خلال ما سبق من التعريفات نستخلص الخصائص التالية للضريبة :

الشكل رقم 01 : خصائص الضريبة .



المرجع : من إعداد الطالب بالاعتماد على يعقوب عبد الكريم ، (2019) ، الإطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي ، مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الاجتماعية و الإنسانية ، المجلد

الثاني ، العدد الثامن <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/99018> ، 2022/001/01 ، ص : 229 .

## الفرع الثاني : تطور الضريبة .

تعود الاقتطاعات الضريبية إلى أقدم العصور التاريخية حيث وجدت الضرائب و تطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع ، و تطورت مع تطور أهدافها السياسية و الاقتصادية فالرومان اعتبروا أن الضريبة من أهم عناصر السيادة في إمبراطوريتهم حيث فرضوا الضرائب لتمكينهم من تغطية الأعباء المترتبة عليهم من جراء قيامهم بالتزامات الخدمة و الدفاع ، و ذلك دون الاهتمام بالأسس المتبعة لفرض و تحصيل هذه الضرائب و الأساليب ذات الطابع القومي المتخذة لتحقيق ذلك .

أهم الضرائب في العصر الروماني كانت ضريبة الرؤوس CAPITATION و التي فرضت على كل شخص بمجرد إقامته على أرض الدولة ، كان الملزم بها هو الأب الذي يدفع هذه الضريبة عن كل الأفراد الذين يعولهم و البالغين من العمر 18 سنة إلى 60 سنة و القادرين على العمل ، و بغض النظر عن كونه مالك لثروة أم لا فهي لا تراعي المقدرة التكلفية للشخص و كانت تتم بقرارات إلزامية دون أخذ رأي المكلفين<sup>3</sup> .

<sup>2</sup> - يعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص : 230 .

<sup>3</sup> - حمقاني محمد الطيب ، زعطوط عبد اللطيف (2013) ، الجبائية في توزيع المواد البترولية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية بحاسي مسعود NFTAL مذكرة ليسانس ، علوم التسيير ، تخصص الاقتصاد البترولي ، جامعة ورقلة ، 2012-2013 ، <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/4457/1/khamgani-zatout.pdf> ، ص : 09 .

و في الوقت الذي كانت فيه الضريبة يحصل عليها الملك في شكل استثنائي و هي بمثابة هبة ( DON ) في القرن الـ13 فقد أصبحت في القرن الـ14 ذات شكل عام و مستمر ، و أقر في إنجلترا عام 1929م حق فرض ضريبة ملكية دائمة ( LA TAILLE ROGALE ) و يلاحظ أن التطور التاريخي أحدث تغييرا أساسيا في العناصر الخاضعة للضرائب ، و قد طالب فوبان ( VOVBAN ) ضريبة واحدة رئيسية بدلا من الضرائب المتعددة . أما الطبيعويون ( PHGSIOCRATES ) فقد نادوا بقصر التكاليف الضريبي على الإنتاج الزراعي باعتبار أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة .

و بعد قيام الثورة الصناعية في إنجلترا و الثورة الفرنسية ظهر نظام الاقتصاد الحر القائم على أساس ما يسمى بنظرية التعادل ، و يجدر الذكر أن الثورة الفرنسية تأثرت بحد كبير بأراء الفيزيوقراط حيث اعتبرت الضريبة العقارية عنصر أساسي للنظام الضريبي<sup>4</sup> .

### المطلب الثاني : أهداف و قواعد الضريبة .

#### الفرع الأول : أهداف الضريبة .

تتضمن أهداف مالية و اجتماعية و سياسية بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية :

1- الأهداف المالية : تتمثل في تغطية الأعباء و النفقات العامة للدولة و قدرتها على الوصول إلى تحقيق الموازنة بين إيرادات و النفقات ، و يتجلى هذا الهدف في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخيلها و بصورة كبيرة على ما تحصله من الضرائب .

2- الأهداف الاجتماعية : تعتبر من الأهداف القديمة للمالية العامة و الضرائب ، حيث ذكر "آدم سميث" أن أهم أركان التنظيم الضريبي هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب ، و معنى العدالة هو الأخذ بعين الاعتبار القدرة التكليفية بحيث لا يترتب على فرض الضريبة أي آثار ضارة .

3- الأهداف السياسية : يمكن استعمال الضريبة لأهداف سياسية كفرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية و اليابان ، أول تخفيض على منتجات دول أخرى .

4- الأهداف الاقتصادية : تنطوي تلك الأهداف إلى استعمال الضريبة كأداة لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة و الممكنة ، و بهدف إسراع برامج التنمية الاقتصادية كانت الدولة تلجأ إلى استخدام الإعفاءات الضريبية لتشجيع نشاط اقتصادي معين أو تشجيع الاستثمار<sup>5</sup> .

<sup>4</sup> - حمقاني محمد الطيب ، زعطوط عبد اللطيف ، مرجع بق ذكره ، ص : 10 .

<sup>5</sup> - حمقاني محمد الطيب ، زعطوط عبد اللطيف ، نفس المرجع ، ص : 13 - 15 .

## الفرع الثاني : قواعد الضريبة .

هي قواعد تعود إلى الاقتصادي " آدم سميث " في كتابه " ثروة الأمم " و هذه القواعد لازالت سارية أهميتها إلى حد الآن و هي ترتكز غالبا على أربعة قواعد سوف نتطرق إليها فيما يلي :

1- قاعدة العدالة و المساواة في المقدرة : على مواطني كل دولة أن يساهموا في النفقات الحكومية حسب قدراتهم التكليفية ، و وفقا لهذه القاعدة يجب أن يوزع العبء المالي للضريبة على جميع الأفراد و تكون مساهمة الفرد في نفقات الدولة وفقا لدخله .

2- قاعدة اليقين و الوضوح : يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها ، و أن تكون يقينية و ليست عشوائية كون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية بقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها و وعائها و مواعيد تحصيلها و الإعفاءات الخاصة بها .

3- قاعدة الملائمة في التحصيل : يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة المحددة و حسب النمط الذي يمكن أن تراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة و بالكيفية الأكثر تيسيرا له .

4- قاعدة الاقتصاد في النفقات : المقصود بالنفقات الجبائية هو أن يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب و ما يدخل منها إلى الخزينة العامة في أقل مبلغ ممكن ، و هذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها و تقل نفقات تحصيلها ، لذلك تسعى إدارة الضرائب إلى اختيار أسلوب الجباية و التحصيل الأقل لكي لا تضطر الدولة إلى التوسع في فرض الضرائب<sup>6</sup> .

## المطلب الثالث : تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري .

قبل التطرق إلى تقديم النظام الضريبي الجزائري يجب أن نفهم ما هو النظام الضريبي ، حيث اختلف المفكرون حول تعريفه و لكن بصورة عامة يمكن تعريفه على أنه " مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل " ، كما يختلف من دولة إلى أخرى .

أما النظام الضريبي الجزائري عرف عدة تغيرات نظرا للتطورات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي عرفتتها البيئة المحيطة به ، لكن إثر أزمة النفط سنة 1986 شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987 حيث قدمت بعد سنتين تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992 .

و من أجل معرفة أهم الإصلاحات الضريبية ارتأينا التطرق قبل ذلك إلى عرض موجز لهيكل النظام الضريبي السابق و معرفة أسباب إصلاحه .

<sup>6</sup> - يعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 232 - 233 .

الفرع الأول : تحديد النظام الضريبي السابق و أسباب إصلاحه .

أولا : بنية النظام الضريبي السابق :

يحتوي على عدة أنواع من الضرائب و الرسوم نجد من أهمها ما يلي :

- 1-الضرائب على الدخل : يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب نظرا لمميزات الدخل من حيث الأوعية الضريبية و كثرة الحصيلة بصفة دورية ، و من أهم أنواع ضرائب الدخل سابقا نجد :
  - الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ( BIC ) التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية تتراوح ما بين 6% إلى 55% .
  - الضريبة على الأرباح غير التجارية ( BNC ) تفرض على مداخيل و أرباح الأنشطة غير التجارية و التي لا تملك سجل تجاري : كالمهن الحرة ، الطبيب ، المحامي ، المحاسب .... وفقا لمعدل 25% .
  - الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ( IRC ) تفرض على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم و السندات العمومية و الودائع و الكفالات وفقا لمعدل قدره 18% .
  - الضريبة على الرواتب و الأجور ( ITS ) حيث تخضع رواتب و أجور العمال إلى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال و الموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي .
  - الضريبة التكميلية على الدخل ( ICR ) تفرض على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين و المعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات و التعويضات .....
  - الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة ( CUA ) و التي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدلة و الممتدة و المتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعد ما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب <sup>7</sup> .
- 2-الرسم على رقم الأعمال : إن الرسم على رقم الأعمال المطبق آنذاك لم يخدم الآفاق الاقتصادية و الاجتماعية و الذي كان ممثلا في نوعين بهدف التمييز بين عمليات الإنتاج و البيع مع عمليات تأدية الخدمات .
- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ( TVGP ) يطبق على الإنتاج و البيع الذي تمارسه المؤسسة وفق عشر معدلات تتراوح ما بين 7% إلى 80% مصنفة حسب طبيعة السلعة .

<sup>7</sup> - لياس قلاب ذبيح ، ( 2010 ) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي مذكرة ماجستير علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2009 – 2010 ، <http://alqashi.com/th/th154.bdf> ، 2022/03/10 ، ص : 9 – 10 .

- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات ( TVGPS ) يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات و له طابع تراكمي وفق ثمانية معدلات تتراوح ما بين 5% إلى 50% مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة .

3-الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني : يفرض هذا النوع من الضرائب و الرسوم على عوامل الإنتاج المختلفة و يمكن تلخيصها في ما يلي :

- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري ( TAIC ) يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية وفق معدل 55,2% .

- الرسم على النشاط غير التجاري ( TANC ) يلزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية و الخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية ، بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 05,6% .

- الدفع الجزافي ( VF ) هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل و تحسب على أساس كتلة الرواتب و الأجور المدفوعة للعمال ، أي أنها تعتبر مساهمة للعنصر البشري في النشاط وفق معدل 6% .

- الرسم العقاري ( TF ) يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية و غير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي .

### ثانيا : أسباب إصلاح النظام الضريبي السابق .

تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص نذكر أهمها فيما يلي :

- عدم فعالية و ملائمة النظام الضريبي لكونه معقدا باعتماده على عدة ضرائب من حقول مختلفة .

- الضغط الجبائي المرتفع في السابق تزامنا مع أزمة النفط ألحقت أضرارا كبيرة بخزينة الدولة .

- ضعف الأجهزة الضريبية و تذبذب النصوص التشريعية مع نفس الكفاءة المهنية للموارد البشرية .

في حين الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية الخائفة التي كانت تعيشها الجزائر خاصة بعد الأزمة العالمية للنفط سنة 1986 ، و التحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني بسبب الانتقال من اقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق و عقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي جعلت النظام الضريبي الجزائري آنذاك لا يواكب هذه المستجدات ، و عليه نجد أسباب كثيرة منها ساهمت في الإصلاح الضريبي نذكر منها الآتي :

\* تعقد النظام الضريبي السابق و عدم استقرار التشريعات الضريبية كنتيجة للتغيرات المستمرة في مختلف القوانين ، مما جعل التحكم فيه صعب سواء من طرف الموظفين أو من طرف المكلفين<sup>8</sup> .

<sup>8</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص : 11 - 12 .

\* عدم تكيف التشريع الضريبي مع التحولات الاقتصادية و فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار التي لم تشجع المستثمر على الجدية بل كانت العائق في جلب المستثمرين .

\* ثقل العبء الضريبي على المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الإنتاجية التي أصبحت غير قادرة على التنمية بسبب التعقيدات الضريبية ، فوجد مثلا معدل الضريبة على الأرباح وصل إلى 55%.

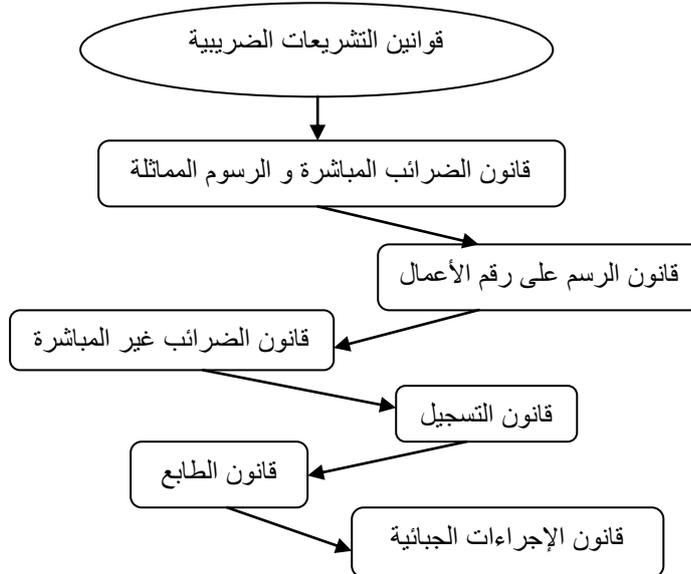
\* التهرب الضريبي كان ملفتا للانتباه في السابق مع عدم وجود أجهزة رقابية مختصة لمكافحته .

