

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 قالمة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر
فرع علوم التسيير
تخصص إدارة مالية

الموضوع:

مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية قالمة

تحت إشراف
الأستاذ: محفوظ بولقصبيات

من إعداد الطلبة
- خديجة نحالي
- سميرة حجار

السنة الجامعية: 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اللَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْحَيُّ الْقَيُّومُ لَا تَأْخُذُهُ سِنَّةٌ

وَلَا نَوْمٌ لَهُ مَا فِي السَّمَوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ

مَنْ ذَا الَّذِي يَشْفَعُ عِنْدَهُ إِلَّا بِإِذْنِهِ يَعْلَمُ

مَا بَيْنَ أَيْدِيهِمْ وَمَا خَلْفَهُمْ وَلَا يُحِيطُونَ

بِشَيْءٍ مِنْ عِلْمِهِ إِلَّا بِمَا شَاءَ وَسِعَ كُرْسِيُّهُ

السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ وَلَا يَئُودُهُ حِفْظُهُمَا

وَهُوَ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

تشكرات

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، ولا يسعنا إلا أن نتقدم بشكر وتقدير وعرافان إلى الأستاذ المشرف محفوظ بولقصيبات الذي لم ييخل علينا بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل، وكذا صبره وسعة صدره وحرصه الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عنا كل خير.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة وإثراء هذا العمل.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى جميع عمال مديرية الضرائب لولاية قلمة الذين لم ييخلو علينا بأي معلومة تخص موضوعنا .

وشكر خاص للأستاذ لياس قلاب ذبيح الذي لم ييخل علينا بالمراجع والإرشادات

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	تشكرات
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الأشكال
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الاختصارات
IV	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الرقابة الجبائية وواقع التهرب الضريبي في الجزائر	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: النظام الضريبي وواقع التهرب الضريبي في الجزائر
03	المطلب الأول: النظام الضريبي في الجزائر
13	المطلب الثاني: التهرب الضريبي في الجزائر
19	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية في الجزائر
19	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
20	المطلب الثاني: أسباب وجود الرقابة الجبائية وأهدافها
22	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
27	المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر
27	المطلب الأول: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية
37	المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
46	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
49	المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

56	المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي
61	المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
67	المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي كأداة من أدوات الرقابة الجبائية
67	المطلب الأول: التحضير لعملية التدقيق المحاسبي
74	المطلب الثاني: سير التدقيق المحاسبي
83	المطلب الثالث: إجراءات ما بعد التدقيق المحاسبي
88	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
88	المطلب الأول: مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية
90	المطلب الثاني: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف من الناحية الشكلية في دعم الرقابة الجبائية.
92	المطلب الثالث: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية.
94	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية قالمة	
96	تمهيد
97	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية قالمة
97	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر
98	المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية قالمة
103	المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية قالمة
107	المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية قالمة
107	المطلب الأول: المرحلة الأولى
108	المطلب الثاني: المرحلة التطبيقية
115	المطلب الثالث: المرحلة النهائية
118	المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج
118	المطلب الأول: مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية
119	المطلب الثاني: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف س.س من الناحية الشكلية في دعم الرقابة الجبائية.
120	المطلب الثالث: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف س.س من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية.

121	خلاصة الفصل
و	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
28	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	01
31	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	02
33	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	03
100	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية قلمة	04

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
10	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي	01
72	البيانات المتعلقة بالشخص الطبيعي والشركة	02
99	المفتشيات والقباضات التابعة لمديرية الضرائب لولاية قلمة	03
105	تطور الحصيلة الضريبية على مستوى مديرية الضرائب لولاية قلمة	04
106	تطور حصيلة الرقابة الجبائية لأربع سنوات	05
111	رقم الاعمال المشكل (الرسم على القيمة المضافة)	06
112	قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجع	07
112	تسوية الرسم على المشتريات	08
113	وضعية المكلف بالضريبة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة	09
113	الضريبة على الدخل الاجمالي	10
114	الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي	11
114	مراجعة الانخفاضات	12
115	مراجعة رقم الاعمال المحقق بالنسبة لسنة 2011	13
117	جدول الحقوق البسيطة والعقوبات المعايينة خلال التدقيق في المحاسبة	14

قائمة الاختصاصات

Sous-direction de contrôle fiscale	S/D.C.F
Direction des Grandes Entreprises	D.G.E
Direction des recherches et vérification	D.R.V
Centre des impôts	C.D.I

قائمة الملاحق:

اسم الملحق	الرقم
طلب المعلومات	01
التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	02
تصريح بالوجود	03
التصريح بالأرباح التجارية والصناعية-الضريبة على الدخل الإجمالي-	04
إشعار بالتدقيق في المحاسبة	05
محضر معاينة	06
كشف المحاسبة	07
حالة مقارنة الميزانيات	08
تقرير التدقيق في محاسبة المكلف	09
إشعار التدقيق في محاسبة المكلف س.س	10
مراقبة تصريحات G50	11
حالة مقارنة الميزانيات للمكلف س.س	12
كشف المحاسبة للمكلف س.س	13
التبليغ الأولي لنتائج عملية التدقيق في محاسبة المكلف	14
التبليغ النهائي لنتائج عملية التدقيق في محاسبة المكلف	15

تعتبر الدولة عاملا وعنصرا أساسيا في تنظيم النشاط الاقتصادي، خاصة مع اتساع دورها وتعدد أشكال تدخلها لتحقيق أهداف وتطلعات المجتمع من تنمية لموارده ورفع مستواه المعيشي، وتحقيق العدالة الاجتماعية بالعدل في توزيع الدخل وضمان الاستقرار الاقتصادي، حيث أن التوازن الاقتصادي الوطني يتأثر بالتغيير في مستوى النمو الاقتصادي، ويبقى البحث عن الموارد اللازمة لتحقيق معدلات النمو الموجودة من أهم المشاكل التي تواجه التنمية، وهو ما يعني وجود ارتباط وثيق بين الموارد والتنمية، غير أن اقتصاديات الدولة النامية تواجه صعوبة في تحقيق التوازن بين إيراداتها ونفقاتها، مما دفع بها إلى الرفع من قيمة مواردها المالية، فلم يكن أمامها سوى اختيار الضريبة كوسيلة مالية، حيث أن هذه الأخيرة تطورت مع تطور مفهوم الدولة من أداة تمويلية إلى أداة متعددة الأدوار، ومما لاشك فيه أن مساهمة الضريبة في تمويل خزينة الدولة وتحقيق التنمية تتوقف على فعالية النظام الضريبي وهناك يظهر مشكل فقدان الدولة لحجم معين من أموالها بسبب ظاهرة التهرب الضريبي .

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب الضريبي، رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاط الاقتصادي مما يفوت على الدولة موارد مالية هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

وظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، وخاصة النامية منها.

إنّ الاتجاه المتزايد نحو العمولة وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات، تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه، لاتخاذ كلّ السبل المتاحة لحصره على الأقل، مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

تسعى الدولة الجزائرية جاهدة لمكافحة ظاهرة تهرب وتملص المكلفين بالضريبة من دفعها، حيث اتخذت إجراءات عديدة لذلك، ومن بين أهم تلك الإجراءات الرقابة الجبائية بمختلف هيكلها وأجهزتها والتي بدورها تكشف لنا الإغفالات والتجاوزات التي قد تصدر من المكلف بقصد أو بدون قصد.

ومن أجل التأكد من مدى صدق تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين والحد من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي ، قد منح المشرع الجزائري للمصالح الجبائية عدة صلاحيات مجسدة في الرقابة الجبائية التي تساعد على رقابة



محاسبة المكلفين بالضريبة عن طريق التدقيق المحاسبي وهذا للتأكد من مصداقيتها مع محاولة كشف التجاوزات والأخطاء التي تنزف من حقوق إيرادات الدولة من جهة والحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

وعليه نجد أن التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي وذلك للقضاء على كل التجاوزات والإغفالات التي تحتويها الملفات الجبائية التي يستعملها المكلف بالضريبة وهذا يعود بالسلب على الخزينة العمومية والتي بدورها تنقص في المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

إشكالية البحث: ومن خلال هذا العرض الموجز تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

من هذه الإشكالية الرئيسية ارتأينا طرح بعض التساؤلات :

- ماهي أشكال وطرق الرقابة الجبائية؟.
- هل يعد التدقيق المحاسبي أداة من أدوات الرقابة الجبائية؟.
- هل يساهم التدقيق شكلا ومضمونا لمحاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية؟.

فرضيات البحث:

تتطلب معالجة الإشكالية المطروحة وضع الفرضيات التالية:

- التدقيق المحاسبي هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية.
- التدقيق المحاسبي هو أداة من أدوات الرقابة الجبائية.
- يساهم التدقيق شكلا ومضمونا لمحاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية.

أهمية البحث:

تبع أهمية هذه الدراسة من الآثار السيئة للتهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من الموارد

الجبائية العادية، وبالتالي ضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها أهم وسيلة لمكافحة الظاهرة، ومن الطرق التي تساهم في دعم الرقابة الجبائية نجد التدقيق المحاسبي.

أهداف البحث:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في :

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة على النظام الضريبي .
- محاولة فهم الرقابة الجبائية من خلال التطرق لمختلف إداراتها وأجهزتها، ومعرفة أبعادها، وهل هي أداة وقائية أم ردعية.
- الأهمية البالغة للتدقيق المحاسبي في مجال الجبائية من خلال التأكد من صحة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- التعرف على أدوات ومكونات التدقيق المحاسبي للأهداف الجبائية ، وكذا قدرتها على المساهمة في دعم الرقابة الجبائية.

مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

المبررات الموضوعية:

ترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- نظرة وحساسية المجتمع الضريبي الجزائري لكيفية التدقيق المحاسبي ملفاتهم الجبائية.
- خطورة ظاهرة التهرب الضريبي وأثرها على الاقتصاد الوطني وكذا على الخزينة العمومية.
- أهمية كل من الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي في الإدارة الجبائية.

المبررات الشخصية:

- حبنا لمادة التدقيق التي درسناها في السنة الثالثة ليسانس، وكذا حبنا وتقديرنا للأستاذ الذي درسنا التدقيق، وحلمنا الدائم ببلوغ ما بلغه من نجاح على الصعيد العلمي والعملية.
- الرغبة في زيادة وتطور رصيدنا العلمي والمعرفي عن التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية.

خطة البحث :

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول، تم تخصيص الفصل الأول للرقابة الجبائية وأهميتها بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري، وذكرنا التهرب الضريبي بصفة عامة وكيفية علاجه، حيث تناولنا في المبحث الأول النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني الرقابة الجبائية وأخيرا تطرقنا في المبحث الثالث الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

أما في الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لعرض ومناقشة موضوع التدقيق المحاسبي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وتعرضنا في المبحث الثاني إلى التدقيق المحاسبي كأداة من أدوات الرقابة الجبائية، بينما المبحث الثالث إلى قدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية .

أما الفصل الثالث والأخير فقد خصصناه للدراسة الميدانية التي كانت بمديرية الضرائب لولاية قلمة للعينة التي ستكشف عن الارتباط القائم بين التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية التي يمكن أن تتم بمعزل عن توفر دلائل الإثبات وكذلك من خلال بيان كيف يؤثر التدقيق المحاسبي في سلوك المحقق الضريبي وبالإضافة إلى إثبات الفرضية والإجابة عن إشكالية البحث.

وفي الأخير لخص البحث إلى تقديم خاتمة تعكس أهم الأفكار التي ترتبط بإشكالية البحث ثم عرض أهم النتائج المتوصل إليها وتقديم التوصيات.

المنهج والوسائل المستخدمة:

اعتمدنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها.

أما عن الأدوات التي استعنا بها في دراستنا فتتمثل في:

- القوانين والتشريعات الضريبية المتعلقة بالرقابة الجبائية.
- الإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المطبقة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية من الجهة الفنية، ناهيك عن استعمال دليل العون المدقق في المحاسبة، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، كما استندنا إلى الإحصاءات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.



صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي اعترضتنا أثناء عملية البحث، وكلفتنا جهدا معنويا وماديا ووقتنا ثمينا، وزرعت في نفوسنا وازع الخوف المستمر من الفشل في إتمام بحثنا والنجاح فيه:

- عدم الترحيب بوجودنا داخل مديرية الضرائب بالولاية بحجة غياب المؤطرين للإشراف علينا.
- صعوبة الحصول على الإحصائيات والمعلومات الخاصة منها بالرقابة الجبائية وكذا المتعلقة بالتدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة بحجة الحفاظ على السر المهني.
- التغييرات المستمرة التي تمس القوانين والتشريعات الجبائية.
- عدم توفر المراجع الكافية المتعلقة بموضوع الدراسة.
- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماستر التي تفقد إليها الجامعة الجزائرية في حدود علم البحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل عدم تنظيم المصنف الوطني للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات.



تمهيد

النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلفين بالضريبة بتقديم التصريحات الضريبية، وهذه الأخيرة تراقبها الإدارة الجبائية لكون التصريحات تكون في الكثير من الأحيان غير صحيحة وغير صادقة نتيجة أخطاء مقصودة بسوء نية أو غير مقصودة بهدف التملص من دفع الضريبة.

يعد التهرب الضريبي من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة عامة، والاقتصاد الوطني بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد المالية، ولمكافحة هذه الظاهرة وضع القانون الجبائي عدة وسائل رقابية منها الرقابة الجبائية.

وبناء على ما تم ذكره ارتأينا التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

- النظام الضريبي وواقع التهرب الضريبي في الجزائر.
- مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية.
- الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: النظام الضريبي وواقع التهرب الضريبي في الجزائر.

قبل التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي والخوض فيها، لابد من الإلمام بمفهوم النظام الضريبي ومكوناته قبل وبعد الإصلاحات، ومن ثم نعطي صورة شاملة وملخصة عن ظاهرة تهرب المكلف من دفع الضريبة (التهرب الضريبي).

المطلب الأول: النظام الضريبي في الجزائر.

النظام الضريبي هو الهيكل المنفرد وريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع، وهو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب يراد باختيارها وتطبيقها تحقق أهداف السياسة الضريبية.¹

فهو في المفهوم الواسع: "مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية الفنية التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين، وهذا الأخير يمثل واجهة النظام الذي تختلف ملامحه بالضرورة من مجتمع رأسمالي إلى مجتمع اشتراكي، كما تختلف ملامحه من مجتمع متقدم اقتصاديا مقارنة بمجتمع متخلف اقتصاديا".²

أما في المفهوم الضيق هو: "مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي وذلك في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل".³

كما يرى الدكتور حامد دراز أن النظام الضريبي هو: "مجموعة الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع".⁴

أولا: مكونات النظام الضريبي قبل الإصلاحات:

النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات التي طرأت عليه كان يحتوي على عدة أنواع من الضرائب والرسوم نذكر أهمها:

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الطبعة 03، بيروت، لبنان، 1985، ص15.

² يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000، ص11.

³ يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1983، ص30.

⁴ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص23.

1- الضرائب على الدخل:¹

تعد نوعا من أنواع الضرائب المباشرة، فأولا نعرف الدخل بمفهومه المالي الذي يمثل كل ناتج نقدي يأتي بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء، ومن أهم أنواع الضرائب على الدخل في الجزائر ما يلي:

- الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية:

تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري أو صناعي بمعدل 6 %.

- الضريبة على الأرباح غير التجارية:

تفرض على مداخيل الأنشطة غير التجارية أو المهن الحرة كالأطباء والمحامين... الخ بمعدل 25 %.

- الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

تفرض على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم والسندات العمومية والودائع والكفالات بمعدل 18%.

- الضريبة على الرواتب و الأجور:

تخضع الرواتب والأجور في الجزائر إلى نوعين من الضرائب ضريبة تمس الأجور وتسمى ضريبة على المرتبات والأجور، وضريبة تمس المستأجر وتسمى بالدفع الجزائي كما تخضع لضريبة الرواتب والأجور كل من المنح والريوع العمومية حيث تقتطع من المنبع شهريا.

- الضريبة التكميلية على الدخل:

تفرض على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين والمعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة كالعلاوات والتعويضات... الخ.

- الضريبة الوحيدة الفلاحية:

تفرض سنويا على المداخيل التي تحقق في إطار النشاطات الفلاحية وتربية الحيوانات.

¹ عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص28.

2- الرسم على رقم الأعمال: ويضم نوعين:

- الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج:

ويطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج و البيع التي تمارسها المؤسسة وفق 10 معدلات تتراوح بين 07% إلى 80% مصنفة حسب طبيعة السلعة.¹

- الرسم الإجمالي الوحيد على الخدمات:

يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات وله طابع تراكمي وهذا راجع إلى عدم وجود مبدأ الخصم أو الاسترجاع، ومن خصائصه أنه يمثل المنشأ للحدث عند الحصول على الخدمات، وهو يطبق على كل العمليات المتعلقة بالخدمات من خلال 07 معدلات تتراوح بين معدل 05% كمعدل أدنى للضمان الاجتماعي، ومعدل 50% كمعدل أقصى يطبق على الاستهلاكات.²

3- الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني:

تفرض على عوامل الإنتاج المختلفة نوجزها فيما يلي:

- الرسم على النشاط الصناعي و التجاري:

يفرض سنويا على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بمعدل 2.55%.

- الرسم على النشاط غير التجاري:

يلتزم المكلفون الذين يمارسون نشاطات غير تجارية والخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية بدفع رسم على رقم الأعمال بمعدل 6.05%.

- الدفع الجزائي:

هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل، وتحسب على أساس كتلة الرواتب والأجور المدفوعة للعمال أي أنها تعتبر مساهمة العنصر البشري في النشاط بمعدل 6%.

¹ دحدوح رياض، حداد عزيز، آليات تحصيل الضريبة في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، الجزائر، الدفعة 2004-2005، ص25.

²Said Ben Aissa, Fiscalité et Parafiscalité Algérienne, Entreprise National du livre, 1989, P128.

يطبق هذا الرسم سنويا على الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

ثانيا: أسباب ودوافع إصلاح النظام الضريبي في الجزائر وأهدافه:

1- أسباب ودوافع إصلاح النظام الضريبي في الجزائر:

1-1: تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

تميز النظام الضريبي السابق بالتعقد من خلال تنوع وتعدد الضرائب المكونة له، إضافة إلى صعوبة حساب معدلاتها فمثلا الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج يصل إلى 10 معدلات تنطلق من معدل 07% وترتفع إلى معدل 80%، كما شهد القانون الضريبي الجزائري سلسلة من التغيرات في مختلف قوانين ومعدلات الضرائب.¹

1-2: ضعف وعدم كفاءة الإدارة الجبائية:

تميزت الإدارة الجبائية في النظام الضريبي قبل الإصلاح بضعف الإمكانيات البشرية وقلة الوسائل المادية وذلك نظرا للتفتح والتطور الاقتصادي وما ينتج عنه من ارتفاع كبير في عدد المكلفين بالضريبة والملفات المعروضة للرقابة، وهو ما لم يقابله زيادة مماثلة في عدد موظفي الإدارة الجبائية مما أدى إلى عدم التكافؤ بين وظائف الإدارة الجبائية وإمكانياتها البشرية.²

1-3: تفشي ظاهرة التهرب الضريبي:

أدى تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره إلى وجود ثغرات في التشريع الضريبي وكذا إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما أسهم في ضعف الإدارة الجبائية واعتمادها على اليد العاملة غير المؤهلة، إضافة إلى نقص الأجهزة الحديثة وعدم تمكنها من أداء دورها الرقابي للحد من الظاهرة.³

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، منشورات بغدادية، الجزائر، 2005، ص25.

² محمد حمو ومنور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص86.

³ Youcef Deboub, Les Nouveaux Mécanismes Economique En Algérie, OPU, 1995, P103.

1-4: ارتفاع معدل الضغط الضريبي:

أصبح ارتفاع الضغط الضريبي يشكل عبئا على المكلفين بالضريبة الذي كان يساوي 45.5 % سنة 1986 من الناتج الإجمالي المحلي، وحوالي 46 % سنة 1987.¹

1-5: ضعف العدالة الضريبية:

إن النظام الجبائي الجزائري كان بعيدا عن مبدأ العدالة الضريبية، بحيث كان الاقتطاع الضريبي مقتصرًا فقط على بعض المداخل دون الأخرى، كما أن الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، ويفرض هذا المعدل على جميع مستويات الدخل، وهذا ما يسمى بإجحاف في حق الدخل الضعيفة بالإضافة إلى اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الوطنية والأجنبية وعدم توازن النظام الضريبي نظرا لهيمنة الحماية البترولية على الإيرادات الضريبية وإهمال الحماية العادية، إذ أن احتلال النظام الضريبي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.²

2- أهداف الإصلاح الضريبي:

سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر أهمها:

- تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات الناتج عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة مهيمنة عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار .
- إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.
- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية و الاقتصادية للبلاد إدراكا من السلطات التي بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق و جهات البلاد.³
- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

² عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص31.

³ عبد الغني قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دجلب، البلدة، 20-21 ماي 2002.

- السعي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين وكذا محاربة الغش والتهرب الضريبيين.¹

ثالثا: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات:

1- النظام الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات:²

أصبح النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات يعتمد على 05 قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له ويتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية، كما تم تدعيمه في سنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والذي ساهم بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الأوعية الضريبية إلى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة والمنازعات الجبائية وعليه التشريعات الجبائية أصبحت مجسدة في 06 قوانين و هي:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- قانون الرسم على رقم الأعمال.
- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون الطابع.
- قانون التسجيل.
- قانون الإجراءات الجبائية.

2- مكونات النظام الضريبي بعد الإصلاحات:

جاء الإصلاح الجبائي سنة 1992 بعدة إصلاحات في التشريع الضريبي من بين الخطوط العريضة للإصلاح الجبائي في الجزائر فصل ضريبة المداخل للأشخاص الطبيعيين المتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي عن ضريبة الأشخاص المعنويين المتمثلة في الضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى إدخال الرسم على القيمة المضافة في إطار الضرائب غير المباشرة وإصلاح هياكل الإدارة الجبائية.³

¹ كمال رزيق، مقال منشور بعنوان إصلاح النظام الجبائي، جامعة البليدة، بدون تاريخ.

² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، دفعة 2011، ص06.

³ عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص32.

1-2: الضريبة على الدخل الإجمالي:

نصت المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة"¹.

أ- مجال التطبيق: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.

يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

ب- المداخيل الخاضعة للضريبة:

حسب ما جاء في المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²:

- الأرباح الصناعية والتجارية، والأرباح غير التجارية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ربوع رؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب والأجور.

ج- معدلات فرض الضريبة:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

¹ أنظر المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1992.

² أنظر المادة 02 من القانون السابق، ص 19.

الجدول رقم 01: الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة (الدينار)
0 %	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.001 إلى 360.000
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000
35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 2009، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2010، ص 50.

وقد حققت هذه الضريبة تطورًا فعليًا للنظام الضريبي نسبة إلى ما كانت عليه سابقًا.

2-2: الضريبة على أرباح الشركات:

نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات"¹. من خلال نص المادة نستنتج أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية وحيدة، حيث أن الشخص الخاضع لها تجمع كل مداخيله المحصل عليها من خلال ممارسة نشاطه وبالتالي يكون وعاء ضريبيا واحد يخضع لهذه الضريبة وهي تفرض على الأشخاص المعنويين.

أ- مجال التطبيق:

وفقا لنص المادة 136 من القانون السابق يخضع لهذه الضريبة كل من:²

- شركات رؤوس الأموال (شركة ذات أسهم-شركة ذات مسؤولية محدودة).
- الشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التعاونية.
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

¹ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2008، ص 59.

² المادة 136 من القانون السابق، ص 61.

أما الإعفاءات الخاصة بالمكلفين الخاضعين لهذا النوع نجد الشركات التي تستفيد من نشاطات معلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية لسنة أو عدة سنوات من الإعفاء وكذلك تعفى بشكل دائم التعاونيات الاستهلاكية، الجمعيات المدنية وغيرها.

ب- معدلات فرض الضريبة:¹

- بالنسبة للأنشطة المنتجة لمواد البناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية بمعدل 19 %، وبالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات بمعدل 25 %.
- بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال خارج الرسوم فتخضع لمعدل 25 %.
- الإيرادات المحصلة في إطار عقد الأعمال 20 % (محررة من الضريبة).
- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي لها منشآت دائمة في الجزائر والمحقة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات بمعدل 24 %.

2-3: الرسم على القيمة المضافة:

إن الرسم على القيمة المضافة وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية يتحملها المستهلك النهائي.²

يعد الرسم على القيمة المضافة أهم ورقة في الإصلاحات الجبائية، فقد عوض كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات التي جعلت نظام التخليص المقسم التي تخص الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاج يبقى محتفظ بها، ولكن تمتد إلى تقديم الخدمات وكذا عمليات البيع بالجملة والتجزئة للمؤسسات التجارية تقنيا.

نظام التخليص بالتقسيم له مزايا حيث يسمح بالتقدير بصفة أحادية على القيمة الكلية للمنتوج، أو لتقديم الخدمات وهذا ما يسمح بتفادي أي زيادة في الضريبة.³

¹ المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009، ص 15.

² Jean lucmathieu, la politique fiscal, Paris, 1999, P74.

³ طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري " 1995-1999"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 27.

كما جاء في نص المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يخضع للرسم على القيمة المضافة¹:

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

- عمليات الاستيراد.

ب- الحدث المنشئ للرسم: يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة من²:

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا.

- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث المنشئ من التسليم.

- بالنسبة للصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة.

- بالنسبة للخدمات عموما بقبض الثمن جزئيا أو كليا.

ج- معدلات الرسم على القيمة المضافة: بموجب قانون المالية لسنة 2003 في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة تم تعويض 04 معدلات بمعدلين (02) أساسيين هما: المعدل المنخفض 07 %، والمعدل العادي 17%³.

¹ المادة 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2010، منشورات الساحل، الجزائر، ص223.

² المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، ص234.

³ قانون الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2003، الجزائر، ص07.

- المعدل العادي 17%: يطبق هذا المعدل على المنتوجات والبضائع والخدمات والعمليات التي لا تخضع بصراحة إلى المعدل المنخفض 07%.

- المعدل المنخفض 07%: تمثل السلع والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي، الاجتماعي، والثقافي، إذ يطبق على المنتوجات، الأموال، البضائع التي تمنح حق الخصم.¹

حقق الإصلاح الضريبي في الجزائر بعض الأهداف في مجال الحصيلة الضريبية وخاصة منها تقدم الجباية العادية لنظيرتها الجباية البترولية عن طريق إدخال عدة تعديلات تشريعية وتقنية كخلق ضرائب جديدة ومبسطة مع تخفيض المعدلات الضريبية وتقليل عددها ساهم في توسيع القاعدة الضريبية مما تسمح بآفاق مستقبلية واسعة، كما جعل الإدارة الجبائية تواكب التطورات الاقتصادية، وقد تم إنجاز شطر منها ومع بداية سنة 2006 انطلقت مديرية كبريات المؤسسات في مباشرة العمل أما باقي الهياكل المتعلقة بمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب مازالت قيد الإنجاز وهذا بمساعدة فنية من هيئات مالية دولية وإدارات جبائية أجنبية.²

وبالرغم من كل هذا فإن القانون الضريبي مازالت تهدد مصالحه ظاهرة التهرب الضريبي التي سنتطرق إليها.

المطلب الثاني: التهرب الضريبي في الجزائر.

التهرب الضريبي هو الداء الذي يهدد جميع المصالح و الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والمالية وفيما يلي سنقوم بعرض عدة تعاريف لظاهرة التهرب الضريبي، وأيضا الأشكال التي قد تتخذها هذه الظاهرة.