### الفرع الثاني : بنية النظام الضريبي في ظل الإصلاحات .

شهد الاقتصاد الجزائري مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته نتيجة الانتقال ضمن النمط الاقتصادي ، وهذا ما فرض إجراء إصلاحات جذرية في النظام الضريبي المطبق سنة 1992 انعكاسا للتغيرات الإيديولوجية المحيطة به على المستوى المحلي و الدولي <sup>9</sup> .

كما أن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات أصبح يعتمد على خمسة قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ، يتم تحيينها بشكل دوري في قانون المالية كل سنة ، كما تم تدعيمه سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية الذي يعالج المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة و المنازعات الجبائية ، و عليه التشريعات الضريبية أصبحت مجسدة في ستة قوانين كما هي موضحة في الشكل الموالي .

الشكل رقم 02 : قوانين التشريعات الضريبية .



المرجع: من إعداد الطالب بالاعتماد على لياس قلاب ذبيح ، ( 2010 ) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي مذكرة ماجستير علوم التدبير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2009 – 2010 . <http://alqashi.com/th/th154.pdf> ، 2022/03/10 ، ص: 12 .

<sup>9</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص : 12 – 13 .

## أولا : أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري .

### 1- الأهداف الاقتصادية :

- قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين و يشجعهم لتوسيع المشاريع و تعزيز التنمية الاقتصادية .
- وجود المناخ الملائم للاستثمار و عدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات .
- توفير حوافز للقطاع الخاص و خلق مساحة اقتصادية تسودها المنافسة التامة و الكاملة بين المتعاملين .
- تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية و تنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة .
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للاستثمار لتخفيف الضغط الضريبي .

### 2- الأهداف المالية :

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة .
- إدخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج و الاستثمار لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء الضريبي و تخفيض المعدلات ، لأنها سابقا كانت أوعيتها ضيقة و أسعارها مرتفعة .
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تفاديا لصدمات الجباية البترولية الغير المستقرة .

### 3- الأهداف الاجتماعية :

- التمييز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين و معنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به .
- التوسع في استخدام الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية لأن الأولى أكثر عدالة .
- المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي و هذا بخلق قوانين تحفيزية تشجع الاستثمار في المناطق النائية .
- إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لإنعاش الاقتصاد و العمل على حماية القدرة الشرائية .
- تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطاتهم نحو نوعية الشغل و امتصاص البطالة لتجنب الآفات الاجتماعية .

### 4- الأهداف التقنية :

- إرساء نظام ضريبي مبسط و مستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه .
- تحديث الوسائل البشرية و المادية لجعلها فعالة لاعتبارها همزة وصل بين المكلفين و الإدارة الجبائية ، و هذا بتأهيل الموظفين و تجهيز وسائل حديثة كترسيخ شبكة معلومات واسعة للإعلام الآلي .

- تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الإطلاع الدقيق و الشامل لمجمل المداخل و الأنشطة الممارسة .

ثانيا : بنية النظام الضريبي الجديد .

أهم الضرائب و الرسوم التي احتواها هي :

1- الضريبة على الدخل الإجمالي ( IRG ) : نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة "

- آلية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي : إن الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحققه المكلف الطبيعي بعد طرح مختلف التكاليف و التخفيضات المسموح بها ، أي طرح الأعباء القابلة للخصم و بعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة يتم حسابه وفقا لسلم تصاعدي مقسم حسب شرائح الدخل كما هو موضح في الجدول التالي :<sup>10</sup>

الجدول رقم 01 : سلم الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2022 .

نسبة الضريبة	شرائح الدخل الخاضع للضريبة ( دج )
0 %	لا يتجاوز 240 000 دج
23 %	من 240 000 إلى 480 000 دج
27 %	من 480 000 إلى 960 000 دج
30 %	من 960 000 إلى 1 920 000 دج
33 %	من 1 920 000 إلى 3 840 000 دج
35 %	أكثر من 3 840 000 دج

المراجع : المادة 31 من القانون رقم 16/21 المتعلق بقانون المالية لسنة 2022 ، الجريدة الرسمية ، العدد 100 ، <https://mfdgi.gov.dz> ، 2022/03/10 .

2- الضريبة على أرباح الشركات ( IBS ) : تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم التي تنص على " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات " .

- آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات : يتمثل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في الشركات في النتيجة المحققة من مختلف الأنشطة و هذا على أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم إلى نسبة محددة .

<sup>10</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص : 13 - 15 .

- 19% في الأنشطة الإنتاجية .

- 23% في أنشطة البناء والأشغال العمومية .

- 26% في باقي الأنشطة .

أما الوعاء للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية و التي تحسب كالتالي :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية – الأعباء القابلة للحسم + الأعباء غير القابلة للحسم .

3- الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) : يعرف الرسم على القيمة المضافة عل أنه " ضريبة تظهر بشكل مبلغ نقدي محدد على أساس حجم القيمة المضافة يفرض على سبيل الالتزام على المنتجين و المقاولين و التجار و غيرهم كوسطاء لأن العبء يتحمله المستهلك النهائي " .

- معدلاته : عند بداية الإصلاحات كانت 4 معدلات ثم تقلصت إلى 3 ، أما قانون المالية الحالي يضم معدلين العادي 19% و المنخفض 9% و هذا بهدف التأقلم مع التغيرات الراهنة و دفع عجلة التنمية الاقتصادية و بالمقابل تسهيل إجراءات العملية الخاصة بهذا الرسم<sup>11</sup> .

4- الرسم على النشاط المني ( TAP ) : هو رسم يفرض على الأعمال الذي يحققه الأشخاص الممارسون لنشاط صناعي أو تجاري بغض النظر عن نتيجة المؤسسة ، و توزع حصيلته على البلديات و الولايات و الصندوق المشترك للجماعات المحلية بحسب نسبة معينة تحدد في القوانين المالية السنوية .

- معدلاته :

- 0% نشاط الإنتاج معفى .

- 3% أنشطة بترولية .

- 1,5% باقي الأنشطة ( شراء – بيع – الخدمات )<sup>12</sup> .

و بهذا يمكن القول أن بنية النظام الضريبي القديم الذي كان يشوبه عدة نواقص و عيوب قد تم العمل على تصحيحها و تعديلها بما يتوافق و النظم الاقتصادية الجديدة ، التي يعتمد عليها العالم و لكن بما يتناسب مع مقومات الدولة الجزائرية و يخدم مصالحها الاقتصادية التي كانت تعاني من عدة مشاكل جعلتها تدخل في عدة أزمات اقتصادية ، لذلك عملت على تصحيح نظامها الضريبي بما يمنحها الفرصة للنهوض بالاقتصاد الوطني .

<sup>11</sup> - لباس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص : 15 – 17 .

<sup>12</sup> - سوادني نادية ، ( 2007 ) ، الرسم على النشاط المهني بين حتمية البقاء أو الزوال و أثر ذلك على حصيلة الجبائية المحلية – حالة بلدية واد الفضة بولاية شلف ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، العدد 01 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/67891> ، 2022/03/12 ص : 75 .

## المبحث الثاني : التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية في الجزائر .

باعتبار التهرب ظاهرة تضر بالاقتصاد الوطني توجي فرض رقابة من أجل مكافحتها ، لذلك لابد من معرفة الدوافع لهذا التهرب و تفعيل الرقابة الجبائية بأسبابها و أشكالها لتحقيق أهدافها المرجوة .

### المطلب الأول : دوافع التهرب الضريبي .

#### الفرع الأول : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .

##### أولا : مفهوم التهرب الضريبي :

إن تحديد مفهوم و طبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي ، و نظرا لتشابه و تداخل هذين المصطلحين ارتأينا ضرورة الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان لنفس المعنى أما جوهريا فهما غير ذلك .

فالغش الضريبي يعرفه ANDREE BARILARI بأنه " الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات ، تضخيم النفقات .... " .

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق و أساليب احتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا ، لذلك يطلق عليه أيضا تسمية التهرب غير المشروع .

أما التجنب الضريبي فيعرفه J-C-M MARTINEZ بأنه " هو تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي "

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية ، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه ، لذلك يطلق عليه التهرب الضريبي المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني<sup>13</sup> .

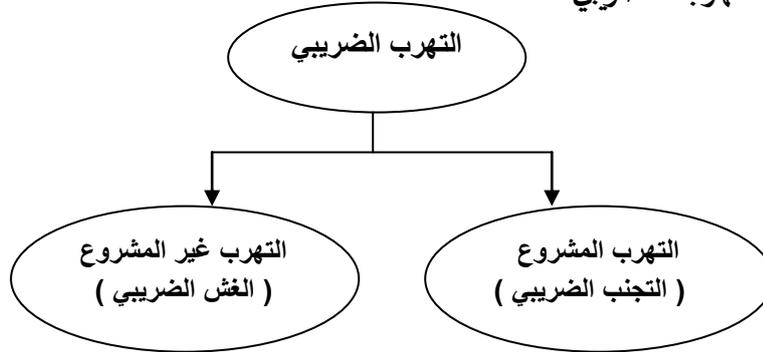
##### ثانيا : أشكال التهرب الضريبي .

بعد تقديم تعريفات عديدة و شاملة للتهرب الضريبي ومعرفة المقصود منه نستخلص كيف يكون هذا التهرب ، حيث أن الوسائل التي تجعل من عملية التهرب ممكنة هي التي تحدد شكل التهرب و في الغالب يتخذ شكلين أساسيين هما : - التهرب المشروع - التهرب غير المشروع .

<sup>13</sup>- بوزيد سفيان ، (2015) ، التهرب الضريبي – مفهوم و قياس ، مجلة المالية و الأسواق جامعة الجزائر ، المجلد 01 ، العدد 02 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/downarticle/329/2/1/26243> ، 2022/03/14 ، ص : 120 .

الشكل الموالي نوضح فيه أشكال التهرب الضريبي :

الشكل رقم 03 : أشكال التهرب الضريبي .



المرجع : من إعداد الطالب بالاعتماد على لياس قلاب ذبيح ، ( 2010 ) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي مذكرة ماجستير علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2009 – 2010 <http://alqashi.com/th/th154.bdf> ، 2022/03/10 ، ص : 19.

1-التهرب المشروع : أو ما يسمى بالتجنب الضريبي سبق لنا تعريفه و من صوره نذكر :

\* الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة و استثمارها في أنشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة .

\* يمكن للمكلف الاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص في استنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرات النصوص القانونية دون مخالفتها .

2- التهرب غير المشروع : أو ما يسمى بالغش الضريبي سبق لنا تعريفه أيضا ، و من صور التهرب الضريبي غير المشروع في مجال إخفاء الوعاء الضريبي أو عدم التسديد نجد :

\* الإخفاء المادي للسلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة .

\* الامتناع عن تقديم بيانات ملزمة لتأسيس الوعاء الضريبي أو تقديمها غير صحيحة أو غير كاملة <sup>14</sup> .

ثانيا : أسباب التهرب الضريبي .

1- الأسباب النفسية :

الملاحظ أن في غالب دول العالم أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول CHARLES LAMB أن المدلس ( الغشاش ) الضريبي هو سارق نزيه ، لأنه لا يسرق إلا الدولة تعتبر شيئا مجردا .

<sup>14</sup> - لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 19 – 20 .

كما أن العوامل النفسية تلعب دورا مهما في تحديد حجم التهرب الضريبي ، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب الضريبي و العكس صحيح .

## 2- الأسباب السياسية :

انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي للدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها ، و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بالتزاماتهم الضريبية .

## 3- الأسباب الاقتصادية :

تؤثر الحالة المالية للمكلف بالضريبة على التهرب حيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي .

## 4- الأسباب التشريعية :

تعقد النظام الضريبي الذي يتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربط الضريبة أو تحصيلها ، تدفع المكلفين إلى التهرب / ضعف العقاب المفروض على المتهرب / عدم استقرار التشريع الضريبي / ضعف الرقابة الضريبية .

## 5- الأسباب الإدارية :

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما زاد سهل التهرب الضريبي ، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية - نقص الأيدي العاملة الفنية - نقص الخبرة لدى الموظفين في الإدارة ، نتيجة لضعف الأجور و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطار الضريبية .

بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الأخلاقي لموظفي إدارة الضرائب ، و التي تتمثل في الرشوة نتيجة لانعدام التحفيزات المالية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الأخلاقي<sup>15</sup> .

هذا التهرب يؤثر بصفة مباشرة على الاقتصاد و الوضعية الاقتصادية خاصة في الجانب الخاص بالإنفاق الذي تقوم به الدولة ، و الذي جزء كبير منه يتم عبر هذه الضرائب المفروضة ، مما يعني أن التهرب الضريبي له آثار سلبية تسبب أضراراً للخزينة العمومية للدولة .

<sup>15</sup> - بوزيد سفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 121 - 124 .

## الفرع الثاني : آثار التهرب الضريبي و سبل علاجه .

أولا : آثار التهرب الضريبي .

### 1- الآثار المالية :

يؤدي إلى الإضرار بالخرزينة العمومية للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل ، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها ، فتلجأ إلى مصادر أخرى للتمويل كالاقتراض الذي يؤدي إلى المساس بالاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني .

### 2- الآثار الاقتصادية :

بحيث تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب ، فبالنسبة للاستثمار فإن نفس الإيرادات بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية .

كما يؤدي التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية ، كما يضر بإنتاجية المؤسسات حيث يسهل التهرب بتوجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يمكن فيها التهرب حتى و إن كانت هذه الأنشطة ضعيفة و ثانوية و هذا على حساب المشروعات الأكثر كفاء .

و تساهم ظاهرة التهرب أيضا في توجيه الاقتصاد نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يسمى بالاقتصاد الموازي ، و الذي يحدث عدة مشاكل تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني .

### 3- الآثار الاجتماعية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع ، و عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة ، كما يؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة و فرض ضرائب جديدة فيزداد عبء من لم يتهرب منها ، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل على الواجب الضريبي<sup>16</sup> .

<sup>16</sup>- ناصر مراد ، (2010) ، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الاقتصاد الوطني ، مجلة دراسات اقتصادية ، المجلد 2010 ، العدد 14 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/downarticle/329/2/1/26243> ، 2022/03/15 ، ص : 13 - 14 .

ثانيا : سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر .

### 1- الأسلوب الوقائي :

- تشديد النظام الضريبي يؤدي إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة و عدم التهرب منها .
- زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيما و أداءا كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فعالية كإنشاء قاعدة بيانات و شبكة معلومات واسعة و دقيقة ، مع وضع برامج و تدخلات ميدانية .
- تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعرهم بها فيتخوفون من التهرب الضريبي .
- تكريس حق الإطلاع على كل الدفاتر و المستندات و الوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي .
- إشراك و تحميل محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين على مسؤولية سن القوانين الضريبية .
- إنماء الوعي و الحس الضريبي عن طريق نشره بهدف توعية الثقة المتبادلة بين الدولة و المكلف .
- تخفيض معدلات الضرائب تزامنا مع زيادة الأوعية الضريبية و زيادة عدد المكلفين بالضريبة .
- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان .

### 2- الأسلوب العقابي :

- تكييف الإطار التنظيمي و ذلك من خلال تحسين النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المركزي ، ناهيك عن عصرنه مصالح الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة .
- تكثيف الجهود الرقابية سعيا إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموائى ، المراكز الحدودية ، المطارات ... ، مع استخدام مراجعات معمقة في الأملاك و محاسبة المكلفين .
- تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف و تعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة ، مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة ( الضرائب ، الجمارك ، التجارة ... )<sup>17</sup> .
- بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني و لا تسمح للدول بتنفيذ سياساتها المالية لأهدافها التنموية ، و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة .

<sup>17</sup> - لياس قلا بذيبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص : 22 - 23 .

- إنشاء بطاقيات و قوائم لأسماء المهترين من الضريبة لتشديد الرقابة عليهم و معاقبتهم في حال المعاودة .

**المطلب الثاني : مفهوم و أهداف الرقابة الجبائية .**

**الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية .**

هناك عدة تعريفات للرقابة الجبائية نذكر منها الآتي :

- **العرف 01 :** لقد عرفتها المديرية العامة للضرائب " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة و تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة و عادلة بين المؤسسات " .

- **التعريف 02 :** تمثل الرقابة الجبائية الوجه المغاير للنظام التصريحي ، يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي تتكتبونها بناء على العناصر التي تقررون اعتمادها ، و عليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها <sup>18</sup> .

- **التعريف 03 :** هو مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة <sup>19</sup> .

- **التعريف 04 :** هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة و تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى ، و ذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية <sup>20</sup> .

من خلال ما سبق من تعريفات تبين لنا أن الرقابة الجبائية في الجزائر هي مجموعة الإجراءات القانونية تلتزم بها الإدارة الضريبية لمباشرة مهامها ، هدفها استرجاع المبالغ المالية مستحقة الدفع على المكلفين بالضريبة .

و يمكن القول أنها فحص للتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. أما الفرق بين الرقابة الجبائية و الرقابة المحاسبية نجد تشابه كبير على مستوى منهجية المدقق ، حيث يقتضيان وجود الرقابة الموجهة لتقريب التصريحات الجبائية من نظيرتها المحاسبية بالموازاة بين المدقق الحاسبي و المدقق الجبائي ، مما تسمح لهذا الأخير باستعمال الأعمال المنجزة من طرف الأول لهذا السبب تكون ترتيبيا مقارنة مع المبادئ الجبائية .

<sup>18</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية (2020) ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 2022/01/03 ، ص : 05 .

<sup>19</sup> - عبود ميلود برباوي كمال ، ( 2018 ) ، الرقابة الجبائية في الجزائر - الإطار العام - الأهداف و الطرق - العوامل المعينة لها و سبل التفعيل مجلة المفار للدراسات الاقتصادية ، العدد 02 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/98745> ، 2022/01/03 ، ص : 311 .

<sup>20</sup> - خديري صبرينة - جنينة عمر ، ( 2019 ) ، الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدف مكافحة التهرب الضريبي و تنمية الإيرادات - دراسة حالة الجزائر خلال 2011-2018 ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، المجلد 12 ، العدد 02 ، 2022/01/03 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/104188> ، ص: 323 .

## الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية .

من خلال تعريفنا للتدقيق الجبائي يمكن استخلاص بعض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها و المتمثلة فيما يلي :

### 1- الهدف القانوني :

يتمثل في التأكد من مدى مطابقتها و مسيرتها مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة المعمول بها ، لذلك و حرصا على سلامة هذه الأخيرة يركز التدقيق الجبائي على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية .

### 2- الهدف الإداري :

إذ يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها و تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية :

\* يساعد التدقيق الجبائي على لفت الانتباه إلى أوجه القصور و الخلل في التشريعات المعمول بها ، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

\* تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإجراءات الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها مما يعني العمل على اتخاذ القرارات الصائبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك .

\* إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ، و محاولة إيجاد حلول لها من خلال تحديث القوانين الجبائية و عصنة أساليب عمل الإدارة الجبائية .

\* تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات خاصة ما تعلق منها بـ : تتبع تطور ظاهرة التهرب الضريبي ، معرفة درجة التزام المكلفين ، مدى فعالية الإجراءات التشريعية المعتمدة في قوانين المالية .

### 3- الهدف المالي و الاقتصادي :

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام ، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع<sup>21</sup> .

<sup>21</sup> - عبد الرحيم لواج – فيصل بوزيان – وليد عقاني ، ( 2021 ) ، التدقيق الجبائي في الكشف عن الرعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة – دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، المجلد 05 ، العدد 01 ، <https://www.asjp.cerse.dz/en/article/147820> ، 2022/01/04 ، ص : 74 .

و يكمن الهدف المالي للتدقيق الجبائي بصورة عامة في مكافحة التهرب الضريبي، و استرجاع مبالغ مالية هامة من حقوق الضريبية المتهرب من دفعها بصفة ودية من طرف المكلفين بالضريبة، كما يعتبر وسيلة ردع للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، و تولد شعور لديهم بأن عمليات الرقابة الجبائية اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية التهرب و ما يتبع ذلك من تسليط العقوبات المالية و الجزائية المناسبة.

#### 4- الهدف الاجتماعي :

يتمثل في هدفين رئيسيين هما :

\* منع و محاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف صورها مثل الغش، التديليس، الإهمال أو التقصير في أداء أو تحمل واجباته تجاه المجتمع.

\* تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة<sup>22</sup>.

### المطلب الثالث : أسباب قيام و أشكال الرقابة الجبائية.

#### الفرع الأول : أسباب قيام الرقابة الجبائية.

إن قيام الرقابة الجبائية تكون لعدة أسباب تكن أهمها فيما يلي :

#### 1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية :

تعد الرقابة الجبائية كوسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية، عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان مصداقيتها و صحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

#### 2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي :

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التديسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تملك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها، عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و ضمان تحقيق مصالح الخزينة العمومية<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> - عبد الحكيم لواج و آخرزن، مرجع سبق ذكره، ص : 74 .

<sup>23</sup> - ولهي بوعلام - بن عثمان عائشة، ( 2017 )، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الضريبية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة ( 2011 - 2015 )، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17 ، 2022/01/05، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/17843>، ص : 147 - 148 .

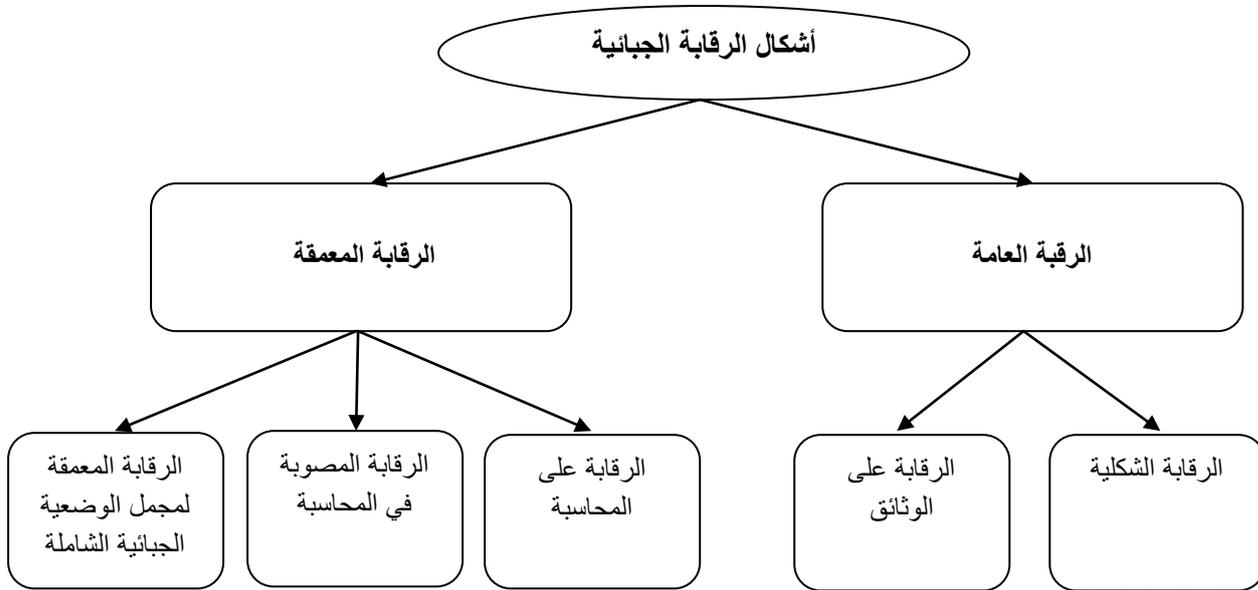
### 3- الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي :

هو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي ، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية أو عدم استيفائها لشروط الاستفادة من امتيازات جبائية منتقاة .

### الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية .

تشكل الرقابة الجبائية كما حددها قانون التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل الآتي :

### الشكل رقم 04 : أشكال الرقابة الجبائية .



المرجع : من إعداد الطالب بالاعتماد على ولهي بوعلام - بن عثمان عائشة ، ( 2017 ) ، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الضريبية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة

للفترة ( 2011 - 2015 ) ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، العدد 17 ، <https://www.asip.cerist.dz/en/article/17843> ، 05/01/2022 ، ص : 148

### 1- الرقابة العامة :

تتم على مستوى مصلحة مختصة في مركز الضرائب و تنقسم إلى : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق و تتم هذه المراقبة على شكل فحص تمهيدي و هو ينجز من غير التنقل أو إجراء أبحاث خاصة.

### 1-1- الرقابة الشكلية :

و تهدف إلى :

\* التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة .

\* التأكد م عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات<sup>24</sup> .

<sup>24</sup> - ولهي بوعلام و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 148 - 149 .

\* محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات .

## 1-2- الرقابة على الوثائق :

تعني مجموعة الأعمال المنجزة و التي من خلالها تقوم المصلحة المختصة بانتهاج فحص انتقائي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي ، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال إذ تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة ، و التي تتحصل عليها من مختلف الهيئات و المؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق ، و ذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها<sup>25</sup> .

## 2- الرقابة المعمقة :

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الجبائي ، و هو استمرار للرقابة على الوثائق و يمكن هنا التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة هي :

### 1-2- الرقابة على المحاسبة :

إن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ، و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها<sup>26</sup> .

### 2-2- الرقابة المصوبة في المحاسبة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة ، أو لمجموعة من العمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة<sup>27</sup> .

### 3-1- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

و هي تخص الضريبة على الدخل ، يقصد بها مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق في الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة و الدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ، و يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة الخزينة و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته<sup>28</sup> .

<sup>25</sup>- ولهي بوعلام - بن عثمان عائشة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 148 - 149 .

<sup>26</sup>- المادة 20 المعدلة بموجب المواد 37 ق.م/2009 و 31 ق.م/2012 و 10 ق.م/2013 و 23 ق.م/2016 و 43 ق.م/2017 و 15 ق.م/2019 و 50 ق.م/2021 قانون الإجراءات الجبائية ، مديرية الضرائب ، وزارة المالية ( 2022 ) ، <https://www.mfdgi.gov/dz> ، 2022/01/05 ، ص : 11 - 13 .

<sup>27</sup>- المادة 20 مكرر المحدثه بموجب المادة 22 ق م ت /2008 المعدلة بموجب المادتين 24 ق م /2010 و 32 ق م /2012 و 26 ق م /2014 و 43 ق م /2017 و 51 ق م /2021 ، نفس المرجع ، ص : 13 - 14 .