أولا: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و أشكاله:

1- مفهوم التهرب الضريبي:

يعرف على أنه: تخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبؤها على الغير.³

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث - جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة للنشر، الجزء 01، الطبعة 02، الجزائر، 2006، ص142-143.

² عبد الله الحتسي، مداخلة بعنوان دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة أيام 14-15 أبريل 2009، ص17.

³ عواضة أحسن، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة والضرائب، دار الخلود للصحافة، 1995، ص391.

كما قد يعرف بأنه: "تخلص الشخص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي".¹

كما يعرف بأنه: محاولة التملص من الضرائب في حدود القانون.²

كما يقصد بالتهرب الضريبي: "لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها و لكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا".³

2- أشكال التهرب الضريبي:

1-2: التهرب الضريبي المشروع:

يعرف على أنه: الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والتشريعية.⁴

كما قد يعرف بأنه: فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي والاستفادة من الثغرات التي يشملها حيث أن التهرب في هذه الحالة يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحدده القانون الجبائي أي دون أن ينتهك المتهرب القانون.⁵

كما يعرف: بأنه عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع أو استغلال التضارب بين بنود التشريع واللوائح وبعض الإجراءات التنفيذية التي تصدرها وزارة المالية.⁶

¹ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، 1994، ص40.

² A.Margairaz, La fraude fiscale et ces Succédanés, comment en échappe à l'impôt, P25

³ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، بدون سنة نشر، ص273.

⁴ Andrée Martinez, La Fraude Fiscale et ces succédanés, 3ème édition, 1977, P25.

⁵ J.c.Martinez, La Fraude Fiscale, PUF, France, 1984, P13.

⁶ سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص154.

- ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.¹
- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا وبترخيص من القانون التجاري.
- الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة.²
- الاستفادة من التشريعات الجبائية فيما يخص إخضاع الأرباح التي يعاد استثمارها إلى معدل مخفض إلى النصف عوض المعدل المضاعف.³
- تكوين المؤونات حتى وإن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم.⁴
- حساب الإهلاكات على فترات ثابتة حتى وإن لم تتعرض عناصر الاستثمارات المعنية لنقص في قيمتها.⁵

2-2: التهرب الضريبي غير المشروع: أو ما يسمى بالغش الضريبي.

على خلاف النوع الأول فإن المكلف يلجأ إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة للخرزينة العمومية، وقد تعددت آراء وتعريف فقهاء الجبائية في تعريفه، فقد عرفه Lucien Mehl بأنه:

" مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي ".⁶

كما عرفه غازي حسين عناية بأنه: محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.⁷

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012، ص74.

² ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص23.

³ ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، الطبعة 01، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص07.

⁴ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية-بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، 2004، ص191.

⁵ المرجع السابق، ص191.

⁶ Lucien Mehl, Sciences et Techniques fiscales, PUF, Paris, 1984, P23.

⁷ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، ص340.

وعرفه آخرون بأنه: عبارة عن عمل مضاد للقانون بل يمثل مخالفة منصوص عليها قانونا، فالغش الضريبي يكمن أساسا في الحصول على تصريح ناقص والإخفاء المادي والقانوني لعمليات خاطئة قصد إنقاص الضريبة المستحقة أو الاستفادة من امتيازات جبائية غير مستحقة.¹

ومن صور التهرب غير المشروع:²

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من طرف أي شخص المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات دون فاتورة.
- إنتاج معلومات مزورة أو غير دقيقة للاستناد إليها عند الطلب للحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير دقيق، أو وهمي بدفتر اليومية ودفتر الجرد.
- قيام المكلف بتنظيم عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد به بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب أو الرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

ثانيا: أسباب تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وآثاره:

1- أسباب تفشي ظاهرة التهرب الضريبي: للتهرب الضريبي عدة أسباب نذكر أهمها فيما يلي:

- ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين يرجع إلى اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وبأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة.
- عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الضريبية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسا مع الوعي الضريبي.
- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضرائب أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها و يدفعه إلى التهرب منها.

¹ قليلة نسبية، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي، السياسات الاقتصادية في الجزائر واقع وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة تلمسان، 29-30/12/2004، ص11.

² سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة بسكرة، 2009، ص73.

- سياسة الإنفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قل ميل المكلف نحو التهرب الضريبي أما عكس ذلك يجعل المكلف يشعر بالظلم مما قد يدفعه إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.
- طرق تحصيل الضريبة كاستخدام الاقتطاع من المنبع تقلل من فرص التهرب أمام المكلفين.
- كلما زادت درجة رخاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رخاؤه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتعد عليه أرباحا تزيد عن الغرامة المسلطة في حالة عدم الدفع.

2- الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي: للتهرب من دفع الضريبة آثار كبيرة نذكر أهمها في:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية للدولة بحيث يتسبب في حرمانها من إيرادات مالية هامة تستخدمها لتغطية نفقاتها مما يجعلها عاجزة عن تنفيذ سياستها التنموية حيث أن نقص الأموال في الخزينة يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن المشاريع النافعة.¹
- كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا لإمكاناتها التمويلية الهائلة.²
- وعلى غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق وإرساء عدالة اجتماعية فإن التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب وبالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصافي الذي لا يتهرب.³

وعندما لا تكفي سياسة التقشف وإجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية فتقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار فتتعطل التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.⁴

ثالثا: سبل الوقاية والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي:⁵

- تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب قبل أن يكون التزاما قانونيا إجباريا لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين.

¹ أحمد جامع، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص248.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص162.

³ Bruno Taddel, La Fraude Fiscale, Paris, 1974, P30.

⁴ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، المدارس، الدار البيضاء، المغرب، 1987، ص157.

⁵ نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2004، ص28.

- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية لاطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية، وكذا تنظيم دروس في المدارس والمعاهد وكذا الجامعات..... الخ.
- الحرص على صياغة قوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة حتى لا يترك فرصة للمكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي.
- ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى يسهل متابعتها سواء من قبل المكلفين أو السلطات المختصة.¹

لكن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية والبشرية، وتسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي.

- ومن بين الوسائل أيضا التي تتمكن الدولة من التخفيف من حدة التهرب الضريبي هي ترشيد نفقاتها لأنها تمثل الواقع المجرد في تحديد مصير الإيرادات الجبائية، وفي هذا السياق فإن الدولة مطالبة بتحسين نوعية الخدمات العمومية (الصحة، مناصب العمل....) وذلك بالاجتهاد في توجيه حصيلة الضرائب إلى الأنشطة الاقتصادية المفيدة للمجتمع بجعل الضريبة وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة وعدم تجميدها في القطاعات الثانوية والسلع الهامشية وبالتالي مزج جميع طاقات المجتمع في عملية التنمية وخلق فرص عمل جديدة وبالتالي يتحقق الرخاء لأفراد المجتمع ويقنع الأفراد بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص42.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية في الجزائر.

إن التهرب الضريبي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف الوسائل المتاحة لمحارته و منها الرقابة الجبائية.

إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة، وتكتسي أهمية بالغة أكثر نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة الهادف للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي كمرحلة أولى والقضاء عليه في المرحلة الثانية، لذا فإنه من الضروري إعطاء الرقابة الجبائية صيغتها العامة ومفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها .

قبل الوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

أولا: تعريف الرقابة:

تعتبر الرقابة بشكلها العام وفي نطاقها الواسع، الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلال والانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تسهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في استعمال مواردها مثل الرشوة والسرقية، وقد اختلف في إعطاء تعريف مناسب للرقابة¹.

ومن أهم التعاريف المفتوحة للرقابة تعريف المفكر الاقتصادي فايول الذي عرفها كما يلي:

" الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها "².

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 89.

² محمد قاسم القزوين ومهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993، ص 250.

وتعتبر الرقابة الوظيفية الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة فالرقابة الحقيقية هي تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها.¹

ثانيا: تعريف الرقابة الجبائية:

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها: ذلك النشاط المنتظم الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من أداء الدين الضريبي المستحق على عاتق المكلفين بالضريبة تجاه الخزينة العمومية واسترداد قيمته في حالة حدوث ذلك.²

تجدر بنا الإشارة إلى وجود تشابه بين الرقابة الجبائية والرقابة المحاسبية على مستوى منهجية المدقق حيث يقتضيان وجود الرقابة الموجهة لتقريب التصريحات الجبائية من نظيرتها المحاسبية بالموازات بين المدقق المحاسبي والمدقق الجبائي التي تسمح لهذا الأخير باستعمال الأعمال المنجزة من طرف الأول لهذا السبب المبادئ المحاسبية تكون ترتيبيا مقارنة مع المبادئ الجبائية.³

المطلب الثاني: أسباب وجود الرقابة الجبائية وأهدافها.

أولا: أسباب وجود الرقابة الجبائية:

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، نذكر أهمها فيما يلي:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله:

من خلال نص المادة (18-1) من قانون الإجراءات الجبائية: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة فيها والقيام بتصحيحها".⁴

من هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي لذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

¹ المرجع السابق، ص 24.

² محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 166.

³ طالبي محمد، مرجع سابق، ص 41.

⁴ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2014، ص 10.

2- محاربة التهرب الضريبي:

يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة ولقد ازدادت حدة التهرب الضريبي نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسع نطاقها وصعوبة قياسها وما يترتب عنها من آثار مالية و اقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة من موارد مالية ضخمة، كما ينتج عن هذه الظاهرة آثار اجتماعية وسياسية لذلك دعت الضرورة إلى وجود آلية رقابية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي.¹

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

يمكننا استخلاص أهم الأهداف التي تسعى إليها الرقابة الجبائية واستعراضها فيما يلي:

1- الهدف المالي: يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.²

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

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل: نسب التهرب الضريبي.

3- الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجبائية.³

¹ عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص91-92.

² محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص167.

³ Marc Leray, Le contrôle Fiscale, Edition l'harmatan, Paris, 1993, Page18

4-الهدف الاجتماعي: ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية التي تختلف أشكالها باختلاف الوسائل المتبعة في ذلك، إذ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة للتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين، وكذا كشف حالات التهرب خاصة مع تزايد العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة ويحتم على الإدارة تنوع مخطط عملها في هذا الشأن وهو ما يؤدي بها إلى الاختيار بين الرقابة حيث تأخذ أشكالا وطرقا مختلفة يجب إتباعها واستعمالها في الوقت المناسب.

أولا: الرقابة المختصرة:

سميت بالرقابة المختصرة لأنها تشكل مرحلة تمهيدية للرقابة، حيث تتم على مستوى مفتشية الضرائب وهي في الحقيقة رقابة سطحية تعتمد بالدرجة الأولى على القراءة الشكلية للوثائق والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة دون التعمق في محتواها، وتنقسم إلى نوعين:

1-الرقابة الشكلية:

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشمل جميع الإجراءات المتعلقة بتصحيح الأخطاء الكتابية والمادية في التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة إضافة إلى التأكد من صحة هويته ومكان إقامته.¹

تعتمد الرقابة الشكلية على مراجعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة داخل الإدارة الجبائية من طرف المراقبين الجبائيين، وتركز أساساً على مراقبة شكل التصريح من حيث احترامه للقوانين الجبائية، كما تهتم بمراقبة عنوان المكلف بالضريبة و العناصر المتاحة في تحديد وعائه الضريبي دون التعمق في ذلك وتهدف إلى:

- اكتشاف المعلومات الناقصة والمهملة ومحاوله تصحيحها.
- تصحيح الأخطاء المادية و الكتابية المثبتة في التصريحات مثل: أخطاء الجمع والترحيل المحاسبي.

¹ Jean Piere Casimir, Les Signes extérieur de revenu, Librairie de Université, Paris, 1979, Page154.

- مراقبة شكل وكيفية التصريحات.
- التأكد من عنوان وهوية المكلف بالضريبة.

2- الرقابة على الوثائق:

تقوم الرقابة على الوثائق بالفحص الشامل والدقيق للتحقق من جميع تفاصيل المعلومات المصرح بها والتأكد من سلامتها من خلال مقارنتها مع المعلومات والوثائق الموجودة داخل الإدارة الجبائية.¹

وتعد هذه الرقابة الإجراء الثاني الذي تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية وتشمل جميع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، حيث يقوم المراقب بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين ومقارنتها بالمعلومات والوثائق الخاصة بالمكلف والموجودة مسبقا لدى الإدارة الجبائية إضافة إلى ما تحصلت عليه هذه الأخيرة من معلومات من طرف هيئات أخرى، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين:

2-1- طلب المعلومات²:

بموجب المهام والامتيازات المخولة للمدقق من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمدده ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات.

2-2- طلب التبريرات والتوضيحات:

عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر يكون كتابيا يوضح بشكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير³، ويتم الرد على الطلب قبل 30 يوما ورغم ذلك قد تكون التوضيحات غير كافية بالنسبة للمراقب فيضطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة أكثر تعمقا وهو الرقابة في عين المكان.

¹ J.P.Casimir, Contrôle Fiscale, droit garantie et procédure, 7^{ème} édition, Paris, 2000, page 23.

² أنظر الملحق رقم 01.

³ Guide du Contrôle sur Pièce, DGI, Direction des Recherche et Vérification, Edition 2004, Page 03.

تتم هذه الرقابة على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهي تتمثل في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبون الجبائيون من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي، وتتم هذه الرقابة من خلال:

- التدقيق المحاسبي.
- التدقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية.
- التدقيق المصوب في المحاسبة.

1- التدقيق المحاسبي:

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف¹ وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى له معرفة مصداقيتها، وقد عرفه بأنه: "مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة دقة وسلامة التصريجات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر"² حيث يسمح التدقيق المحاسبي للإدارة الجبائية بإجراء تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها،³ ويعتبر من أهم الطرق المستعملة في الرقابة الجبائية، إذ يتم وفق قواعد جبائية تضبط الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية من أجل توضيح كيفية سيرها وواجبات وحقوق المكلفين بالضريبة.

2- التدقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية الشاملة⁴:

تم إنشاؤه بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به بصفة التأكد للتصريجات على الدخل العام، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتدقيق المعمق⁵ في محمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ومن خلاله يقوم المدقق

¹ Guide de vérification de comptabilité, Direction Générales des IMPOTS, édition2001, Page13.

² Daniel Richer, Les Procédures Fiscales, PUF, France, 1990, Page25.

³ Article 20-1 code des procédures fiscales, Direction Générale des Impôts, édition2008, Page10.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 21:معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2009، و34 من ق.م لسنة 2012، 13 من ق.م لسنة

2013، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2014، الجزائر، ص14.

⁵ أنظر الملحق رقم 02.

بمراقبة مدى الانسجام بين المداخليل المصرح بها من جهة، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، ويمكن القيام بتدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود مداخليل أو أنشطة متملصة من الضريبة.

ومنه فإن التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:

- ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
- مراقبة التجانس بين المداخليل المصرحة مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.

وهو يعتبر كمكمل للتدقيق المحاسبي فهو يقوم على مراقبة مدى التوافق بين المداخليل المصرح بها من قبل المكلف وما هو موجود على أرض الواقع في كل ما يتعلق بالمكلف من وضعية أملاكه الشخصية ومداخليله وكذا العناصر المكونة لنمط معيشته ولأفراد أسرته وقد حدد المشرع الجبائي ضوابط سير هذه العملية.

3- التدقيق المصوب في المحاسبة:

التدقيق المصوب في المحاسبة هو شكل من أشكال الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010¹، هو لا يختلف عن التدقيق المحاسبي من حيث الإجراءات.

وهو عبارة عن تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.²

يتم التدقيق المصوب عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

ويخضع هذا النوع لجملة شروط يجب مراعاتها واحترامها نذكر أهمها فيما يلي:

- يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التدقيق العام.³
- لا يمكن الشروع في إجراء التدقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 مكرر، القانون رقم 09-2009، المؤرخ في 31/12/2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ص18.

² قانون الإجراءات الجبائية، "المادة 20: معدلة بموجب المواد 37 من قانون المالية لسنة 2009، و31 من ق.م. لسنة 2012، و10 من ق.م. لسنة 2013، مرجع سابق، ص12.

³ سليمان عتير، مرجع سابق، ص134.

- بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشهار.¹
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.
- إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.²

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، ص135.

² المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص13.

المبحث الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر.

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة و كيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما منح الإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة من الضياع.

وسعى لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها حول المشرع إطارا قانونيا لها يستند من خلاله كل من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وإجراءاتها، ويمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الضريبي من جهة أخرى.

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك حتى تمارس بطريقة منظمة وجيدة، وتعزيزا لذلك فقد حول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

أولا: الأجهزة المخول لها قانونا القيام بالرقابة الجبائية:

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) *

أنشئت مديرية الأبحاث و المراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والمراجعات في سبتمبر 1998.

1-1: تنظيم (DRV) :

مديرية الأبحاث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي ولكي تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها:¹

نيابة مديرية البرمجة، ونيابة مديرية الرقابة الجبائية، ونيابة مديرية الإجراءات الجبائية، ونيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

* Direction des recherches et vérification.

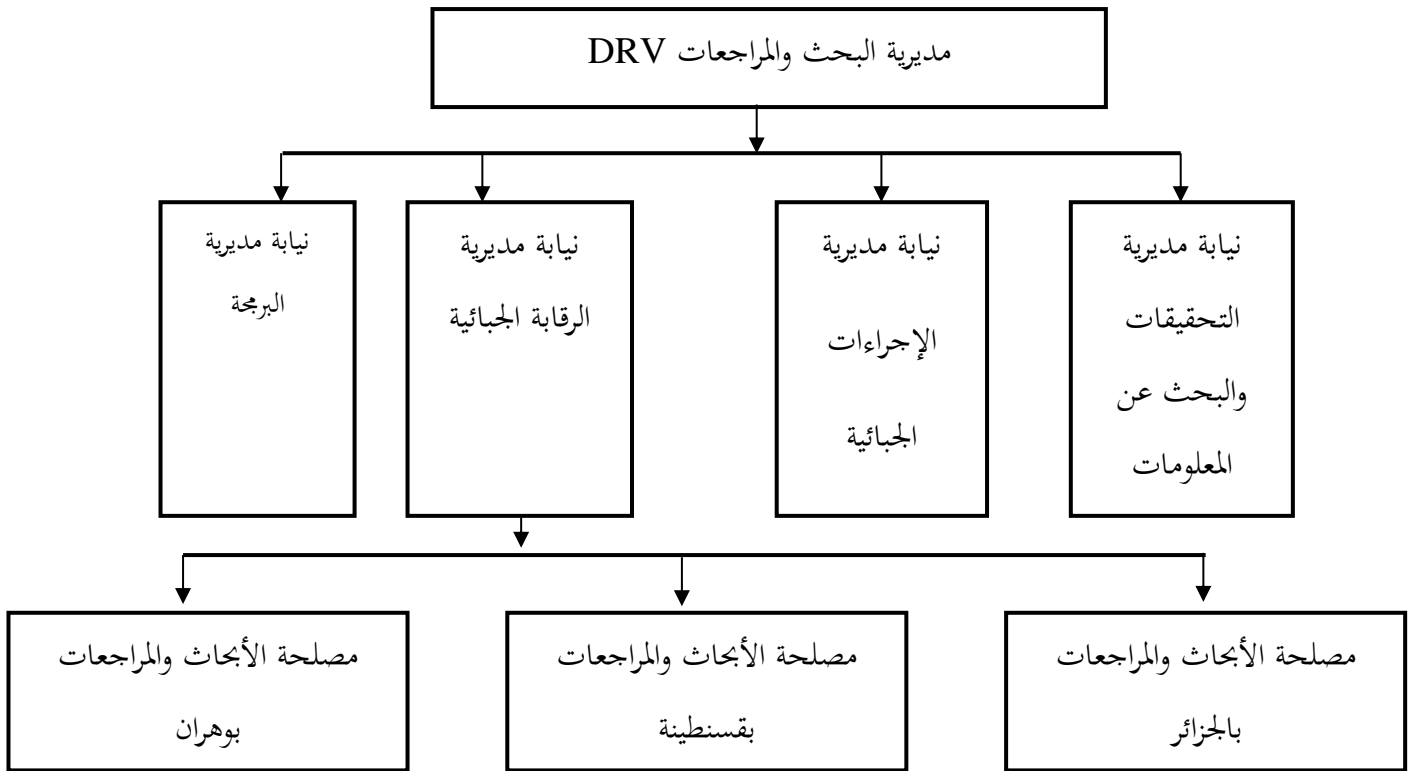
¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق 13 يوليو 1998.

وتهتم هذه المديرية بما يلي:¹

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال وكذا الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.
- برمجة وتحقيق على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بالتحقيقات الجبائية.
- توجيه، تعاون وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

والشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث و المراجعات:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الشكل من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية قلمة.

2-1: مهام (DRV) :

طبقا للتعليمية رقم 268 المؤرخة في 15/09/1998 يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتدقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم يصادق على البرنامج أو يغير من طرف

¹Bulletin des services fiscaux, DGI, numéro 19, Alger print, 2000, page 69-70

مديرية الأبحاث و المراجعات كما تم تحديد مستوى رقم الأعمال للأربع (04) السنوات الأخيرة، و التي هي محل التدقيق بأن يفوق أو يساوي 4000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة و 10.000.00 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى، حتى تسند مهمة تدقيق هاته المؤسسات إلى مديرية الأبحاث و المراجعات¹.

واعتمادا على صلاحيات في إطار البحث والتدقيق فهي مكلفة بالآتي:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع استراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي ومن بينها:

- رفع نوعية التدقيق والارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتدقيق وهذا كله من أجل حماية فائدة الخزينة من جهة وكذا حقوق المكلفين من جهة أخرى.

2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF) * :

إضافة إلى مديرية الأبحاث و المراجعات فإن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بالرقابة الجبائية، وتتكفل مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج المراجعة المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى³.

¹ Bulletin des services fiscaux, Op.cit, P72.

* Sous-direction de contrôle fiscale

³ IBID, page72.

إن المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج في ثلاث (03) مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي.

وتتمثل هذه المصالح في المكاتب الثلاثة التالية:¹

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراجعات الجبائية.

وللقيام بمهام هذه المديرية فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المدققين الذين يتألفون من:²

✓ نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التدقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، وتقديم الملاحظات حول برامج التدقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

✓ رئيس فرقة البحث والتدقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التدقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التدقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المدققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المدققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقته.

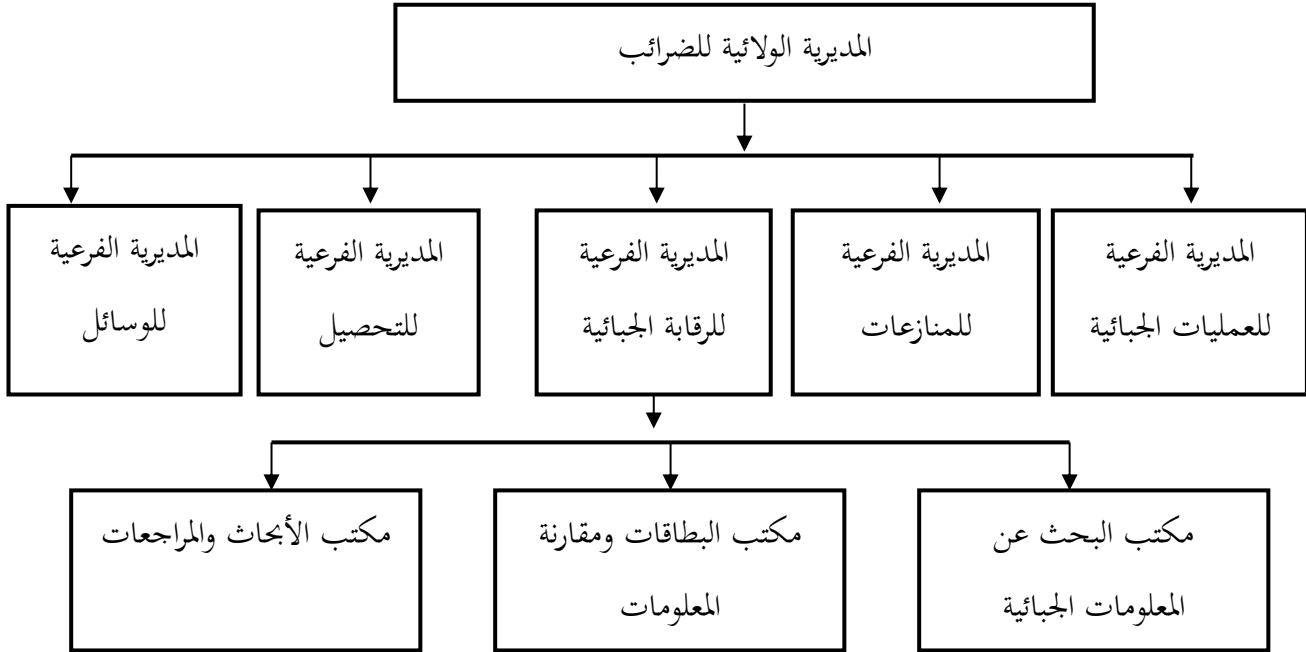
✓ المدققين: المدققين الذين تسند إليهم مهام التدخل هم وحدهم المكلفين بأعمال التدقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التدقيق في مقرات

¹ المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25، ص 23.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 94-95.

المكلفين، باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التدقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الشكل من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية قلمة.

2-2- مهام (S/DCF) :

هذه المديرية مكلفة بتطبيق برامج التدقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹ فقد أوكلت إليها مهمة التدقيق في النشاطات الحرة ومقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4000.000 دج، وباقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 10.000.000 دج.

المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:

- البرمجة والتدقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.
- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التدقيق وكذا على وصول تقارير التدقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص 45.

- البحث عن أسباب التهرب الضريبي وتحليلها وإيجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

3- مديرية كبريات المؤسسات (DGE) *

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر فقد استحدثت جهاز ثالث تدعيما لهما في مكافحة التهرب الضريبي والمتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والمتمثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70 من الإيرادات الجبائية،¹ مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك أفضل الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر وكذا التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

1-3: تنظيم (DGE) :

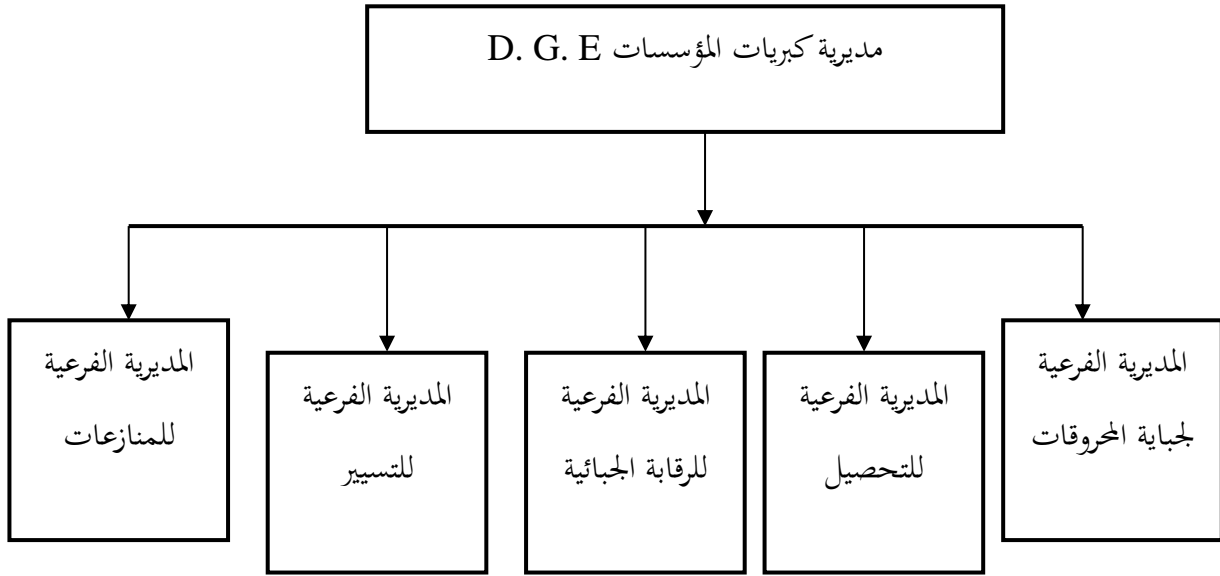
تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس (05) مديريات منبثقة منها تتمثل في:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمنازعات.

*Direction des Grandes Entreprises

¹ La lettre de la DGI, direction générale des impôts, numéro 30, 2008, page 06

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: الشكل من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية قلمة.

3-2: مهام (DGE):

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

4- مركز الضرائب (CDI) *

يعتبر مركز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني واقتصار وجودها على بعض المناطق وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات وقيادات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب.¹

يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي التي يتجاوز رقم أعمالها 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية.

*Centre des Impôts.

¹ المادة 32 من المرسوم التنفيذي 06-27 المؤرخ في 18/09/2006، الجريدة الرسمية، 2006، العدد 59، ص 12

1-4: تنظيم CDI¹ :

ينظم مركز الضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصطلحين:

- المصلحة الرئيسية للتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- القباضة.
- مصلحة الاستقبال.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

2-4: مهام CDI² :

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية، ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التدقيق واقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم.

ثانيا: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية:

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها، لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

- 1- حق المعاينة: هو الحق الممنوح للإدارة الجبائية، "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوامها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة"³.

¹ المواد من 88 إلى 101 من القرار الوزاري المتعلق بتحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، ص 20-22.

² المادة 89 من القرار الوزاري السابق، ص 20.

³ Code de procédures fiscales, Nouvelle édition Corrigée et Améliorée 2008-2009, Berti édition, Alger 2008, art 34, page 42-43.

2- حق الاطلاع: يقصد به أنه يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة¹، ويمكن للمراقب طلب جميع الدفاتر مهما كان نوعها وممارسة حق الاطلاع عليها، حتى في حالة كون هذه الدفاتر آلية فإنه يمكن للمراقب مراقبة تجانس البرامج وذلك باستعمال الوسائل المادية الخاصة بالمؤسسة موضع الرقابة كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم، ومن بينها:

- حق الاطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة: لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة، الولايات، البلديات، المؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها².
- حق الاطلاع لدى الهيئات المالية³: يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعارا خاصا لإدارة الضرائب، كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

لذا فرض المشرع عدّة جزاءات وعقوبات على كل من يعترض الأعوان المراقبين في ممارسة حقهم في الاطلاع بتطبيق عقوبة مزدوجة والمتمثلة في:

- غرامة جبائية⁴ يتراوح مبلغها من 5.000.00 إلى 50.000.00 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر، المستندات والوثائق المنصوص عليها أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.
- زيادة على ذلك⁵ إلى فرض غرامة قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أنّ إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية.

¹ عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر، الأردن، الطبعة 01، 2003، ص 325.

² Journal officiel N° 79: N° 01-21 du 07 chaoual 1422 correspondant à la 22/12/2001 portant loi de finances pour 2002, article 06, p 27.

³ Code de Procédures Fiscales, Op.cit, art 51, P 62.

⁴ Code de Procédures Fiscales, Op.cit, art 62, p 74.

⁵ Code de Procédures Fiscales, Op.cit, art 63, p 75.

■ يعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الضريبي غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000.00 إلى 100.000.00 دج وهذه الغرامة مستقلة عن الغرامات الأخرى وفي حالة العودة يمكن للمحكمة فضلا عن ذلك تقرير عقوبة حبس تتراوح من شهرين إلى سنة.

3- حق الرقابة: يتمثل في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، و ذلك من خلال شكلي الرقابة : الرقابة في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، والتدقيق في مجمل الوضعية الجبائية قصد التأكد من مدى صحة المداخل المصروفة، وذلك بمقارنتها بالوضعية المالية الحقيقية للمكلف¹، وفي إطار ممارسة حق الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاث أنواع من المطالب إلى المكلفين، والتي يجب التفرقة بينها:

- طلب المعلومات: ويقصد به أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتوبة أو الملفات المقدمة، حيث يتم توجيه استبيان على شكل مجموعة من الأسئلة إلى المكلف المعني الذي يجب عليه أن يرد عليها جميعها بصدق ووضوح ودقة وفي حالة غياب إجابة تقوم الإدارة بتوجيه طلب الإثبات والتوضيحات².
- طلب الأدلة: حيث يمكن للإدارة أن تطلب من المكلف طلب إثبات من أجل تجميع معلومات صحيحة ودقيقة يمكن استعمالها، وعادة ما يكون متعلق بالضرائب على الدخل موجهة إلى مسيري الشركات.
- طلب التوضيحات: حيث يمكن للإدارة الجبائية طلبها حول نقطة معينة من التصريح العام للمكلف، ويمكن للإدارة طلب توضيحات أيضا حول نقطة رأت فيها عدم تجانس أو اختلال كبير بين تصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة.

4- حق استدراك الخطأ: يتمثل حق استدراك الأخطاء في الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدّة ونفس الضرائب، إذ يمكن استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من ضرائب و رسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الخطأ المتاح للإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية³.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص41.

² أنظر الملحق رقم 01.

³ Code des Impôts, Alger : Berti Editions, 2ème Edition, 2003, article 327,326, p 195-196.

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم.

أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات جبائية عديدة، والتي يجب أن يكون على دراية والتزام بها، ومن جهة أخرى ونظراً لما تتمتع به الإدارة الجبائية من حقوق تخول لها القيام بمهمة التدقيق فإن المشرع الجبائي منح المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف هذه الأخيرة عند استخدامها لتلك الحقوق، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن مع تلك الالتزامات المفروضة عليه، ولتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

1- الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري ويمكن تلخيصها في

النقاط التالية:

- دفتر الجرد.
- دفتر اليومية.
- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة.

1-1: دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوماً بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوماً بيوم.¹

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

ويكون هذا الدفتر مبنياً على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة يوماً بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهرياً على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمسند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية.

¹ حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلح، 2000، ص 10.

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبباً كافياً لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.

1-2: دفتري الجرد:

إلزامية مسك دفتري الجرد محددة في القانون التجاري الذي ينص إلى إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنوياً وبصفة مدققة.

والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية وكذا حساب النتيجة (ربح أو خسارة).

إن هذين الدفتريين السابق ذكرهما يجب أن يكونا مؤشرين من طرف قاضي المحكمة حتى يحملا الصبغة القانونية، ويجب أن يخلوا من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير، ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات تبدأ من تاريخ إقفال السنة المالية.

1-3: حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة:

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

2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

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

1-2: تقديم التصريحات:

في إطار تنظيم العلاقة السابقة الذكر فإن المشرع الجبائي يلزم المكلفين بالضريبة بملء عدد من التصريحات والمتمثلة في:

أ- التصريح بالوجود¹:

يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا لمفتشية الضرائب التابعين لها في ثلاثين يوماً من بداية نشاطهم تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية، وهذا التصريح يجب أن يحتوي على:

¹ أنظر الملحق رقم 03.

الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته حتى يتسنى لها مراسلة المكلف وحساب الضرائب وتحصيلها.

ب- التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمدخله وذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، وأمثلة ذلك:

- الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IBS ملزمون بمأ وإيداع تصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، وتحتوي هذه التصريحات على:

- قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي).
- وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

- الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ملزمون أيضاً بمأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية¹، ونموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية، ويتضمن التصريح:

إجمالي الأرباح والمدخيل المحصلة خلال السنة المالية، وكذلك يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف.

هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

ج- التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة:

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهرياً وقبل العشرين (20) يوماً الأولى من كل شهر لقابض الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً، كشفاً يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، ومن جهة أخرى تفصيلاً بالعمليات الخاصة بالرسم، وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، وفي حالة التوقف عن النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بأن تقدم تصريحاً في العشرة الأيام التي تلي التوقف لمكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

¹ أنظر الملحق رقم 04.

د- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري وجب عليها وفي أجل شهر على الأكثر اكتتاب تصريح بذلك، تعلم فيه مفتش الضرائب بتاريخ تنازلها أو توقفها، وكذا أسماء، ألقاب، وعناوين المتنازلين.

2-2: وضع رقم التعريف الإحصائي:

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع "رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء جبيري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يسيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم رقم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق¹:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-1 و 220 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.
- اكتتاب استحقاقات للدفع.

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة:

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة، وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والمراقب الجبائي.

لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق، ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

¹ نوي نجة، مرجع سابق، ص 54.

1- الضمانات المتعلقة بسير التحقيق:

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، حيث يجب على الأعوان المراقبين احترامها والإخلاق بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

1-1: الإعلام المسبق:

قبل الشروع في عملية التدقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق، بحيث أنه لا يمكن أن تجرى عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية وعلم مسبق، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول.¹

وهذا الإشعار عموماً يجب أن يوضح:²

أ- بالنسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء ورتب المدققين.
- تاريخ وساعة تدخل المراقبين.
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوماً ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

ب- بالنسبة للتدقيق المحاسبي:

- اسم ولقب المكلف.
- ألقاب وأسماء ورتب المدققين.
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة.
- الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- السنوات التي تجرى عليها عملية التدقيق، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

¹ المادة 60 ف4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، الصفحة 17.

² نفس المرجع، ص18.

ومنه نستخلص أن المراقب الجبائي (المدقق) لا يمكنه الخوض في عملية التدقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتدقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، ولكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة التي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق مع بداية عمليات المراقبة ولا يمكن البدء في الفحص العميق للوثائق المحاسبية إلا بعد انتهاء أجل التحضير.¹

1-2: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عملية التدقيق يجب إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين.² حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.

1-3: الاستعانة بمستشار :

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محامياً...، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية³، وهذا ما نصت عليه المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية: " لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التدقيق في محاسبته بمستشار من اختياره".

1-4: تحديد مدة الرقابة:

إن مدة التدقيق محددة قانوناً حيث أنه:

- في حالة التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة ابتداء من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتدقيق.
- أما في مجال التدقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التدقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1.000.000 دج لكل سنة مالية يدقق فيها.

¹ يمكن الرجوع إلى ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2000، الصفحة 9.

² Mémento .Pratique, fiscal 2000, édition Francis Lefebvre, Paris, 2000, P 165.

³ -Thierry Lamorlette, Fiscalité Française, édition Economica, Paris, 1989, P560.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج عن كل سنة مالية يدقق فيها.

ويعدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، عن كل سنة مالية يدقق فيها .

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.¹

إلا أنه الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:

- استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً.
- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات والتريرات.

1-5: عدم تجديد التدقيق:

عند إتمام عملية التدقيق فإنه لا يمكن للمدقق إجراء تدقيق جديد لنفس الفترة ولنفس الضرائب سواء بالنسبة للتدقيق المحاسبي أو التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، إلا في حالة اكتشاف المدقق بعد عملية التدقيق، لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غير دقيقة وغير كاملة، أو أن المكلف قد استعمل طرقاً تدليسية أثناء التدقيق.²

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات أخرى متعلقة بالتقويمات تتمثل في:

1-2: الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التدقيق، سواء كان هذا التدقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2004، الصفحة 79 - 80.

² Voir:

-P. Colin, G Gervaise, M. Rossoti, les bases de la fiscalité, édition Vuibert, Paris, 1995, page 171.

-Elisabeth. Virol, Alain, Senanedsch : ficalité manuelle pratique, 8eme édition, édition Eyrolles, Paris 1998, page 268.

تشكيل أسس فرض الضريبة، و مبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً، وقبل انقضاء أجل الرد على المدقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك¹.

2-2: حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية و المكلف حول نتائج التدقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وبدراسته لتلك النتائج يطلب من خلالها التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية تتمثل في²:

أ- الطعن الولائي:

يمكن للمكلف أن يقدم طعناً للمديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً، مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، وتقدم هذه الشكاوى في مدة لا تزيد عن اليوم 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل الكشف.

إن المدير الولائي له حق الفصل في الشكاوي بعد 04 أشهر من تاريخ تقديمها بالنسبة للتي يقل مبلغ الحقوق والغرامات فيها عن (10.000.000 دج) عشرة مليون دينار جزائري، أما بالنسبة للتي تفوق هذا المبلغ فإن المدير الولائي للضرائب يأخذ رأي الإدارة المركزية (المدير العام للضرائب) عند الفصل فيها، ويمدد الأجل عندها بشهرين.

ب- لجان الطعون:

هي لجان على مستوى الدوائر و الولايات و لجنة مركزية على المستوى الوطني، مؤهلة لتصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء الضريبي و في حساب الضريبة، وقرارات هذه اللجان تكون مبررة وينفذها المدير الولائي للضرائب.

- إن لجنة الطعون للدائرة تقوم بمهامها عندما لا يتعدى المبلغ المتنازع فيه قيمة 200.000 دج أو يساويها.

¹ المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص26

² ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، 2002، الصفحة 29-30.

- و لجنة الطعون على المستوى الولائي تقوم بمهامها عندما يزيد المبلغ المتنازع فيه عن قيمة 200.000 دج ولا يتعدى 400.000 دج.
- أما اللجنة المركزية للطعون فتقوم بمهامها إذا تعدى المبلغ المتنازع فيه 400.000 دج.

ملاحظة: هذه اللجان لا تقبل الفصل في الطعون إذا لجأت إلى الفرق الإدارية للمحكمة.

ج- الطعن أمام الغرف الإدارية للمحكمة:

يسمح القانون الجبائي للمكلف، بالتوجه إلى الغرف الإدارية للمحكمة إذا لم يقتنع بالقرارات التي أصدرتها كل من مصلحة المنازعات لمديرية الضرائب(الطعن الولائي)، ولجنة الطعون، في أجل محدد بـ 04 أشهر من تاريخ تقديم الطعن.

د- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يرفع طعناً أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في حالة عدم اقتناعه بقرار الغرفة الإدارية للمحكمة.

إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق أمام المكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن الحصيلة الضريبية عرفت زيادة معتبرة مما ساهم في التنمية الاقتصادية، وهذا نتاجا للإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري، ومع كل هذه التطورات يبقى داء التهرب الضريبي يلازم النظام الجبائي.

وحسب ما نص عليه التشريع الجبائي فإن الرقابة الجبائية هي الدواء لظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني.

تمهيد

غالبا ما تكون تصريحات المكلفين بالضريبة غير صادقة وغير صحيحة بسوء نية منهم بغية التملص من دفع الضريبة، وعلى هذا الأساس شرع القانون الجبائي عدة صلاحيات للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة هذه التصريحات، وكشف مختلف التلاعبات والإغفالات.

كما ذكرنا سلفا أن مهمة الرقابة الجبائية وضعت لمحاربة تهرب المكلفين من دفع الضريبة، وهذه المهمة تستند إلى التدقيق المحاسبي الذي يعد واحد من بين أدواتها.

في هذا الفصل سنتطرق إلى مختلف القواعد المتعلقة بالتدقيق المحاسبي عامة والتدقيق في محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية على وجه الخصوص، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث (03) مباحث وهي:

- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.
- التدقيق المحاسبي كأداة من أدوات الرقابة الجبائية.
- مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.

يلعب التدقيق المحاسبي دورا هاما في الكشف عن مختلف التجاوزات والإغفالات، وكذا التحقق من صحة وسلامة الوثائق والمستندات المحاسبية للمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

تطور هدف التدقيق المحاسبي تدريجيا من مرحلة البحث عن الاختلاسات والغش في تسجيلات الوثائق المحاسبية إلى مرحلة التقدير الإجمالي للأثمان في العلاقات المودعة من طرف الهيئات الاقتصادية والتحليل الانتقادي لأهمية وفوائد الإجراءات والهيكل الخاصة به.

أولا : مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته:

1- نشأة ومفهوم التدقيق المحاسبي:1-1: نشأة التدقيق المحاسبي:

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل والدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، فحسب خالد أمين:¹ فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق وقتها يعتمد على القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها وسلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.

2-1: مفهوم التدقيق المحاسبي:

التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يضم كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج.²

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص05.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، الأردن، 2009، ص17.

وبتعريف آخر: يقصد به فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المؤسسة خلال فترة زمنية، أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة.¹

بتعريف آخر التدقيق المحاسبي هو: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"².

● علاقة المحاسبة بالتدقيق³:

تتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات، كما تهتم بإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع.

- التدقيق هو عمل انتقادي فالمدقق يبدأ عمله عند انتهاء المحاسب من أداء عمله، حيث أن المدقق يحدد مدى ملائمة القوائم المالية والتي تعد المخرجات الأساسية للمحاسبة والمدخلات الأساسية للتدقيق.
- يتطلب عمل المدقق الرجوع إلى الوراثة لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضيا أم لا.

بناء على ما تقدم فإنه يوجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق غير أن طبيعة كل منهما مميزة عن الأخرى، فالمحاسبة عمل إنشائي بينما التدقيق عمل تحليلي.

- وظائف المحاسبة هي القياس والاتصال، بينما وظائف التدقيق هي الفحص والتقرير، عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر، 1993، ص04.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص09.

³ لقلطي الأضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة-الجزائر، 2009، ص16.

2- أهمية التدقيق المحاسبي:¹

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتها ورسم خططها المستقبلية، خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المؤسسة، مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تعتمد التدقيق. سنعرض اختلافاً أهميته بالنسبة لمختلف الجهات في النقاط التالية:

1-2: بالنسبة لإدارة المشروع: تعتمد إدارة المؤسسة على المحاسبة التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.

2-2: بالنسبة للمستخدمين: بالنسبة للدائنين أو الموردين فيعتمدون على تقدير مدقق لصحة وسلامة القوائم المالية المعرفة بالمركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، أما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض الأخرى فيعتمدون على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

3-2: بالنسبة للهيئات الحكومية: تعتمد على البيانات التي تصدرها المؤسسة في أغراض عديدة منها تخطيط الرقابة وكذا تحديد الوعاء الضريبي.

4-2: بالنسبة للملاك: تهتم هذه الفئة بمعرفة المركز المالي للوحدات الاقتصادية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عدد ممكن بالاعتماد على دقة و صحة القوائم المالية.

5-2: بالنسبة لرجال الاقتصاد: يعتمدون عليه من خلال دقة البيانات المحاسبية في تقدير الدخل القومي ونتائج الدخل الخام في رسم برامج الخطط الاقتصادية.

6-2: بالنسبة لنقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على المركز المالي الصحيح والنتائج المحققة والمصححة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 12.

ثانياً: أهداف التدقيق المحاسبي:

التدقيق المحاسبي وسيلة وليس غاية، يقدم خدماته للعديد من الجهات والفئات التي تشكل قطاعات متنوعة في الاقتصاد القومي وخدمات التدقيق المحاسبي أصبحت وسيلة لإيصال المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو للجهات المتعددة خارج الوحدة الاقتصادية¹. ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى مجموعتين²:

1- الأهداف التقليدية: والتي تتفرع بدورها إلى:1-1: أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2: أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء المحاسبية والفنية.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، 2009، ص19.

² زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص19.

ثالثا: أنواع التدقيق المحاسبي:

للتدقيق المحاسبي عدة أنواع نذكر أهمها فيما يلي: ¹

1- الأنواع المتداخلة للتدقيق :1-1: من حيث القائم بعملية التدقيق :

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

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

2-2: من حيث الإلزام بعملية التدقيق : ²

أ- التدقيق الإلزامي: قد تلتزم المؤسسة بالتدقيق وفقا للقوانين التشريعية وغالبا ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق حسابات للقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.

ب- التدقيق الاختياري: للمؤسسة الحق في تعيين مدقق حسابات حسب رغبة أصحابها دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون وهذا النوع من التدقيق يناسب المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

3-3: من حيث توقيت عملية التدقيق ³

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

ب- التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يلزم إجراء عمليات الفحص على مدار السنة ويتميز هذا النوع بامتلاك المدقق للوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات ويطبق هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظرا لما تتمتع به من تعدد وتعقد حجم المعاملات مما يصعب العمل في الأجل القصير.

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

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص42.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص11.

1-4: من حيث نطاق عملية التدقيق¹:

- أ- التدقيق الكامل: يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الجهة المعنية أية قيود على مجال عمله دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية.
- ب- التدقيق الجزئي: يقتصر عمل المدقق على بعض المفردات المستهدفة دون غيرها كأن يعهد إلى تدقيق النقدية أو المخزون أو حسابات أخرى مما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به.

1-5: من حيث مدى الفحص²:

- أ- تدقيق تفصيلي: يشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية بهدف التأكد من خلوها من الأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المنشآت الصغيرة.
- ب- التدقيق الاختباري: يشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، و يتم هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت طويل وجهد كبير وتكلفة أكبر.

1-6: من حيث الغرض من عملية التدقيق³:

- أ- التدقيق الإداري: والذي يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها، وتقديم التوصيات والنصائح اللازمة لمعالجة مواطن الضعف في النظام الإداري المطبق.
- ب- تدقيق التكاليف: والذي يخص مختلف التكاليف بهدف فحصها واختبارها والتأكد من مدى مطابقتها للواقع، حيث على المؤسسة متابعة مختلف التكاليف.
- ج- تدقيق لأغراض أخرى: وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة في سبيل الوصول إلى حقيقة ما فمثلا يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق في سبيل التعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض، أو قيام الإدارة الجبائية بالتدقيق في التصريجات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض التأكد والتحقق من صحتها وموضوعيتها.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص28.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص31-32.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص185.

2- الأنواع المستقلة للتدقيق :

1-2: التدقيق المالي Audit Financier:¹ تعتبر المحاسبة تقنية إعلامية تعتمد عليها المؤسسة من أجل الحصول على معلومات محاسبية تكون في شكل قوائم مالية حول نشاطها، وانطلاقاً من هذه الأخيرة يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول المصادقة على نوعية القوائم المالية، هنا جاء هذا النوع من المراجعة إذ يقتصر عمل المدقق على فحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها، كما ينبغي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي يمثل مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته و بالتالي سلامة النظام المحاسبي.

إن المؤسسات الاقتصادية كانت تقدم معلومات مالية حول نشاطاتها مما أدى إلى كون المراجعة كفحص انتقادي للمعلومات المحاسبية البحتة، وترك في الأذهان إلى اليوم أن معنى هذه الكلمة يعني مراجعة مالية خارجية للحسابات يقوم بها خبير أو محافظ حسابات مستقل.

2-2: التدقيق العملي Audit Opérationnel: هذا النوع من المراجعة و الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة حيث يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات، قصد ترفيه تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، بتعبير آخر أن مراجع العمليات يتعدى الناحية المالية ويتعمق في كل ما يدرسه ويبحث عن الأسباب الحقيقية لجميع العمليات التي هو بصدد دراستها وتكمن أهميته في :

- مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤوليتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية.
- تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.
- تحليل الأخطار و الانحرافات الموجودة في الأهداف الموضوعية من طرف مجلس الإدارة.

3-2: التدقيق الجبائي Audit Fiscal: المراجعة الجبائية هي عبارة عن عملية فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة.²

في هذا النوع من المراجعة نميز نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية:³

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص12.

² Jacques Duhem et Michel Jammes, Audit & gestion fiscale de l'entreprise, édition E.F.E, paris, 1996, p24.

³ محمد عباس الحجازي، الأصول العلمية للمراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة- مصر، 1981، ص75.

— مراجعة تقوم بها مصلحة الضرائب حيث تقوم بمراجعة السجلات المحاسبية للمؤسسة وما يظهر عليها من معلومات، وتستند في ذلك إلى التشريعات الجبائية المختلفة بحيث تعمل على معرفة هل أن المؤسسة أثناء إعدادها لهذه السجلات المحاسبية عملت بما يشهه القانون عند معالجة أي عملية أم لا، وإذا لوحظ أي انحراف عن هذه التشريعات فإنه قد يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات كاسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وكذا فقدان الاستفادة من بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة.

— أما النوع الثاني من المراجعة الجبائية فهو المراجعة التي تقوم بها المؤسسة بذاتها من أجل تسيير المحضر الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكاليف إما جهة خارجية مراجع حسابات أو جهة داخلية المتمثلة في خلية المراجعة الداخلية بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير المحضر الجبائي للمؤسسة¹، إذ يكفي المراجع هنا بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية².

المطلب الثاني: مقومات التدقيق المحاسبي.

إن أي تجمع مهني يقوم بتقديم خدماته إلى المجتمع، لا بد أن يحوز على ثقة من يخدمهم إن أراد النجاح والتطور، كما يجب أن يؤكد أعضاء أي تجمع مهني بأنهم أهل للثقة من قبل المجتمع، وذلك من خلال سلوكياتهم ونوعية الخدمات التي يقدمونها، ونظراً لأن التجمع المهني يتألف من عدد كبير من الأعضاء المهنيين والذين تتفاوت قدراتهم ومؤهلاتهم العلمية، فإن ثقة المجتمع بهم وبخدماتهم تكون غير متينة إذا ما غابت المعايير والأسس والتي تتمثل في آداب وسلوك المهنة، أو كما يطلق عليها أخلاق المهنة والتي تحدد الواجبات والمسؤوليات المهنية والتي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها.

والتدقيق كمهنة لا يستثنى من ذلك، فمعظم مجتمعات المدققين في كثير من الدول تضع دستوراً لها يبين آداب وسلوك هذه المهنة³.

أولاً: آداب وسلوكيات مهنة التدقيق:

إن اتجاه وسلوك المحاسبين المهنيين في توفير خدمات التدقيق والتأكد له تأثير واضح على الاقتصاد الجيد والمجتمع الجيد في أي بلد من البلدان.

ومن أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، وذلك اعترافاً منهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومسئوليتهم نحو جمهور المواطنين أو المستفيدين من هذه المهنة⁴.

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988، ص 98.

² P-Payraveau et H.descottes, Comptabilité et fiscalité, Édition Dalloz, paris, p202.

³ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 161.

⁴ لقلبي الأخصر، مرجع سابق، ص 37.

1- قواعد السلوك المهني:

قواعد السلوك المهني قد تكون قواعد قانونية، وقد تكون تنظيمية¹:

1-1: القواعد القانونية:

هي القواعد المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي والتي يضعها المشرع في الدولة، وتنص عليها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الحسابات.

1-2: القواعد التنظيمية:

هي المبادئ والمعايير التي تصدرها المنظمات والمجمعات العلمية والنقابة المهنية المتخصصة في مجال مهنة التدقيق المحاسبي.

وقواعد السلوك المهني قد تكون: قواعد مكتوبة أي صادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية في شكل منشورات أو تعليمات كما تصدرها المنظمات واللجان المختصة بمهنة تدقيق الحسابات، وقد تكون قواعد عرفية وهي التي يتعارف عليها المحاسبون والمدققون، وتصبح بالنسبة لهم دليلاً أخلاقياً ينبغي الالتزام بها.