<sup>28</sup>- المادة 21 المعدلة بموجب المواد 38 ق م /2009 و 34 ق م /2012 و 13 ق م /2013 و 24 ق م /2016 و 52 ق م /2021 ، نفس المرجع ص : 14 - 16

## الخلاصة

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الضريبة هي عبارة عن مورد مالي هام لتمويل الخزينة العمومية و تساعد في تغطية نفقات الدولة و تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد ، من خلال إعادة توزيع الأموال بين الطبقة الغنية و الطبقة الكادحة أو المتوسطة و كذلك تمويل المشاريع التنموية .

و من أجل تطوير الضريبة و تحديثها لتناسب مع متطلبات الاقتصاد العصري و المجتمع الحديث ، تقوم الدول بتحديث نظامها الضريبي بشكل دوري و هذا ما رأيناه في النظام الضريبي السابق و كيف أصبح بعد الإصلاحات التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 .

و من جهة أخرى استخلصنا أن الدول و من أجل الحفاظ على هذا المورد المالي ( أي الضريبة ) و تطويره عمدت إلى مكافحة التهرب و الغش الذي قد يمارسه بعض المكلفين بها ، من خلال فحص التصريحات و السجلات و الوثائق الخاصة بهم و التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية .

## الفصل الثاني : التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

تمهيد :

إن النظام الضريبي الجزائري مبني أساسا على تصريحات المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صدقها و مصداقيتها ، أما المشرع الجزائري طالب المكلفين بالضريبة عن طريق النصوص القانونية المستخرجة من القانون التجاري ، و القوانين الجبائية التي تلزمهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية منها و الجبائية . و من أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتية من طرف المكلفين و الحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على رقابة و محاسبة المكلفين بالضريبة للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات و الأخطاء التي تستنزف منها حقوق و إيرادات الدولة و الحد أو على الأقل التخفيض من ظاهرة التهرب . و عليه سنعرض في هذا الفصل أهم القواعد و التقنيات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي بشكل عام الإجراءات المتعلقة بالتدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بشكل خاص ، فقمنا بتقسيمه إلى مبحثين لمعالجة ما ذكرناه سابقا :

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

المبحث الثاني : مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

### المبحث الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

تمر إجراءات عملية التدقيق المحاسبي بعدة مراحل تبدأ من المرحلة التحضيرية ثم المرحلة التمهيدية و في الأخير المرحلة الختامية .

#### المطلب الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي .

#### الفرع الأول : تعريف التدقيق المحاسبي .

التدقيق المحاسبي : التدقيق بمعناه اللفظي AUDIT و هي مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE و تعني " يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق .

و يشير التاريخ القديم إلى أن القدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدفعونها للتأكد من صحتها .

و كانت هذه العمليات على الحسابات المالية و الحكومية ، حيث كانت تعقد جلسة استماع خاصة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، و بعد الجلسة يقدم المدقق تقريره .

و الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها<sup>29</sup> .

<sup>29</sup> - أحمد حلمي جمعة ، ( 2005 ) ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء ، الطبعة الثانية ، عمان ، ص : 44 .

تعددت تعريفات التدقيق المحاسبي و هذا حسب وجهات النظر المختلفة من أهمها نذكر الآتي :

\_ **التعريف 01 :** تعريف لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين : " هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية .

\_ **التعريف 02 :** عرف التدقيق على أنه أداة من أدوات الرقابة الداخلية و وسيلة من وسائل تقييم إجراءات الرقابة الداخلية<sup>30</sup> .

\_ **التعريف 03 :** عرفت المادة 22 من القانون 01/10 مدقق الحسابات على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " <sup>31</sup> .

\_ **تعريف 04 :** هي عملية مراقبة تستعمل من طرف مختصين يعرفون بمحافظي الحسابات أو المدقق الخارجي و ذلك لإثبات صحة و مصداقية الوثائق السنوية و مدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة<sup>32</sup> .

و عليه يمكن القول من خلال التعريفات السابقة أن التدقيق المحاسبي هو عبارة عن عملية مراقبة للتحقق من صحة المعلومات و كافة البيانات المحاسبية الأخرى ، يقوم بها كل من المدقق الداخلي و الخارجي و تستفيد منها المؤسسة و الدولة على حد سواء ، فإدارة الضرائب أيضا تقوم بالتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

### الفرع الثاني : أهداف التدقيق المحاسبي .

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ، و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها . و هناك أهداف ثانوية منها التقليدية و الحديثة نتيجة للتطور و الإفتصاح الاقتصادي .

#### 1\_ الأهداف التقليدية :

يمكن إيجازها فيما يلي :

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية و كشف الأخطاء و أعمال الغش و التلاعبات .

- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات المحاسبية مع مفردات الأصول و الالتزامات .

<sup>30</sup> - أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 45 .

<sup>31</sup> - المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن المحاسب القانوني و المراجع و المحاسب القانوني ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/27985> ، 2022/03/12 ، ص : 141 .

<sup>32</sup> - بن حواس كريمة ( 2020 ) ، النظام و أثره على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر ، مجلة البحوث و الدراسات التجارية ، المجلد 04 ، العدد 01 ، 2022/03/12 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/113317> ، ص : 158 .

- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه .

## 2\_ الأهداف الحديثة :

- مراقبة الخطط الموضوعة و متابعة عملية التنفيذ و النتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا .
- تحديد و تحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و مدى معالجتها ، كما يعمل على الحد من الإسراف .
- تقييم كفاءة الأداء و الكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات <sup>33</sup> .

## المطلب الثاني : مقومات التدقيق المحاسبي .

### الفرع الأول : أنواع التدقيق المحاسبي .

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلا أنه يلتقي جميعا بالأهداف ، و لكن الاختلاف يظهر من الزاوية التي ينظر إليها التدقيق و مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع ، و عليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى .

#### 1\_ من حيث نطاق عملية التدقيق :

- 1-1- التدقيق الكامل : هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة مع المتعاقد ( المدقق ) قيود حول مجال و نطاق عملية التدقيق ، حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص .
- 1-2- التدقيق الجزئي : هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، و في هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدده فقط دون غيره .

#### 2\_ من حيث توقيت عملية التدقيق :

- 2-1- التدقيق المستمر : يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة .
- 2-2- التدقيق النهائي : يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة و متوسطة الحجم ، و ذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات ، و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها ، كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة و تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق <sup>34</sup> .

<sup>33</sup> - علي حاج بكري ، ( 2004 ) ، أصول مراجعة الحسابات - أساسيات و عمليات ، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، دون طبعة ، سوريا ص : 47 .

<sup>34</sup> - بوحفص رواني ، ( 2018 ) ، التدقيق المالي و المحاسبي - دروس نظرية ، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة غرداية ، 2017 - 2018 <https://www.researchgate.profile/bouhafs-rouani/publication/338178577> 2022/01/08 ، ص : 14 - 15 .

3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق :

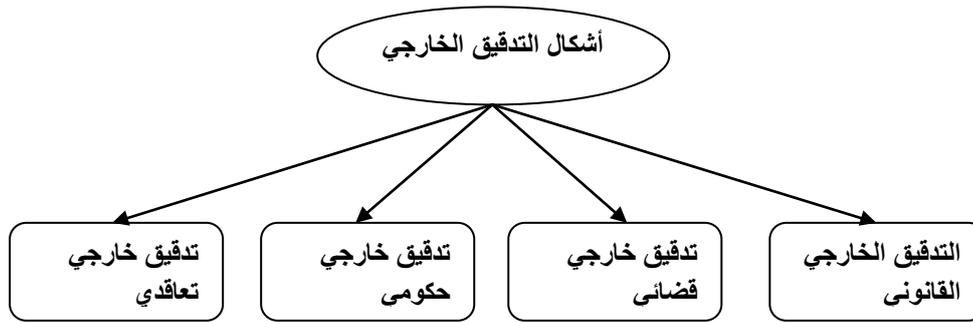
3-1- التدقيق الداخلي :

هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية و كفاءة ، و ذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و حماية الأصول و التحقق من دقة السجلات المحاسبية و اكتماله ، و ما يحتوي عليه من بيانات و تقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية و كفاءة العاملين فيها و أمانتهم .

3-2- التدقيق الخارجي :

هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد و ينقسم إلى 4 أشكال نعرضها في الشكل الموالي :

الشكل رقم 05: أشكال التدقيق المحاسبي الخارجي :



المرجع: من إعداد الطالب - بوخفص رواني ، ( 2018 ) ، التدقيق المالي و المحاسبي - دروس نظرية ، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق ، قسم العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة غرداية 2017 – 2018 <https://www.researchgate.profile/bouhafs-rouani/publication/338178577> 2022/01/08 ، ص : 15 .

4- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق :

4-1- التدقيق إلزامي :

هو ملزم بنص القوانين في الدولة المعنية و مثال ذلك منظمة شركات المساهمة في مختلف الدول ، فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها المالية ، و من ناحية أخرى قد تلزم القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص .

4-2- تدقيق اختياري :

القيام بعمل التدقيق فيما يعمل بطلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني و هو أمر اختياري <sup>35</sup> .

<sup>35</sup> - بوخفص رواني ، مرجع سبق ذكره ، ص : 15 .

5\_ من حيث مدى الفحص لحجم الاختبارات بعملية التدقيق :

### 5-1- التدقيق التفصيلي ( الشامل ) :

هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة ، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة ، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش و التلاعب ، و لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة لأن عملياتها قليلة نسبيا .

### 5-2- التدقيق الاختباري :

هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، و يتم هذا النوع بإتباع أحد الأساليب التالية :

- \* التقدير الشخصي للعينة .
- \* استخدام علم الإحصاء<sup>36</sup> .

## الفرع الثاني : قواعد سلوك مهنة التدقيق المحاسبي .

### 1\_ تعريف قواعد سلوك مهنة التدقيق :

يقصد بسلوك مهنة المدقق بأنها " مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين التنظيمية ، المواعظ الدينية و موثيق العمل للجماعات المهنية و موثيق السلوك في المنظمات المختلفة " <sup>37</sup> .

### 2\_ أهداف قواعد سلوك مهنة التدقيق :

يمكن إيجازها فيما يلي :

- رفع مستوى المحاسبة و التدقيق مع المحافظة على كرامة و تدعيم تقدم المهنة .
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين و المدققين و رعاية مصالحهم المادية و الأدبية و المعنوية .
- تدعيم و تكملة النصوص و الأحكام القانونية لتوفير الكفاية في التأهل العلمي و العملي<sup>38</sup> .

### 3\_ مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق :

- الاستقلالية و النزاهة الموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رأيه في القوائم .
- مسؤولية المدقق اتجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات و الاتفاق على الأتعاب المستحقة .
- مسؤوليات أخرى على عاتق المدقق الالتزام بها و أن يكون غير منافية لأخلاقيات المهنة المتعارف عليها .

<sup>36</sup>- تونسري نجات ، ( 2016 ) ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق ، المجلد 02 ، العدد 01

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downarticle/329/3/1/6> ، 2022/01/10 ، ص : 136 .

<sup>37</sup>- أمين السيد أحمد لطفي ، ( 2007 ) ، مقدمة في المراجعة و خدمات التأكد ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، د ط ، ص : 210 .

<sup>38</sup>- حسين أحمد دحدوح - حسين يوسف القاضي ، ( 2009 ) ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة ، الجزء الأول ، عمان ، الأردن ، ص : 67

- مسؤولية المدقق اتجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء ، و حماية المدققين عند التغييرات المقترحة<sup>39</sup> .

المطلب الثالث : المراحل العملية و الميدانية للتدقيق المحاسبي .

الفرع الأول : المراحل العملية للتدقيق المحاسبي .

1\_ مرحلة الإجراءات الأولية :

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته و التأكد من عزله .
- التأكد من سلامة التعيين و تحديد مجال العمل و التعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها .
- تحديد أهداف عملية التدقيق و ذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق .

2\_ مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

- فهم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة .
- تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من مواطن الضعف و القوة لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه .

3\_ مرحلة إعداد برنامج التدقيق :

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور مسؤولية كل منهم .
- معرفة العمل الذي تم فعلا و تحديد مدى استمرار عملية التدقيق و انتهائها .

4- مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات :

- الاختيارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة و سلامة العمليات و حدوثها و وجودها .
- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد .

5- مرحلة إعداد تقرير التدقيق :

- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقوائم المالية محل التدقيق .
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية مع توقيع و ختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه .
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة خطة و تنفيذها للحصول على أكبر درجة من الموثوقية<sup>40</sup> .

<sup>39</sup> - غسان صلاح المطارنة ، ( 2009 ) ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثانية ، ص 58 .  
<sup>40</sup> - يوسف محمود جرجوع ، ( 2000 ) ، مراجعة الحسابات النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، ص : 07 .

الفرع الثاني : المراحل الميدانية للتدقيق المحاسبي .

أولا : إجراءات تدقيق حسابات الميزانية :

1\_ تدقيق حسابات الأصول :

1-1- تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

\*\_ تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة :

- القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه ذلك .

- التأكد من ملكية الأصل بالإطلاع على المسندات الدالة على ذلك كالفاتورة ، العقود ، تأكيدات أخرى .

- التأكد من عدم رهن الأصول خاصة منها العقارات و هذا بطلب شهادة سلبية من الجهات المختصة .

- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات .

\*\_ تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة :

- التأكد من صحة المنشآت المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية و أن الإطفاء يتم في آجاله القانونية .

- الإطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها<sup>41</sup> .

1-2- تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

\*\_ تدقيق حسابات المخزون :

- فحص النظام المتبع في جرد المخزون و الآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة و رقابة المخزون .

- التأكد من صحة و تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

\*\_ تدقيق حسابات الحقوق المدنية :

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن و مطابقتها للحسابات الفردية .

- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها و أحقيتها في مؤونات موضوعية .

- المشاهدة الفعلية لأوراق القبض أو الحصول على مصادقات من الجهة المودعة لديها برسم الخصم .

<sup>41</sup> - محمد بوتين ، ( 2003 ) ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، دون طبعة ، ص : 95 .

\*\_ تدقيق الحسابات النقدية :

- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد من أن كل العمليات سجلت و إذا لم يكتشف السبب يتم معالجته .
- تدقيق مستندي للدفاتر النقدية الخاصة بالقبض و الصرف من الناحيتين الشكلية و الموضوعية <sup>42</sup> .

2\_ تدقيق حسابات الخصوم :

2-1- تدقيق حسابات الأموال المملوكة :

- فحص الإضافات و المسحوبات التي يطرأ على رأس المال خلال الفترة و التأكد من وجود الإثباتات .
- في حالة الشركات يتم الإطلاع على العقد التأسيسي و تعديلاته لتحديد نصيب كل شريك في رأس المال <sup>43</sup> .

2-2- تدقيق حسابات الالتزامات :

\*\_ تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل :

- الإطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة أحكام إصدار السندات و استهلاكها .
- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار .

\*\_ تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل :

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات .
- الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر .

ثانياً : إجراءات تدقيق حسابات التسيير .

1\_ تدقيق حسابات المصاريف :

- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي .
- التأكد من الخدمات المقدمة للمؤسسة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ استقلالية الدورات <sup>44</sup> .

<sup>42</sup> - محمد النهامي - طواهر مسعود صديقي ، ( 2005 ) المراجعة و تدقيق الحسابات - الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، د ط ، ص : 75 .

<sup>43</sup> - حسين القاضي - مأمون حمدان ، ( 2008 ) ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة ، عمان ، الأردن ، د ط ، ص : 204 .

<sup>44</sup> - محمد بوئين ، مرجع سبق ذكره ، ص : 104 .

2\_ تدقيق حسابات الإيرادات :

- التحقق من العقود و المراسلات التي تمت بين الشركة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المددودات .
- القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بعمليات البيع مع المعالجة المحاسبية لها .

ثالثا : إجراءات تدقيق حسابات النتائج .

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري .
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة .
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط الغير العادي للمؤسسة ثم يتم تحويله للنتيجة الإجمالية<sup>45</sup> .

المبحث الثاني : مراحل سير عملية التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية .

تمر إجراءات عملية التدقيق المحاسبي بعدة مراحل تبدأ من المرحلة التحضيرية ثم المرحلة التمهيدية و في الأخير المرحلة الختامية .

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي .

الفرع الأول : الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي .

1\_ سحب الملف الجبائي من المصلحة المختصة :

الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف الجبائي الخاص بالملف الخاضع للرقابة الجبائية من مصلحة الضرائب المسيرة لهذا الملف ، و بعد ذلك تملئ بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

2\_ إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة :

لا يمكن الشروع في إجراء أي عملية تدقيق دون إعلام المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مفصل يضم تاريخ عملية التدقيق في المحاسبة مع مختلف الضرائب ، كما يرفق الإشعار بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية من أجل التحضير في غضون عشرة أيام و هذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلا و مقارنته بما هو مصرح به<sup>46</sup> .

<sup>45</sup> - الأرقم عبد الحفيظ - بن فليس أحمد ، ( 2010 ) ، مراقبة و مراجعة الحسابات ، منشورات جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، ص : 48 .

<sup>46</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، ( 1988 ) ، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية ، دار الكتب للطباعة و النشر ، العراق ، د ط ، ص : 36 .

## الفرع الثاني : ملئ استمارة التدقيق المحاسبي .

### 1\_ الحالة المقارنة للميزانيات :

تحتوي هذه الوثيقة على أسطر و أعمدة تسجل عليها مختلف الأصول و الخصوم للسنوات الأربع قيد التدقيق ، و تشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول و خصوم المؤسسة .

### 2\_ كشف المحاسبة :

تملئ هذه الوثيقة وفقا لجدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات محل التدقيق و التي لم يمسهما التقادم ، و لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الخارجية عن محتويات الملف لتسهيل مهمة العون المدقق و الإلمام أكثر بكل الجوانب المتعلقة بالوضعية الفعلية لنشاط المكلف<sup>47</sup> .

## المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي .

### الفرع الأول : التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل :

#### أولا : طبيعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية :

#### 1\_ الدفاتر المحاسبية القانونية :

هي الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و الملزمة على كل مكلف بالضريبة تتمثل في دفتري أساسيين :

#### \*\_ دفتر اليومية :

هو دفتر محاسبي قانوني ملزم على كل من يمسك محاسبة قانونية منتظمة ، و قد نص عليه القانون التجاري الجزائري في المادة 09 على أنه " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم بعمليات المؤسسة " .

#### \*\_ دفتر الجرد :

هو دفتر محاسبي قانوني نصت عليه المادة 10 حيث جاء فيها " يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مؤسساته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حسابات النتائج و تنسخ بعد هذه الميزانية و حسابات النتائج في دفتر الجرد " .

<sup>47</sup> - عبد الرزاق محمد عثمانى ، مرجع سبق ذكره ، ص : 39 .

2\_ الوثائق الختامية :

يقصد بها تلك المخرجات التي يعدها المحاسب و التي تعتبر خلاصة العمل المنجز خلال السنة المالية و تتمثل في :

\*\_ الميزانية المحاسبية الختامية :

هي عبارة عن قائمة تعد في نهاية الفترة و يظهر فيها كل حسابات الموجودات (الأصول) و المطلوبات (الخصوم) و حقوق الملكية التي تظهر أرصدها في ميزان المراجعة .

\*\_ جدول حسابات النتائج :

هو عبارة عن قائمة تعد في نهاية الفترة المالية و على ورقة خارجية تضم حسابات الإجراءات و حسابات المصروفات التي يتم نقل أرصدها من ميزان المراجعة ، و الفرق بينهما يتمثل في صافي الربح أو صافي الخسارة .

3\_ الوثائق الإثباتية :

لا يمكن للمحاسب تسجيل أية عملية في الدفاتر المحاسبية إلا إذا كانت مرفقة بوثيقة إثبات تبرر صحة العملية المسجلة ، و من بين هذه الوثائق نجد :

\*\_ الفواتير :

تعتبر من أهم الوثائق الإثباتية في العمليات ذات الطابع التجاري و المالي تحتوي على :

- القسم العلوي : يحتوي على رقم و تاريخ تحرير الفاتورة مع ذكر الهوية الكاملة للمورد و الزبون .
- القسم العرضي : الذي يمثل كل المعلومات المتعلقة بالسلعة المباعة .
- القسم السفلي : يضم مجموع المبالغ بالأرقام و الحروف مع ختم و إمضاء المورد محرر الفاتورة .

\*\_ إثباتات أخرى :

لا تقل أهمية عن الفاتورة و التي تعتبر كذلك سند إثبات آخر للمحاسب و نجد منها :

- العقود المبرمة بين المؤسسة و الغير كعقد الملكية ، الإيجار ، القروض ، التراخيص ، الصفقات .
- التراخيص الممنوحة من الجهات المعنية كاستغلال شيء ما أو الاستفادة من امتيازات معينة .
- إيصالات التسديد لمختلف المستحقات و المصاريف كالضرائب ، وصل الطلب ، وصل الاستلام<sup>48</sup> .

<sup>48</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 44 .

## ثانيا : فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية .

### 1\_ محاسبة منتظمة :

تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد و الإجراءات المنصوص عليها قانونا ، أما انتظام المحاسبة يتمثل في :

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة من قبل المؤسسة .
- احترام مبدأ القيد المزدوج في السجلات الحسابية و هذا وفقا للمبادئ المتعارف عليها .
- كل كتابة للمحاسبة ترفق بوثائق إثباتية مؤرخة و ممضى عليها من طرف المسؤول عن العملية .

### 2\_ محاسبة صادقة :

و يقصد بهذا المفهوم أن المبالغ المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة ، فعلى العون المدقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة و عمليات الترحيل سليمة .

### 3\_ محاسبة مثبتة أو مقنعة :

إن السند القانوني المرفق بكل عملية مسجلة و المتمثل في مختلف الوثائق التبريرية من فواتير ، مراسلات عقود و غيرها من السندات التي تدل على صحة و صدق العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية<sup>49</sup> .

## الفرع الثاني : التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون .

### أولا : تدقيق حسابات الميزانية .

#### 1\_ تدقيق حسابات الأصول :

##### 1-1- تدقيق حسابات الاستثمارات :

- الإطلاع على الوثائق المبررة لاكتساب ملكية أو إنشاء الاستثمارات حتى و إن تمت في فترة متقدمة .
- في حالة ظهور شهرة المحل محاسبيا لا تخضع للإهلاك إلا استثنائيا عند معاينة انخفاض قيمتها .
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية لكوته استثمار وهي .
- الأراضي عموما غير قابلة للتدقيق و الإهلاك نظرا للعامل الزمني و على العون المدقق التأكد من ذلك .

<sup>49</sup> - عبد الرزاق محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص : 46 .

1-2- تدقيق حسابات الإهلاكات :

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

1-3- تدقيق حسابات المخزونات :

- التأكد من صحة تقييم المخزون الأولي للدورة و ما إذا كان يعامل المخزون النهائي للدورة السابقة .
- في حالة تخفيض أو زيادة المخزون النهائي يجب التسوية عن طريق الإسناد المباشر للسلع المستهلكة .
- التأكد من أن تقييم المخزونات تم بالتكلفة و دون الرسم على القيمة المضافة المسترجع و هامش الربح .

1-4- تدقيق حسابات المدينون :

- فحص الاستثمارات المالية التي بحوزة المكلّف و التأكد من صحتها بطلب مصادقات من الجهة المعنية .
- التأكد من المعالجة المحاسبية عند التنازل على السندات و ما ينجم عنها من ناقص قيمة أو فائض قيمة .
- التأكد من صحة المبالغ المسجلة في الحسابات الجارية للشركاء و هذا بتوفر الوثائق الإثباتية<sup>50</sup> .

1-5- تدقيق حسابات ديون الزبائن :

- التأكد من التخفيضات الممنوحة للزبائن و التسبيقات المقبوضة مع تسوية الفواتير قيد التحرير .
- الإطلاع على قائمة الزبائن المتعاملين معهم و هذا بتقديم هويتهم الجبائية الكاملة في التصريح السنوي .
- التحقق من صحة حساب مبالغ الفواتير المحررة للزبائن باعتبارها الأساس الخاضع للرسم على النشاط المهني .

1-6- تدقيق الحسابات النقدية :

- التأكد من صحة العمليات المتعلقة بحساب البنك عن طريق جدول المقارنة بين دفاتر المؤسسة و البنك .
- الفحص الجيد لحساب البنك و الحساب البريدي لكشف علاقة المؤسسة بالعملاء أو الموردين .
- عندما يكون حساب الصندوق وصيده دائن يتم التأكد من كل السجلات دون إهمال أو عدم الترحيل<sup>51</sup> .

<sup>50</sup> - صديقي مسعود - محمد التوهامي طواهر ، ( 2010 ) ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مطبعة مزواربي الوادي ، الجزائر ، د ط ، ص : 32 .

<sup>51</sup> - صديقي مسعود - محمد التوهامي طواهر ، نفس المرجع ، ص : 34 .

2\_ تدقيق حسابات الخصوم :

2-1- تدقيق حسابات الأموال الخاصة :

- فحص حساب رأس المال و هذا بالتأكد من التعديلات المنجزة بطلب وثائق إثبات لأنها تؤثر في الضريبة على الدخل الإجمالي لكل شريك .

- فحص الحساب الاحتياطي و تعديلاته بالاعتماد على محاضر مداوالات مجلس الإدارة و الجمعية العامة .

- تدقيق حسابات الأرباح الخاضعة لمعدل مخفض بهدف التنظيم المحكم لهذا الحساب ، و تدقيق حساب فائض القيمة الناتج عن التنازل المعاد استثماره .

- تدقيق الإعانات الممنوحة للاستثمار من طرف الدولة أو الجماعات المحلية ، و تدقيق فرق إعادة التقدير و ما ينجم عنه من فائض قيمة .

2-2- تدقيق حسابات الديون :

- تدقيق حسابات الديون طويلة الأجل التي تضمم القروض البنكية و ديون الاستثمار على العموم تعتبر مقبولة لكونها تمنح من مؤسسات مالية معتمدة .

- تدقيق حسابات الديون قصيرة الأجل و التي تمثل عدة حسابات أهمها .

\* \_التأكد من تناسق حساب المورد مع الحسابات المقابلة له كالنقديات و المشتريات .

\* \_التأكد من صحة المبالغ المحتفظ بها على الحساب .

\* \_التأكد من عدم وجود مخلفات في الالتزامات المسجلة<sup>52</sup> .