2- القواعد الأساسية لمهنة التدقيق:

المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب على الأعضاء الممارسين لمهنة التدقيق القيام بها، والمشار إليها في دليل السلوك المهني تتمثل فيما يلي²:

- الاستقامة: حيث ينبغي على المدقق أن يكون مستقيماً ومخلصاً أثناء تأدية مهمته المكلف بها.
- الموضوعية والاستقلال: يجب أن يكون المدقق عادلاً وموضوعياً، بحيث لا يسمح لأي تأثير خارجي أن يغير من طبيعة ما يقوم به، ومن ثم يؤثر على موضوعية عمله.
- الكفاءة والعناية المهنية: ينبغي على المدقق أن يحجم عن قبول أي عمل أو الاستمرار به إذا لم تتوفر لديه الكفاءة والقدرة على إنجاز هذا العمل، وعليه استخدام خبرته ومهاراته بطريقة منطقية وعناية كافية.
- السلوك المهني: يجب على المدقق أن يسلك ويتبع الأسلوب اللائق الذي يتوافق وينسجم مع السمعة الجيدة التي تتمتع بها مهنة تدقيق الحسابات.
- المعايير الفنية المناسبة: على المدقق التقيد أثناء عمله بالمعايير المهنية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات والموضوعية بمعرفة اللجان والهيئات المهنية المختصة.
- السرية: يجب على المدقق الاحتفاظ بأسرار مهمته المكلف بها، ولا يفصح عنها إلا في حالات معينة تقتضيها الظروف ولجهات لها الحق الرسمي في الاطلاع على الأسرار.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 110.

² نفس المرجع، ص 109.

– الأعمال المتعارضة: لا يجوز لتدقيق الحسابات أن يجمع بين مهنة التدقيق وأي عمل آخر أو مهنة أخرى، والذي قد يؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدمات المهنة.

3- أهداف قواعد السلوك المهني:

يمكن إيجاز أهداف قواعد السلوك المهني بشكل عام فيما يلي¹:

- رفع مهنة تدقيق الحسابات والمحافظة على كرامتها.
- تدعيم التقدم الذي أحرزته مهنة التدقيق بين غيرها من المهن الأخرى.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين، ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية والأدبية.
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياده في عمله، والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المدققين، من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة وذلك من خلال قيام المدققين بالالتزام بمعايير المهنة والمحافظة عليها في مستوى رفيع.

ثانياً: معايير التدقيق المحاسبي.

يرتكز التدقيق على معايير عامة مقبولة ومتعارف عليها، وتعتبر هذه المعايير الإطار العام الذي يعتمد عليه المدقق لقيامه بعمله وذلك في جميع مراحل عملية التدقيق، نلخص هذه المعايير فيما يلي:

1- المعايير العامة:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة².

وتتكون هذه المعايير من التأهيل الكافي للمدقق الحسابات واستقلال المدقق، وبذل العناية المهنية اللازمة، ويمكن تلخيص المعايير الشخصية للمدقق فيما يلي³:

¹ يوسف محمود جربوع، تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، 01، 2000، عمان- الأردن، ص208.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية- الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص49.

³ محمد بوتزين، مرجع سابق، ص38-39.

– يجب على الشخص القائم على عملية التدقيق أن تتوفر فيه الكفاءة العلمية والتأهيلية وكذا المهنية في مجال التدقيق.

– يجب أن يكون المدقق مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

– توفر العناية المهنية عند إعداد التقرير النهائي أو عند القيام بعملية الفحص بمختلف مراحلها.

2- معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن، وأدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات¹.

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة معايير تتمثل في:

– التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين.

– دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

– جمع أدلة الأثبات.

3- معايير إعداد التقرير:

إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مدقق الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المدقق فيها، وهو نتاج عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، كما يعتبر أيضاً أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أو الجنائية².

ويسترشد المدقق بمعايير التدقيق في إعداد تقريره من الناحية الشكلية ومحتوياته، ولقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي سنة 2004، تحت عنوان " تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها"، ويعد الهدف من هذا المعيار هو وضع قواعد وتوفير إرشادات عن شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق، كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المدقق بوضع رأيه مكتوباً وواضحاً عن القوائم المالية ككل، وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخدمة من أدلة الإثبات، ويتضمن هذا

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص75.

² علي عبد القادر ذنبيات، الدلالات التفسيرية لفترة الرأي في التقرير النظيف (غير المتحفظ) لمدقق الحسابات الخارجي، مجلة العلوم الادارية، الأردن، المجلد

31، العدد 01، 2004، ص261.

الفحص ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية ومدى اتفاقها مع القوانين السائدة.

وتتمثل معايير إعداد التقرير في¹:

- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- مدى كفاية الإفصاح الكافي.
- إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

ثالثا: إجراءات التدقيق المحاسبي:

هي مجموعة الخطوات التفصيلية التي يطبقها المدقق للحصول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وتوجد جملة من الاعتبارات تؤخذ في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق وتمثل فيما يلي: "استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على قرائن قوية في حجتها، وإتباع طرق التدقيق التي تتلاءم مع ظروف كل حالة"².

و هناك نوعان من برامج التدقيق وهما :

- 1- برنامج التدقيق الثابت أو المحدد مسبقا : حيث يتطلب من مساعدي المدقق التقيد بها وتميز بالآتي :
 - بكونها تعليمات مريحة و واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعه.
 - أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة والمتتعبة لأحكام خطة العمل.
- 2- برنامج التدقيق المتدرج: يحتوي على تحديد الخطوات العريضة لعملية التدقيق، وهذا النوع من البرامج يترك لموظفي مكتب التدقيق مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم ودرائتهم الفنية في إتباع ما يرونه مترويا في الخطوات.³

¹ لقلبي الأخصر، مرجع سابق، ص34-35.

² منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص44.

³ محمد يوسف خيرى، دراسات في مستجدات المراجعة، دار الفكر العربي، مصر، 1983 ص24.

المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي:

أولاً: التدقيق في عناصر المركز المالي:

الميزانية أو ما يسمى بالمركز المالي هي عبارة عن كشف أو بيان بالوضع المالي للوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة، وهذا البيان يضم جانبين: الأول يسمى "الأصول"، والثاني يسمى "الخصوم"¹.

1- تدقيق حسابات الأصول:1-1: تدقيق الأصول الثابتة :أ- تدقيق الأصول الثابتة الملموسة²:

- يجب وجود أدلة إثبات تؤكد التكلفة الأصلية، والنفقات المتعلقة بالحصول عليها مثل: التسجيل ونقل الملكية، وأي تكلفة تتعلق بالتحسينات والتي تزيد من قيمتها³.
- التحقق من قيمة الأصل وملكيته عن طريق المستندات والفواتير⁴.
- إجراء جرد دوري للأصول الثابتة الملموسة.
- إخطار قسم الحسابات فوراً بالأصول المباعة أو التي تقرر إيقافها، وذلك لإجراء القيود اللازمة.
- التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية العامة.
- التحقق من تطبيق المبدأ المحاسبي السليم في التوجيه المحاسبي المستخدم.

ب- تدقيق الأصول الثابتة غير الملموسة⁵:

- التأكد من أن النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وما يتفرع عنه أنها مصاريف إعدادية فعلاً ولا تعود إلى حسابات أخرى، كما يجب التأكد من أن التغطية تتم حسب ما نص عليه القانون أي تغطية المصاريف الإعدادية في زمن أقصاه 05 سنوات⁶.

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص70.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية العلمية - دار وائل للنشر، عمان- الأردن، ط2، 02، 2004، ص101-103.

³ محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص237.

⁴ نفس المرجع السابق، ص239-240.

⁵ نفس المرجع السابق، ص238-239.

⁶ سهم كردودي، مرجع سابق، ص109.

- التحقق من قيمة شهرة المحل وذلك بالاطلاع على عقد الشراء النهائي المسجل، والمحاضر الرسمية لمجلس الإدارة بالموافقة على الشراء سواء كانت شهرة المحل مقدرة بشكل منفصل عن الأصول الأخرى، أو هي الفرق بين ثمن الشراء وصافي قيمة الأصول المشتراة.
- الاطلاع على المستندات والشهادات الرسمية المثبتة لحق ملكية العلامات التجارية وحقوق الاختراع، والتأكد من عدم انقضاء المدة وسريتها للعلامة التجارية أو حق الاختراع حتى تاريخ ميزانية تدقيق الحسابات.
- التأكد من أن المبالغ المدفوعة بأدلة مستندية ومن جهات مختصة.
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك في شركة عادية عامة: قد يتم الاتفاق بين الشركاء في الشركات العادية العامة على إظهار قيمة لشهرة المحل نتيجة انضمام شريك أو انسحابه، وعلى المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والمنصوص عليه في عقد الشركة، وعلى الطريقة التي اتبعت في تقدير قيمة الشهرة، وكذا التأكد من أن الشهرة لم تظهر في الدفاتر بأعلى من القيمة التي قدرت بها¹.
- أما في حالة انضمام شركة إلى شركة أخرى، أو اندماج شركة في شركة أخرى، فهنا على المدقق التأكد من صحة تقويم الشهرة وإظهارها بالدفاتر بقيمتها الحقيقية².

1-2: تدقيق الأصول المتداولة :

أ- تدقيق حسابات المخزون :

- التأكد من الوجود الفعلي للمخزون يتم عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤكد الملكية³.
- التأكد من ملكية المنشأة للبضاعة التي أدرجت ضمن قوائم الجرد.
- التأكد من صحة تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة في تقييم بضاعة آخر المدة كمبدأ سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل، ومبدأ ثبات تطبيق هذه المبادئ⁴.

ب- تدقيق حسابات الحقوق المدينة⁵ :

- التأكد من الوجود الفعلي لأوراق القبض.
- التحقق من جدية وقانونية المبالغ المقيدة في حسابات العملاء.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص110.

² نفس المرجع السابق، ص111.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص246.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص49.

⁵ نفس المرجع السابق، ص50-51.

- التأكد من أن المحفظة المالية للأسهم عائدة لملكية المؤسسة بطريقة رسمية.
- فحص الحسابات الجارية للشركاء والشركات الحليفة ثم تسوية مساهمة الشركاء¹.
- التأكد من صحة تقييم الذمم المدينة وإمكانية تحصيل هذه الديون.

ج- تدقيق حسابات النقدية² :

- تدقيق دفتر النقدية حسابيا أي جمع الخانات الفرعية في هذا الدفتر والخاصة ببنود المقبوضات والمدفوعات للمقارنة مع المجاميع المختلفة لها.
- في حالة عجز الصندوق يتم التأكد أولا من مجاميع العمليات التي قد سجلت، إذ قد يعود العجز إلى إهمال تسجيل مستند صرف بالمبلغ الناقص أو عدم ترحيله إلى دفتر الصندوق، أما إذا لم يكتشف العجز فتتم معالجته محاسبيا.
- تدقيق دفتر النقدية مستنديا، أي تدقيق سندات القبض والصرف من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية.
- التأكد من أن الرصيد الخاص بعنصر البنك الذي يظهر في قائمة المركز المالي مطابق مع الدفاتر وليس مع الشهادات المرسلة من البنك.

3- تدقيق حسابات الخصوم³ :

لا يقل تدقيق الخصوم في الأهمية عن تدقيق الأصول، فالتدقيق يجب أن يتم بنفس الكفاءة والعناية.

3-1: تدقيق حسابات الأموال المملوكة : تختلف مكونات رأس المال ما بين الشركات الفردية وشركات الأموال وشركات الأشخاص، ففي شركات الأشخاص يتكون رأس المال من الأموال المقدمة من الشركاء طبقا لنصوص عقد الشركة المبرم بينهم، أما في شركة المساهمة فيتكون رأس مالها من مجموع قيمة الأسهم التي تم اكتسابها.

- على المدقق التحقق من كافة المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بحقوق الملكية، وأنها تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ينبغي استخدام أكثر من وسيلة من وسائل الإثبات لتدقيق عناصر حقوق الملكية في الدفاتر وبقائمة المركز المالي.

¹ محمد بوتزين، مرجع سابق، ص 105.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 50-52.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 246-247.

– ينبغي التحقق من الاحتياطات بالرجوع إلى قرارات الجمعية العامة التي اعتمدت القوائم المالية الختامية وتوزيع الأرباح.

– الرجوع إلى القوانين السارية والقانون النظامي للمنشأة للتأكد من صحة تكوين الاحتياطات سواء كان الاحتياطي قانوني أو عام.

2-3: تدقيق حسابات الالتزامات: يمكن تقسيم الالتزامات من حيث طول مدة الالتزام إلى: التزامات طويلة الأجل، والتزامات قصيرة الأجل.

أ – تدقيق حسابات الالتزامات طويلة الأجل¹:

- الاطلاع على القانون النظامي للمنشأة للتأكد من أنه يسمح بعقد قروض طويلة الأجل.
- التأكد من أن اصدار السندات تم بقرار من الجمعية العامة.
- الاطلاع على مقدار القرض وطرق سداده ومعرفة الضمانات المقدمة مقابله.
- الاطلاع على عقد القرض وفحص شروطه وطلب شهادات من الجهة المانحة واستخدام طرق ووسائل الاثبات للتأكد والتحقق من تنفيذ شروط العقد.

ب- تدقيق حسابات الالتزامات قصيرة الأجل²:

- الحصول من إدارة المشروع على شهادة تفيد بأن جميع المطلوبات والالتزامات المعلومة في تاريخ الميزانية تم إدراجها في الحسابات.
- التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات التي دخلت المخازن في نهاية المدة وأدرجت في قوائم الجرد سجلت في دفتر يومية المشتريات.
- الحصول على مصادقات من الدائنين ومقارنتها بين ردود أفعال الدائنين مع كشف الموردين المقدم من الادارة والتحري عن أسباب الخلاف.

¹ نفس المرجع السابق، ص 249-250.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 144.

ثانياً: إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

بعد انتهاء المدقق من التحقق والتأكد من صحة حسابات المركز المالي، فإنه ينتقل إلى مراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير، وتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، فالمدقق يقوم بالتدقيق كالاتي:

1- تدقيق حسابات المصاريف¹:

- يقوم بمقارنة فواتير الشراء مع التسجيلات المحاسبية.
- التأكد من ثبوت الفواتير ووثائق الإثبات المختلفة.
- يقارن ما بين المصاريف المسجلة على سجل الأجور وبما تم التصريح به، ومن ثم الربط بين طبيعة النشاط الممارس وعدد المستخدمين.
- يجب القيام بالمراجعة المستندية لكل نوع من أنواع النفقات المتنوعة.²

2- تدقيق حسابات الإيرادات³:

تشمل الإيرادات كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها⁴، وتعد الإيرادات من أكثر العناصر المعرضة للتلاعب، إما بعدم دفع الضرائب تماماً، أو بتسديد جزء منها فقط، وتدقيق الإيرادات يكون كما يلي:

- على المدقق تتبع مراحل عملية البيع من مراقبة الوثائق وهي (مراجعة صور فواتير المبيعات من الناحية المحاسبية، وتأكيد تواريخها والتحرري عن الفواتير المفقودة، وكذا التحقق من صحة بيانات بعض الفواتير عن طريق إجراء بعض الاختبارات الحسابية على ضرب الكمية في السعر، مطابقة قيود يومية المبيعات على المبالغ المثبتة بحساب المبيعات) مع تتبع ترحيلها للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء والتحقق من صحة أرصدة بعض حسابات العملاء بقصد التأكد من أن المبالغ التي حُملت على العملاء هي نفس القيمة المثبتة كمبيعات.