ثانيا : تدقيق حسابات التسيير .

1\_ تدقيق حسابات المصاريف :

1-1- تدقيق حساب المشتريات المستهلكة :

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

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

<sup>52</sup> - صديقي مسعود - محمد التوهامي طواهر ، مرجع سبق ذكره ، ص : 36 .

1-2- تدقيق حسابات إهلاكات السلع :

لتدقيق هذا الحساب يجب على العون المدقق أن يقارن ما بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة من السلع المستهلكة مع تلك المذكورة في فواتير الشراء من أجل ضمان صحتها و التكلفة المسجلة بها .

1-3- تدقيق حسابات المصاريف القابلة للخصم :

على العون المدقق قبول الأعباء القابلة للخصم و المتعهد بها للمؤسسة خلال الدورة المدقق فيها وفقا للشروط القانونية المذكورة في المواد من 168 إلى 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>53</sup> .

2\_ تدقيق حسابات الإيرادات :

1-2- تدقيق حسابات المبيعات :

- إغفال المبيعات المحصلة نقدا لكونها لم تراقب من الكشف البنكي لاسيما منها المبيعات لأجل .
- التخفيض من المبلغ الحقيقي لبعض عمليات البيع و ذلك باستعمال الفوترة الجزئية للسلع المباعة .

2-2- تدقيق حسابات الإيرادات الأخرى :

يمكن أن تظهر الإيرادات الأخرى في بعض الحالات التي تكون ذات أهمية لرقم الأعمال و غالبا ما تكون استثنائية مثل : تأجير ممتلكاتها من شاحنات ، معدات ، أدوات ....<sup>54</sup> .

المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي .

الفرع الأول : تقييم محاسبة المكلف بالضريبة .

1\_ قبول المحاسبة :

إن قبول محاسبة المكلف من قبل العون المدقق يمكن أن تصنف إلى مستويات :

- \*\_ قبول صريح : أي مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة ، مثبتة و صادقة و بالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق ، و هذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم .
- \*\_ قبول معنوي : أي هناك ارتياب و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات و الانحرافات من قبل المكلف و في هذه الحالة يقوم العون المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم النهائي ، و المقصود به أن يكون اتصال بينه و بين المكلف للنقاش و إبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة .

<sup>53</sup> - عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

<sup>54</sup> - صديقي مسعود - محمد التهامي طواهر ، مرجع سبق ذكره ، ص : 41 .

2\_ رفض المحاسبة :

قد يخلص العون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء و التجاوزات الموجودة فيها و يكون في الحالات التالية :

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري و شروط النظام المحاسبي المتبع .
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية <sup>55</sup> .

الفرع الثاني : تبليغ النتائج المتوصل إليها .

1\_ التبليغ الأولي :

يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا و مصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه و تسجيل ملاحظاته و يتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصا مع وصل الاستلام ، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية .

2- التبليغ النهائي :

عند إرسال التبليغ للمكلف الضريبية ينتظر العون المدقق إنتهاء الآجال القانونية للرد الممنوحة للمكلف الخاضع لرقابة الجبائية ، و يكون في ذلك أمام حالتين يمكن حدوثهما :

\*\_ إما المكلف لا يرد على التبليغ الأولي أو يرد بعد الآجال القانونية المحددة .

\*\_ إما المكلف برد على التبليغ في المدة المحددة قانونا و يسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التدقيق <sup>56</sup> .

الفرع الثالث : تحرير تقرير لعملية التدقيق في المحاسبة .

1\_ البطاقة التلخيصية :

تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربعة صفحات ، و التي تحتوي على كل المعلومات و الأرقام و المبالغ المتعلقة بعملية التدقيق مع إعداد جدول يشمل الحصيلة النهائية للضرائب و الرسوم المستحقة .

<sup>55</sup> - إدريس عبد السلام شتوي ، ( 2008 ) ، المراجعة - معايير و إجراءات ، منشورات جامعة فارس يونس ، بن غازي ، ليبيا ، د ط ، ص : 19 .

<sup>56</sup> - إدريس عبد السلام شتوي ، نفس المرجع ، ص : 23 .

2\_ التقرير النهائي لعملية التدقيق :

يعتبر التقرير المتعلق بعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها العون المدقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا .

\*\_ وجه التقرير : و يضم رقم القضية المتعلقة بالتدقيق في المحاسبة .

\*\_ عموميات عن المكلف : و تتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية .

\*\_ إجراءات التدقيق : التي تكون مرفقة بالإرشادات اللازمة<sup>57</sup> .

---

<sup>57</sup> - إدريس عبد السلام شتوي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 26 .

## الخلاصة

استخلصنا من خلال ما تطرقا إليه في الفصل الثاني أن الإدارة الجبائية سخرت كل الإمكانيات اللازمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تستنزف الخزينة العمومية ، و من بين إجراءات الرقابة الجبائية و التي تساهم في دعمها هي التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و هذا ما استدعى التطرق إلى الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي كتقديم مفاهيم عامة تبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات .

بحيث يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي و التأكد من مدى صدق التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين .

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجعة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في الأدوات المتعلقة بهذه العملية ، و ذلك من خلال الالتزام بدليل المدقق المحاسبي ، القوانين الجبائية و تحيينها ، المبادئ و الفروض المحاسبية .

## الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمركز الضرائب لولاية مستغانم (حالة نشاط تجاري).

تمهيد :

بعد الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري و المتمثل في فصلين ، حيث تعرفنا من خلال الفصل الأول على ماهية الضريبة و أهدافها و كذلك بنية النظام الضريبي الجزائري ، و تعرفنا على ظاهرة التهرب الضريبي و آليات معالجتها من خلال الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها ، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى التدقيق المحاسبي و مساره في إطار الرقابة الجبائية ، و لدعم هذا البحث النظري توجب علينا تقديم فصل ثالث يتضمن دراسة حالة تطبيقية لإتمام ما درسناه في الجانب النظري .

تتمحور هذه الدراسة التطبيقية في مسار مراقبة ملف أحد المكلفين بالضريبة ، و الهدف من دراسة الملف الجبائي هو الكشف عن الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير و الغش .

و على ضوء هذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية مستغانم .

المبحث الثاني : خطوات التدقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة ( حالة نشاط تجاري ) .

المبحث الأول : تقديم عام حول مركز الضرائب لولاية مستغانم .

قبل التطرق إلى الملف الجبائي و ما سيجري عليه من خلال مراحل و إجراءات التدقيق يلزمنا إعطاء لمحة حول المكان محل الدراسة .

المطلب الأول : لمحة عن مركز الضرائب .

أولا : تعريف مركز الضرائب .

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب ، و هو بمثابة مديرية مصغرة أنشأت ضمن الهيكلة الجديدة لمصالح الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم ، حيث هو مكلف بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم 8 000 000 دج<sup>58</sup> .

<sup>58</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov/dz> .

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد ، الاستماع ، الاستجابة ، و معالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة .

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في 2009 أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطارها المشروع الطموح ، و الهدف الرئيسي من افتتاحه هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم و الأساليب و كذا الأدوات المحددة لعمل المركز .

و على الرغم من تجربته القصيرة سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعداء من حيث الأداء المالي و معالجة القضايا النزاعية و الرقابية و الاستقبال .

مع هذه العودة الإيجابية قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة مراكز للضريبة في كل من ولاية مستغانم ، سيدي بلعباس ، معسكر ، قالمة ، أم البواقي ، سوق أهراس .

\_ تعريف مركز الضرائب بولاية مستغانم :

افتتح مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2011 و ذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها تقريب المكلف من الإدارة الضريبية أكثر ، و لتسهيل التواصل معه ، و هو مكلف بتسيير ملفات المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم 8 000 000 دج ، يقع مقره في طريق وهران مستغانم بجانب المركز القضائي .

ثانيا : مهام مركز الضرائب :

لمركز الضرائب عدة مهام نذكرها في النقاط الآتية :

\_ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة .

\_ مسك و تسيير الملف الجبائي للشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات .

\_ مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية و التجارية .

- \_ إصدار الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء التخفيض و معاينتها و المصادقة عليها .
- \_ الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى .
- \_ تنفيذ العمليات المادية للدفع و القبض و استخراج النقود .
- \_ ضبط الكتابات و مركز تسليم القيم .
- \_ البحث عن المعلومات الجبائية و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات .
- \_ إعداد و إنجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها .
- \_ تدرس الشكاوى و تعالجها .
- \_ تتابع المنازعات الإدارية و القضائية .
- \_ تعوض قروض الرسوم .
- \_ تضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة .
- \_ تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل نظامها الأساسي .
- \_ تنظيم المواعيد تسييرها .
- \_ تنشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب <sup>59</sup> .

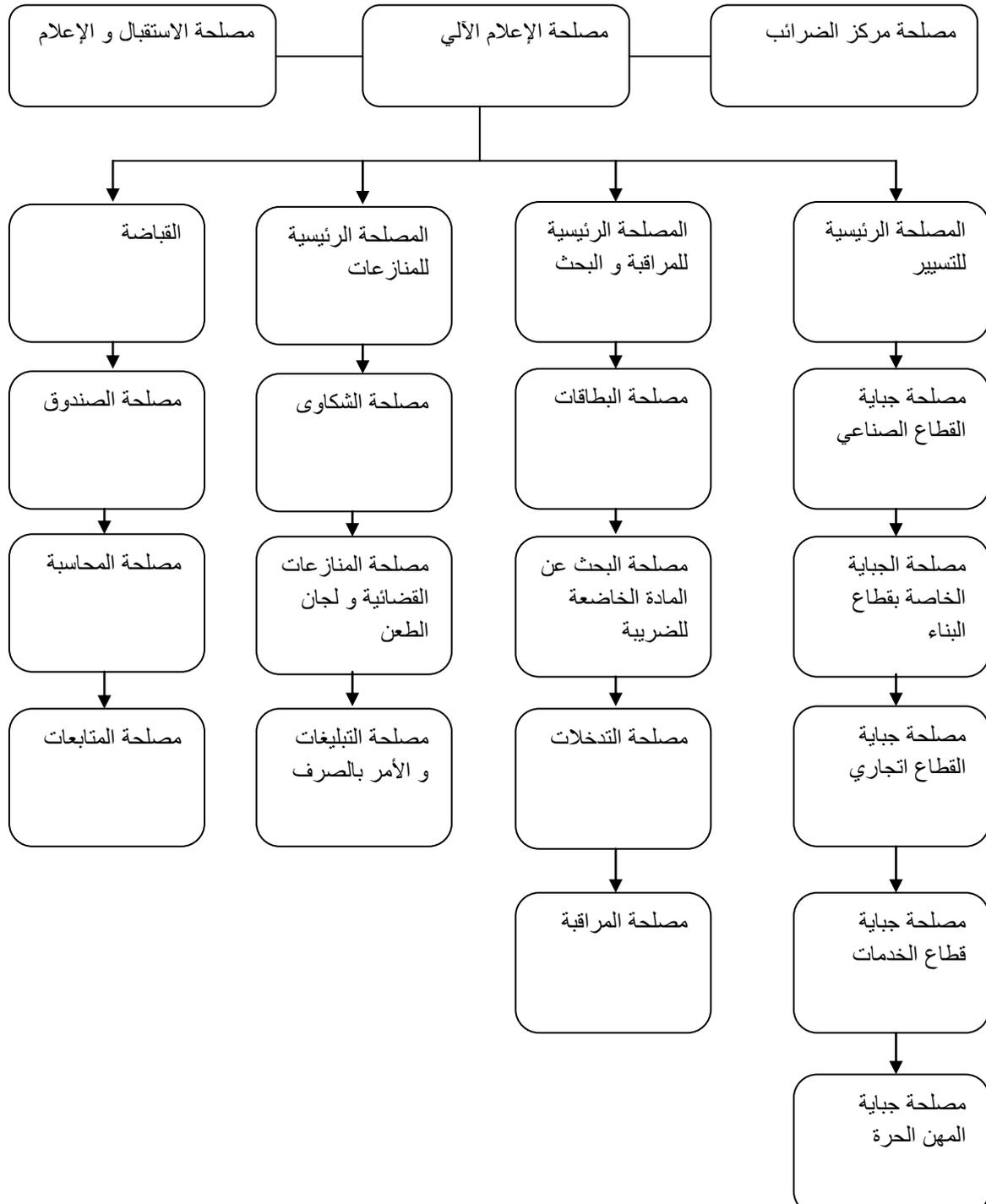
---

<sup>59</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov/dz>

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب .

يتكون الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب من خمس مصالح و قابضة كما هو موضح في الشكل الموالي :

الشكل رقم 06 : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب CDI .



المرجع : معلومات مقدمة من طرف الهيئة المؤطرة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم .

المطلب الثالث : مصالح مركز الضرائب .

يتكون مركز الضرائب من 03 صالح رئيسية :

1\_ المصلحة الرئيسية للتسيير : تتكفل بالمهام التالية :

\* التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء ، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية و الدراسة الأولية لاحتجاجات .

\* المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .

\* اقتراح تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها .

- تعمل على تسيير :

\* المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .

\* المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء و الأشغال العمومية .

\* المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .

\* المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .

\* المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

2\_ المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث : تتكفل بـ :

\* إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها .

\* اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب ، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية .

- تعمل على تسيير :

\* \_ مصلحة البطاقات و المقارنات : التي تتكفل بـ :

- تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها .
- مركزة العمليات التي تجمعها المصالح المعينة و تخزينها و استردادها من أجل استغلالها .
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة .

\* \_ مصلحة البحث عن المادة الضريبية : تعمل في شكل فرق و تكلف بـ :

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة .

\* \_ مصلحة التدخلات : التي تعمل في شكل فرق و تتكفل بما يلي :

- برمجة و انجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و كذا إنجاز في عين المكان لكل العينات الضرورية لوعاء الضريبة و مراقبتها و تحصيلها .
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعة .

\* \_ مصلحة المراقبة : تعمل في شكل فرق و تتكفل بـ :

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان .
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها .

3\_ المصلحة الرئيسية للمنازعات : تتكفل المهام الموالية :

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

- تعمل على تسيير :

\*\_ مصلحة الاحتجاجات : و تتكفل ب:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات و العقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب و الرسوم و الحقوق المدفوعة اثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر .

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

- معالجة منازعات التحصيل .

\*\_ مصحة لجان الطعن و المنازعات القضائية : تتكفل ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة و اختصاص لجان الطعن الإعفائي .

- المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون و الشكاوى المقدمة للهيئات القضائية .

\*\_ مصلحة التبليغ و الأمر بالدفع : تتكفل ب:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية .

- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها .

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات و تبليغها للمصالح المعنية .

4\_ القباضة : تتكفل ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل .

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساريين المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة .

- مسك المحاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة .

## 5\_ مصلحة الاستقبال و الإعلام : تحت سلطة رئيس المركز و تتكفل بـ :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم .
- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب .

## 6\_ مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل : تتكفل بـ :

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها .
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات<sup>60</sup> .

المبحث الثاني : إجراءات التدقيق المحاسبي لمكلف بالضريبة ( حالة نشاط تجاري ) .

تنقسم مراحل عملية التدقيق المحاسبي إلى 3 مراحل سنتطرق إليها في الشرح الموالي :

المطلب الأول : المرحلة التحضيرية.

أولا : التعرف على الهوية الجبائية .

المكلف (أ) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 1 000 000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم ، تمارس نشاط تجاري مواد غذائية عامة بالجملة و بالتحديد التسليم الفوري ، كما تم إنشاء هذه المؤسسة بتاريخ 2002/03/16 و يشرف على إدارتها صاحبها شخصيا ، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى IRG ، TVA ، TAP .

في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي : 2017 / 2018 / 2019 .

ثانيا : الإجراءات التمهيدية .

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (أ) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالي :

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 2020/02/05 إلى المكلف (أ) و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون و هي عشرة ( 10 ) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة ، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره .

<sup>60</sup> - معلومات مقدمة من طرف الهيئة المؤطرة ، مركز الضرائب لولاية مستغانم .

- سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسير للملف الجبائي مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه بشكل جيد .
- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي ، و الإطلاع على مواعيد اکتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها .
- نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الإدارة الجبائية .
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة .
- بعد المرور بالإجراءات التمهيدية تم الحصول على الجدولين التاليين ( الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة ) المتعلقة بالمكلف (أ) الذي يشمل التدقيق ، و التي من خلالها تمكنا من معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها و اكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف هذا المكلف .
- و فيما يلي ندرج جدول حالة مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة .

الجدول رقم 02 : حالة مقارنة الميزانيات .

العناصر	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	من 2019/01/01 إلى 2019/12/31
الأصول : تجهيزات مكتب	-	212 500	250 000
ديون الزبائن	16 644 080	40 978 559	9 084 842
تسيقات الاستغلال	249 637	102 680	-
النقديات	-	-	1 684 200
نتيجة الدورة ( خسارة )	-	-	210 000
<b>إجمالي الأصول</b>	<b>16 893 717</b>	<b>41 314 999</b>	<b>11 229 042</b>
الخصوم : رأس المال الاجتماعي	1 000 000	1 000 000	1 000 000
نتائج رهن التخصيص	-	1 829 748	3 051 030
قروض أخرى	-	22 303 969	-
ديون الموردين	12 560 000	14 960 000	7 178 012
ديون الاستغلال	1 503 969	-	-
نتيجة الدورة ( ربح )	1 829 748	1 221 282	-
<b>إجمالي الخصوم</b>	<b>16 893 717</b>	<b>41 314 999</b>	<b>11 229 042</b>

المرجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

الجدول رقم 03 : كشف المحاسبة .

من 2019/01/01 إلى 2019/12/31	من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	السنوات	الحسابات
-	24 084 842	24 634 080		الهامش الإجمالي دائن مدين الربح الخام (دائن - مدين) (1) النسبة الخامة = الربح الخام × 100 / المبيعات
-	21 914 660	22 170 672		
-	2 170 182	2 467 408		
-	9.01 %	10 %		
-	-	-		القيمة المضافة دائن إنتاج مباع إنتاج مخزون إنتاج المؤسسة لنفسها أداء خدمات تحويل تكاليف الإنتاج إجمالي الدائن مدين مواد و لوازم مستهلكة الخدمات إجمالي المدين الربح الخام (دائن - المدين) (2) النسبة الخامة = القيمة المضافة × 100 / الإنتاج المباع
-	-	-		
-	-	-		
-	-	-		
-	-	-		
-	255 00	-		
-	354 000	188 900		
-	609 000	188 900		
-	-609 000	-188 900		
-	-	-		
-	1 561 182	2 274 508		دائن الربح الخام الإجمالي 2+1 منتوجات متنوعة تحويل أعباء الاستغلال إجمالي الدائن
-	-	-		
-	-	-		
-	1 561 182	2 274 508		
-	302 400	320 400		نتيجة الاستغلال مدين مصاريف المستخدم ضرائب و رسوم مصاريف متنوعة الاهتلاكات المؤونات إجمالي المدين
210 000	-	124 360		
-	-	-		
-	37 500	-		
-	-	-		
210 000	339 900	444 760		
-	1 561 182	2 274 508		دائن رصيد نتيجة الاستغلال منتوجات أخرى إجمالي الدائن
-	-	-		
-	1 561 182	2 274 508		النتيجة الصافية مدين رصيد نتيجة الاستغلال أعباء أخرى إجمالي المدين الربح الصافي (دائن - مدين) النسبة الصافية = الربح الصافي × 100 / رقم الأعمال
-210 000	339 900	444 760		
-	-	-		
-210 000	339 900	444 760		
-210 000	1 221 282	1 829 748		
-	5.07 %	7.42 %		

المرجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

المطلب الثاني : المرحلة الميدانية .

أولا : التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي .

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2020/06/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة و التصريحات المقدمة من طرف المكلف تعرض الأحداث كالتالي :

\_ بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر غير منجزة تماما .

\_ تم استدعاء المكلف (أ) عن طريق إخطار موصى عليه بتاريخ 2020/03/02 و هذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية في أقرب وقت و إلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليها المشرع .

\_ بتاريخ 2020/03/26 قدم المكلف دفتر الجرد المؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة بتاريخ 2020/03/23 ، و الذي ضم الحسابات الرئيسية بالدورتين 2017 و 2018 دون الدورة 2019 .

\_ بعد فحص الكشوفات و جمع البيانات اللازمة وجد العون المدقق عدة تجاوزات و إغفالات أهمها :

\* غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محاسبي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر .

\* عدم تسجيل حسابات الأصول و الخصوم و حسابات النتائج في دفتر الجرد للدورة 2019 .

\* خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة للدورتين 2018 و 2019 .

بعد كل هذه التجاوزات و الإغفالات على مستوى الكشوفات ، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف شكلا و مضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية .

#### 1\_ إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع :

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة المماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات التدقيق ، و الاعتماد على رقم الأعمال لكونه يمثل القاعدة المنشئة للضريبة و يحدد الأرباح الخاضعة للضريبة .

### 1-1: تسوية الرسم على النشاط المهني :

بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، تمت هناك عدة توضيحات نذكر منها :

\*- لم يطبق التخفيض المستفاد بنسبة 30 % وفقا للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و المتعلقة بالدورتين 2018 و 2019 بسبب غياب جدول وضعية الزبائن حسب المادة 224 من نفس القانون .

\*- رقم الأعمال المعترف به للدورتين 2017 و 2018 تم تحديده وفقا للحدث المنشئ و هو التسليم القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي (السلع) ، و هذا ما يوضحه الشكل الآتي :

#### الجدول رقم 04 : تسوية الرسم على النشاط المهني . الوحدة (دج)

التعيين / السنوات	1017	2018	2019
رقم الأعمال الصافي الخاضع	49 967 450	17 262 320	10 500 000
رقم الأعمال الصافي المصرح به	5 593 000	16 644 040	10 500 000
فرق رقم الأعمال الصافي الخاضع	44 374 450	598 280	-
الحقوق المطلوبة 1,5 %	665616	8974	-
العقوبات المفروضة 25 %	166404	2243	-
مجموع الرسم على النشاط المهني	832020	11217	-

المراجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

### 1-2: تسوية الرسم على القيمة المضافة :

حسب المادتين 122 و 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من طرف المكلف إن فواتير البيع المتعلقة بالدجاج فقط هي خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أما اللحوم الحمراء فهي معفية من هذا الرسم حسب نفس القانون السابق ، و هو ما يبينه الجدول الموالي :

#### الجدول رقم 05 : تسوية الرسم على القيمة المضافة .

التعيين / السنوات	2017	2018	2019
فرق رقم الأعمال الخاضع للرسم	-	5 074 590	537 090
الحقوق المطلوبة 19 %	-	964172	102047
العقوبات المفروضة 25 %	-	241043	25511
المجموع الرسم على القيمة المضافة	-	1205215	127558

المراجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

## 2\_ تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة :

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

### الجدول رقم 06 : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي .

التعيين / السنوات	2017	2018	2019
رقم الأعمال الختام المعترف به	52 364 450	22 708 280	5 054 040
الأرباح المعترف بها بهامش ربح 7 %	3 665 510	1 589 580	353 780
الحقوق المحسوبة من الأرباح المعترف بها	1 190 204	442 353	46 756
الحقوق المحسوبة من الأرباح المصرح بها	526 412	313 448	-
الحقوق المطلوبة حسب السلم الضريبي	663 792	128 905	46 756
العقوبات المفروضة 25 %	165 948	19 335	11 689
مجموع الضريبة على الدخل الإجمالي	829 740	148 240	58 445

المرجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

## 3\_ التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية :

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم التي تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب و الرسوم لكل سنة مدقق فيها و الملخصة في الجدول التالي :

### الجدول رقم 07 : التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية .

التعيين / السنوات	2017	2018	2019	المجموع
الرسم على النشاط المني TAP	665616	8974	-	674590
الرسم على القيمة المضافة TVA	-	964172	102047	1066219
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	663 792	128 905	46 756	839 453
مجموع الحقوق المطلوبة	1329408	1102051	148803	2580262
مجموع العقوبات المفروضة	332352	262621	37200	632173
مجموع الضرائب و الرسوم	1661760	1364672	186003	3212435

المرجع : ملف التدقيق في محاسبة المكلف (أ) ، مركز الضرائب لولاية مستغانم سنة 2022 .

### ثانيا : رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي :

بعد استلام التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2020/06/02 من طرف العون المدقق المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2020/07/09 و المرفق ببعض الوثائق التبروية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية و النتائج الأولية مدعما احتجاجه ببعض النقاط أبرزها

\*- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة .

\*- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها .

### ثالثا : التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي :

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي الصادر بتاريخ 2020/08/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها ، و هذا بعد فحص عميق و قراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ 2020/07/09 كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي فكانت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي :

\*- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة تم توضيح ذلك أن الحدث المنشأ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة هو التسليم القانوني أو التسليم الفوري .

\*- الفواتير المرفقة مع الجواب المرسل من طرفكم و المتعلقة بمشتريات الدجاج من الموردين إن الرسم على القيمة المضافة الخاص بهذه المشتريات قد تم قبوله للاسترجاع .

### المطلب الثالث : المرحلة الختامية .

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

\_ تقرير التدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 2020/11/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم .

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

- \_ إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل : الإشعار بالتدقيق في المحاسبة ، التبليغ الأول رد المكلف ، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي .
- \_ إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق .
- \_ معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المركز و التي تمت على مرحلتين : الأولى كانت في سنة 2018 و تتعلق بالدورتين 2015 و 2016 ، أما الثانية تمت في سنة 2019 و تتعلق بالدورتين 2016 و 2017 .
- \_ النظام المحاسبي : غياب كل من دفتر اليومية ، دفتر و السجلات المحاسبية المساعدة .
- \_ الدفاتر المحاسبية : تم تحرير محضر معاينة بتاريخ 2020/02/19 لعدم وجود الدفاتر .
- \_ رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى العون المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم ، و سبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات .

## الخلاصة

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الجانب التطبيقي بالمركز الضريبي لولاية مستغانم و التي تطرقنا فيها لدراسة حالة نشاط تجاري لمكلف بالضريبة خاضع للتدقيق في المحاسبة و التي خصت مجموعة من الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلفون بالضريبة ، إضافة إلى البيانات المتعلقة بالسنوات الثلاث الأخيرة لنشاطه ، حيث تأكد لنا الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية بشتى أنواعها لزيادة الحصيلة الضريبية ، عن طريق كشف الأخطاء و التجاوزات و التهرب الضريبي لبعض المكلفين بالضريبة ، حيث كان رقم الأعمال المصرح به يقل عن رقم الأعمال المحقق مما أدى إلى إعادة تقييم الوعاء الضريبي و إعادة حساب مختلف الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف ، و فرض غرامات عليه .

يعتبر موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتماما من الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة و مراجعة الحسابات ، حيث يشهد تطورا واسعا على مستوى الوظائف حول له مكانة هامة .

و من خلال دراستنا هذه تبين لنا في جانبها النظري و التطبيقي أن عملية التدقيق المحاسبي تعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات و المعلومات المالية و المحاسبية ، كما نجد أن التدقيق في محاسبة المكلف تعتبر وسيلة هامة تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية و استرجاع حقوق الخزينة العمومية و محاولة كبح هذا النزيف الذي ينجر الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي .

و تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح و تطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة ، بهدف كشف كل الإغفالات و التجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة ، لتقودنا في النهاية إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبة بهدف تصحيحها و إعادة تقويمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة .

و لكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي و المحاسبي ، و أن يحترم كل المراحل و الإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه و الحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين ، و يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية الرقابة من حيث الشكل و المضمون سليمة و خالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان .

## \_ النتائج المتوصل إليها :

و في الأخير يمكن القول من خلال الدراسة التي قمنا بها في بحثنا هذا أننا توصلنا إلى نتائج مميزة تفيدنا في الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات المقترحة ، فيمكن استخلاص أهم النتائج في النقاط الآتي ذكرها :

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي .

- تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق إضافة إلى التدقيق في المحاسبة و التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و الهدف منها هو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي .

- يعتبر التدقيق المحاسبي من بين آليات الرقابة الجبائية و هو يؤدي دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المصرح بها و تقييم العناصر و المعلومات المحاسبية التي يحوزها المكلف .

- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة و تحديد مختلف الضرائب و الرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف ، ثم إتباع كل المراحل و الخطوات اللازمة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي أخطاء أو تجاوزات لعدم إفشال مهمته المكلف بها .

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب ، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه و عدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية .

- وفقا لقانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا و مضمونا ، و يتم إجراء تسوية الوضعية الجبائية بناءا على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم و استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب .

- هناك عدة مبدئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق الترف عليها و هذا من أجل كشف الأخطاء و التجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية و ما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس و الأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيف منها .

#### \_ توصيات البحث :

من خلال دراسة موضوع البحث و استخراج النتائج يمكننا أن نقدم الاقتراحات و التوصيات التالية :

- مراجعة التشريعات الجبائية بما يتفق و التطورات الاقتصادية و كذا تبسيط النظام الجبائي و جعله أكثر مرونة و استقرار .

- إدخال التكنولوجيا الحديثة و تحديث البرامج المستعملة في الإعلام الآلي ، و كذا وضع نظام اتصال فعال بين مختلف هياكل الإدارة الجبائية لتسهيل نقل المعلومات بدقة و لربح الوقت .

- نشر الوعي و الحس الضريبي لدى المكلفين حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية ، و ذلك باستعمال وسائل الإعلام المتعددة كتوزيع المنشورات ، الدوريات ، الأيام الدراسية ، فتح مواقع الكترونية للرد على انشغالات المكلفين .
- التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج دوري للتكوين حتى يسمح لهم بمواكبة التطورات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين أو الإجراءات ، إضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة ، مع إقامة روابط تكوينية و تدريبية بين المصالح الجبائية و إطارات الجامعة للرفع من قدرات الأعوان .
- تشديد العقوبات الجزرية المناسبة على كل الأطراف المعنية بالتهرب الضريبي و أيضا الفصل في قضايا التهرب بعدالة و صرامة .
- التكفل بالجانب الاجتماعي للأعوان و منحهم امتيازات و تحفيزات خاصة في جانب الحصول على مساعدة الدولة و الجماعات المحلية حتى لا يكون عرضة للإغراء و الرشوة .
- ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي و القائمين على تنفيذ القوانين ، لكون الميدان يكون على دراية بكل النقائص و الثغرات الموجودة في النصوص القانونية و التي يمكن أن يستغلها المكلف بالضريبة للتهرب .

### \_ أولا : الكتب :

- أحمد حلبي جمعة ، ( 2005 ) ، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء ، عمان ، بدون طبعة .
- إدريس عبد السلام شتوي ، ( 2008 ) ، المراجعة – معايير وإجراءات ، منشورات جامعة فارس يونس بنغازي ، ليبيا ، بدون طبعة .
- الأرقم عبد الحفيظ – بن فليس أحمد ، ( 2010 ) ، مراقبة و مراجعة الحسابات ، منشورات جامعة المنتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، بدون طبعة .
- أمين السيد أحمد لطفي ، ( 2007 ) ، دراسات متقدمة في المراجعة و خدمات التأكد ، الدار الجمعوية الاسكندرية ، بدون طبعة .
- حسين أحمد دحدوح – حسين يوسف القاضي ، ( 2009 ) ، مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة عمان ، الأردن ، الجزء الأول ، بدون طبعة ،
- حسن القاضي مأمون حمدان ، ( 2008 ) ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة ، عمان ، الأردن بدون ، طبعة .
- صديقي مسعود – محمد التهامي طواهر ، ( 2010 ) ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مطبعة مزوار ، الوادي الجزائر ، بدون طبعة .
- عبد الرزاق محمد عثمان ، ( 1988 ) ، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية ، دار الكتب للطباعة و النشر العراق ، بدون طبعة .
- علي حاج بكري ، ( 2004 ) ، أصول مراجعة الحسابات – أساسيات و عمليات ، مديرية الكتب و المطبوعات سوريا ، بدون طبعة .
- غسان صلاح المطارنة ، ( 2009 ) ، تدقيق الحسابات المعاصرة – داس نظرية ، دار المسيرة ، عمان ن الأردن الطبعة الثانية .
- محمد بوتين ، ( 2003 ) ، مراجعة و مراقبة الحسابات – من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، بدون طبعة .
- محمد التهامي – طواهر مسعود صديقي ، ( 2005 ) ، المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون طبعة .

- يوسف محمود جربوع ، ( 2000 ) ، مراجعة الحسابات النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، بدون طبعة .

### \_ ثانيا : المذكرات .

- حمقاني محمد الطيب – زعطوط عبد اللطيف ، ( 2012 - 2013 ) ، الجباية في توزيع المواد البترولية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية بحاسي مسعود NFTAL ، مذكرة ليسانس ، تخصص اقتصاد و تسيير بترولي ، كلية علوم التسيير ، جامعة ورقلة .

- لياس قلاب ذبيح ، ( 2009 - 2010 ) ، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية – دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة ، كلية علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة .

### \_ ثالثا : المقالات و المجلات .

- بوزيد سفيان ، ( 2015 ) ، التهرب الضريبي – مفهوم و قياس ، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة الجزائر المجلد 01 ، بدون العدد 02 .

- بن حواس كريمة ، ( 2020 ) ، نظام محاسبي المالي و أثره على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر ، مجلة البحوث و الدراسات التجارية ، المجلد 04 ، العدد 01 .

- خديري صبرينة – جنينة عمر ، ( 2019 ) ، الرقابة الجبائية في الجزائر بين مكافحة التهرب الضريبي و تنمية الإيرادات – دراسة حالة الجزائر خلال 2011/2018 ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية المجلد 12 ، العدد 02 .

- سوادني نادية ، ( 2007 ) ، الرسم على النشاط المهني بين حتمية البقاء أو الزوال و أثر ذلك على الجباية المحلية – حالة بلدية وادي الفضة بولاية الشلف ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، بدون مجلد ، العدد 01 .

- عبد الرحيم لواج – فيصل بوزيان – وليد حقاني ، ( 2021 ) ، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة – دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية ، المجلد 05 ، العدد 01 .

- عبود ميلود – برباوي كمال ، ( 2018 ) ، الرقابة الجبائية في الجزائر – الإطار العام – الأهداف و الطلاق – العوامل المعيقة لها و سبل التفعيل ، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية ، بدون مجلد ، العدد 02 .

- ناصر مراد ، ( 2010 ) ، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الاقتصاد الوطني ، مجلة دراسات اقتصادية المجلد 2010 ، العدد 14 .

- ولهي بوعلام – بن عثمان عائشة ، ( 2017 ) ، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء – دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2015/2011 ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية ، بدون مجلد ، العدد 17 .

- يعقوب عبد الكريم ، ( 2007 ) ، الإطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي ، مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الاجتماعية و الإنسانية ، المجلد الثاني ، العدد الثامن .

### \_ رابعا : القوانين :

- المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 ق م ث / 2008 و المعدلة بموجب المادتين 24 ق م / 2010 و 32 ق م / 2012 و 26 ق م / 2014 و 43 ق م / 2017 و 51 ق م / 2021 ، من قانون الإجراءات الجبائية ( 2022 ) المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية .

- المادة 20 المعدلة بموجب المواد 37 ق م / 2009 و 31 ق م / 2012 و 10 ق م / 2013 و 23 ق م / 2016 و 43 ق م / 2017 و 15 ق م / 2019 و 50 ق م / 2021 ، من قانون الإجراءات الجبائية ( 2022 ) ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية .

- المادة 21 المعدلة بموجب المواد 38 ق م / 2009 و 34 ق م / 2012 و 13 ق م / 2013 و 24 ق م / 2016 و 52 ق م / 2021 ، من قانون الإجراءات الجبائية ( 2022 ) ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية .

- المادة 31 من القانون رقم 16/21 المتعلق بقانون المالية لسنة 2022 ، الجريدة الرسمية ، العدد 100 .

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ( 2022 ) ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية .

### \_ خامسا : المطبوعات و منشورات :

- بوحفص رواني ، ( 2009 – 2010 ) ، التدقيق المالي و الحاسبي – دروس نظرية ، مطوعة دروس مقدمة لطلبة المحاسبة و التدقيق ، قسم العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة غرداية .

### \_ سادسا : المواقع الالكترونية :

موقع المديرية العامة للضرائب : <https://www.mfdgi.gov.dz>

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire  
Site: O.d.f.a.dz

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

DECHARGE  
(Retrait du dossier fiscal)

Le (la) soussigné (e)  
Vérificateur (s) de comptabilité exerçant au sein de  
Certifie (ent) avoir reçu en main propre le dossier fiscal de  
constitués des pièces ci-après désignées :

Envoyer par messagerie

Imprimer la formule

Stric 0 n° 4 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

**Avis de contrôle ponctuel de comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le  
à H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur  
et concernant les années  
en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série 0 n° 21

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

CSPIg DRV,  
adone

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Fiche de début des travaux  
de Vérification

Numéro de l'affaire: 01/2018, Mastaghem - Le 15/05/2018  
Numéro d'identification Fiscale: 1981.  
Nom / Prénom ou raison sociale: AR.  
Activité: ETRG.  
Adresse: Mastaghem.  
Avis de vérification: 405  
Remis-le: 15/05/2018  
Période à vérifier du: 01/01/2014 au: 31/12/2017.  
Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:  
Date de début des travaux préparatoires: 15/05/2018.  
Date du contrôle inopiné (1):  
Date d'intervention sur place (Contrôle au fond): 27/05/2018.

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série 02/24

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

عقبة  
DRV

Fiche de fin des travaux  
de Vérification

le

Numéro de l'affaire 01/2018.

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification N° 405

du 15/05/2018

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

Date de notification des résultats de la vérification... 15/12/2018

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

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O.n°21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

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

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.  
Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 quater

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

Notification Complémentaire  Rectificative   
de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : n° du vous a été transmise et/ou remise, dont une notification initiale

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, 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 (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales). La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci. Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

(\*) Cocher la case correspondante

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série 0 n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Le

Procès Verbal de Constat  
Matériel des Eléments Physiques d'Exploitation  
(Art. 20/4 CPF)

Nous soussigné (s)  
Nous nous sommes rendus en date du \_\_\_\_\_ à \_\_\_\_\_ Heures \_\_\_\_\_ minutes  
dans les locaux professionnels de \_\_\_\_\_ sise au \_\_\_\_\_  
représentée par monsieur \_\_\_\_\_  
en sa qualité de \_\_\_\_\_

Suite à la remise contre accusé de réception, de l'avis de vérification N° \_\_\_\_\_  
du \_\_\_\_\_ nous l'avons informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des  
éléments physiques de l'exploitation y annexés.

L'intéressé (e) a assisté (e) à ce contrôle inopiné :  Oui  Non

Nom/ Prénom du gérant ou de son  
représentant légal (1)

Nom/ Prénom et Grade  
des vérificateurs

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

Envoyer par messagerie

Imprimer / Outils  
Série O n° 21 series

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

Λ

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série 01/12

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Procès Verbal  
De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant l'activité de  
Sise au  
conformément aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à le

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Stax 0 n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

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

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

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

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

Nom/prénom et qualité du signataire

Envoyer par message

Imprimer le formulaire

Stric.D.n.5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.B  
N°

/A/111/SGE.F/PNC

MR. A  
Commisariat  
الضرائب  
Le XXX

**Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble**

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du 2014 au 2017.

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'organiser ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis et précisés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposerez d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours, à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

1/