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 113.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سابق، ص 182.

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 113-114.

⁴ شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص 186.

- يقوم المدقق بمراجعة المبيعات وتتبعها بسجلات المخزون وحسابات العملاء للتأكد من أنها مردودات فعلية، وجرّد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.
- مراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض وإجراء مقارنة بينهما.

ثالثاً: إجراءات تدقيق حسابات النتائج¹:

إن حسابات النتائج الوسيطة منها والنهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف والإيرادات، لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجودة لدى المدقق، أما أهم إجراءات التدقيق تتمثل في:

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

¹ لياس فلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 57.

المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي كأداة من أدوات الرقابة الجبائية.

التدقيق المحاسبي هو أحد الأدوات الجبائية التي تساهم في القيام بعملية الرقابة الجبائية، والتأكد من مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة، فحسب ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بالتدقيق في المحاسبة هو: " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وكذا التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹، أما Daniel Richer عرفه بأنه: " العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة."²

المطلب الأول : التحضير لعملية التدقيق المحاسبي.

تعد المرحلة التحضيرية للتدقيق خطوة هامة ورئيسية للقيام بالرقابة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد التدقيق فيها استنادا إلى بعض الأسس والمقاييس والتي من بينها³:

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاوول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة وصاحب المهنة الحرة، دون تطابق ذلك مع تصريحاته.
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والريح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوول.

وبعد اختيار الملفات التي سوف يدقق فيها، تسلم الإدارة الجبائية إشعار بالتدقيق للأطراف والأجهزة المخول لها قانونا القيام بهذه المهمة.

¹ المادة 20-1: من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص11

² Daniel Richer, Les Procédures Fiscales, PUF, France, 1990, p25.

³ نوي نجاة، مرجع سابق، ص64.

أولا: مدى إلمام المدقق بأدوات التدقيق:

على العون المكلف بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أن يكون ملما بأدوات التدقيق التي تعتبر حماية له وللإدارة الجبائية وأيضا تحمي المكلف بالضريبة، وهي أيضا تساعد على القيام بمهمته وضمان نجاحها، يمكن تلخيص هذه الأدوات فيما يلي:

1- دليل المدقق في المحاسبة¹:

لدى العون المكلف بعملية التدقيق دليل خاص به قامت بإصداره المديرية العامة للضرائب، ويعتبر هذا الدليل بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه، لكون هذا الدليل يحتوي على كل المراحل والإجراءات والتقنيات المتعلقة بالرقابة الجبائية وخاصة منها التدقيق في محاسبة المكلف، ويخضع هذا الدليل إلى تعديلات حسب تغير القوانين والتشريعات الجبائية.

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

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

2- تحديث القوانين الجبائية:

يعتمد التشريع الجبائي في مختلف نصوص قوانينه الجبائية على عبارات لينة بلغة سهلة وبسيطة للاستيعاب والفهم من قبل المكلفين بالضريبة، قصد جذبهم وتنفيذهم مختلف التزاماتهم الجبائية تجاه الإدارة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى تسهيل المهمة للإدارة، كما يعتمد أيضا على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين التي تعتبر مبدئيا صحيحة وحقيقية، حيث تتمتع الإدارة بصلاحيات الرقابة على هذه التصريحات نظرا لكون النظام الجبائي نظام مبني

¹ Guide de Vitricateur, Direction Générale Des Impôts(D.G.I), Alger, 1994, P04.

على أساس التصريح العفوي¹، دون إغفال المعطيات الواقعية للحياة الاقتصادية والاجتماعية عن فحوى التشريعات الجبائية، التي تطرأ عليها من حين لآخر تغيرات جديدة وهذا تزامنا مع التغيرات التي تمس القوانين المالية التي تغيرت واستحدثت لمواكبة التطورات و التغيرات الاقتصادية.

تلعب الإدارة الجبائية دورا رئيسيا في كونها هي التي تحدد الوعاء الضريبي وتقوم بتحصيله وهي التي تراقبه، ومن المؤكد أن السبب في ظاهرة التهرب الضريبي هو ناتج عن عدم كفاءة الإدارة الجبائية، الشيء الذي يتيح الفرصة للمكلفين من استغلالها للمراوغة وتجنب دفع الضريبة ولعل تخلف الإدارة الضريبية وإهمالها للدور المنوط بها جعلها تحيد عن الهدف المرسوم لها، والسبب في ذلك يعود إلى غياب الإطارات ذات الكفاءة المكونة تكويننا جيدا ذلك أن كفاءة أعوان الإدارة كثيرا ما يكون هو الفاصل في امكانية تطبيق ضريبة ما وتحقيق أهداف السياسة الضريبية أو عدم تحقيقها، فالإصلاحات والتعديلات الجبائية لا تكفي بالضرورة وإنما الأمر الحتمي هو تحديث الإدارة الجبائية ذاتها، لأن وضعنا الجبائي ليس سببه الجهاز التشريعي وإنما الجهاز التنفيذي المتمثل في الإدارة الجبائية القادرة على تحديد الوعاء الضريبي بدقة وتحصيل الضرائب على النحو المرغوب فيه².

3- المبادئ المحاسبية:

" المحاسبة العامة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة"³.

هناك عدد هائل من المبادئ المحاسبية غير ان بعض هذه المبادئ معترف بها عالميا وصالحة لكل زمان ومكان ونذكر منها⁴:

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 07.

² طالبي محمد، مرجع سابق، ص 139.

³ صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 9.

⁴ عاشور كنوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 12.

3-1: مبدأ استمرارية النشاط :

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة طويلة، حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف أو التصفية، هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولولاه لاختلقت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها¹.

3-2: مبدأ التكلفة التاريخية:

حسب هذا المبدأ يجب أن تسجل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ الحدوث وبالتكلفة الحقيقية لها.

3-3: مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية:

هذا المبدأ له علاقة مباشرة بمبدأ استمرارية النشاط، إذ أن مستعمل البيانات المحاسبية يرغب بتزويدهم بمختلف النتائج الدورية، نتائج متعلقة بالماضي وأخرى بالمستقبل وفي نهاية كل دورة محاسبية يقوم المحاسب بعملية الجرد، ومن خلالها يقوم بالفرقة بين ما يعود للدورة وما لا يعود لها حتى يتمكن من إعطاء نتيجة فعلية للدورة².

3-4: مبدأ تحقق الإيراد:

طبقاً لهذا المبدأ في المحاسبة ينبغي تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق زيادة في قيمة الأصول عند إتمام عملية البيع، ويعتبر تحقق الإيراد في لحظة البيع أساساً مقبولاً للتحقق في معظم أنواع المؤسسات إلا أن استخدام هذا الأساس في بعض الحالات قد يؤدي إلى جعل القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج..... الخ) مضللة خاصة في حالة المهن الحرة والبيع بالأقساط... الخ³.

3-5: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات:

حسب هذا المبدأ لا يسجل أي إيراد إلا إذا سجلت كل المصاريف المتعلقة به والعكس صحيح.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص34.

² نفس المرجع السابق، ص35.

³ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الجزء الأول، بن عكنون الجزائر، 2002، ص15.

3-6: مبدأ الحيطة والحذر :

حسب هذا المبدأ يجب تسجيل كل الخسائر المحتملة في المستقبل وذلك عن طريق تكوين مؤونة لمواجهة تلك الخسارة، أما الإيراد لا يسجل إلا إذا كان حقيقيا .

3-7: مبدأ الموضوعية :

حسب هذا المبدأ فعلى المحاسب ان يسجل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء كان في صالحها أو ضدها أي انه يسجل كل العمليات بكل موضوعية .

3-8: مبدأ التقييم النقدي :

أي كل العمليات تكون مقيمة بالنقود.

3-9: مبدأ إثبات طرق التقييم :

أي أن تقييم العمليات كون بطرق ثابتة لمختلف السنوات.

ثانيا : الإجراءات الأولية لعملية التدقيق المحاسبي:

يياشر المدقق في القيام بالإجراءات الأولية للقيام بالمهمة المسندة إليه وذلك بعد إلمامه بمختلف أدوات التدقيق السالفة الذكر والتي تساعد في إتمامه لمهمته والقيام بها على أكمل وجه، وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات:

1- سحب الملف الجبائي للمكلف بالضريبة من مفتشية الضرائب:

الملف الجبائي يمثل المصدر الأول بالنسبة للمدقق وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الإشارة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة شخص طبيعي كان أو شركة¹، والجدول التالي يوضح بيانات كل منهما:

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص. 65

الجدول رقم 02: البيانات المتعلقة بالشخص الطبيعي والشركة.

البيانات المتعلقة بالشركة:	البيانات المتعلقة بالشخص الطبيعي:
- طبيعة نشاطها.	- الحالة الشخصية.
- رأس مالها الاجتماعي.	- الوضعية العائلية.
- عنوان مقرها الرئيسي.	- طبيعة النشاط الخاضع لعملية التدقيق.
- الفروع التابعة لها داخل أو خارج الولاية.	- مقر السكن.
- اسم المسير و قيمة حصته في رأس المال.	- منبع العائدات و التصريجات.

المصدر: الجدول من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من ميثاق المكلفين بالضريبة.

2- إبلاغ المكلف بالضريبة بعملية التدقيق:

حيث يقوم العون المدقق بإرسال إشعار بالتدقيق للمكلف¹ يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدة عشرة (10) أيام للتحضير²، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً، إذ يحتوي على عنوان واسم المكلف الخاضع للتدقيق، وطبيعة النشاط الممارس، والضرائب التي سوف يدقق فيها، وكذا السنوات المعنية بعملية التدقيق، حيث أن المكلف يتمتع بحق الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتدقيق بميثاق المكلفين³. لكن في بعض الأحيان يمنح القانون في إطار التدقيق في محاسبة المكلف حق ممارسة التدخلات المفاجئة، من أجل ممارسة معاينات مادية من قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية، و الهدف منها هو السماح للإدارة الجبائية بإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت⁴:

- معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة، و غير المنقولة، و كذا الوسائل البشرية).
- المعاينة المادية لعناصر المخزون (الجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل).

¹ أنظر الملحق رقم 05.

² المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص 11.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 16-17.

⁴ نوي نجاة، مرجع سابق، ص 66.

- جرد قيم الصندوق مع كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية.
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع العون المدقق أكبر قدر ممكن من المعلومات اللازمة حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس فعلياً ومقارنته بما هو مصرح به، وبعد ذلك يقوم بتحرير محضر معاينة¹ يسجل فيه كل البيانات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع على محضر المعاينة وإن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في المحضر نفسه بعبارة رفض التوقيع.

ثالثاً: ملأ استمارات التدقيق المحاسبي:

استناداً للمعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، وأهمية رأسمال الشركة وتطوراتها وجميع الإمكانيات التي يملكها المؤسسة ويتمثلان في :

1- Kشف المحاسبة Relevé de comptabilité concernant: تملأ هذه الوثيقة وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية للأربع (04) سنوات الماضية، التي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة².

2- الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans: هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، المؤنات، حركة العقارات، وكذا فوائض القيمة المحققة³.

قد يقوم المدقق بتحقيقات خارجية من أجل الإحاطة والإلمام أكثر وبصورة جيدة بكل الجوانب المحيطة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المدقق فيها، حيث يعتمد المدقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية على

¹ أنظر الملحق رقم 06 نموذج محضر معاينة.

² أنظر الملحق رقم 07 نموذج لكشف المحاسبة.

³ أنظر في الملحق 08 نموذج لحالة مقارنة الميزانيات.

مستوى كل من: الممولين، الزبائن، البنوك، والإدارات العمومية، فمن هذا المنطلق يجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي بوسعها تسهيل عملية التدقيق، وذلك باستغلال حق الاطلاع على مستوى المؤسسة العامة منها والخاصة.

المطلب الثاني: سير التدقيق المحاسبي.

بعد انتهاء مدة 10 أيام من الأجل المحدد لتحضير المكلف بالضريبة لمختلف الوثائق والمستندات وغيرها، وبوصول أول موعد تدخل مباشر بعين المكان يذهب المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق فيها لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك، نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وهذا بتحريه لطلب موقع ومقدم مدير الإدارة الجبائية¹، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية وإرجاعها بعد عملية فحصها والتدقيق فيها.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين :

– الأولى: تكون بالفحص الشكلي لهذه الوثائق من حيث مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

– الثانية: تتمثل في فحص هذه الوثائق من ناحية المضمون وهذا بما تحويه من تسجيلات.

أولا : التدقيق في شكل المحاسبة :²

تتمثل الرقابة الشكلية في المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نص القانون التجاري³، حيث يقوم المدقق بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل، ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة ما يلي:

1- محاسبة تامة ومنتظمة:

– تكون المحاسبة تامة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة الوثائق والدفاتر المبينة في المواد المنصوص عليها في القانون

التجاري من 09 إلى 12 والتي يجب أن يكون التسجيل فيها وفقا للأمر رقم 35/75، وأن تكون ممسوكة

وفقا لقواعد المخطط المالي المحاسبي الجديد SCF.

– يجب أن تمسك بالعملة الوطنية "الدينار الجزائري" مع احترام مبدأ المحاسبة المزدوجة.

¹ Depud et J. Garelick, Fiscalité Algérienne, SNED, Alger, 1972, p 684

² بوشري عبد الغني، مرجع سابق، ص 126-127.

³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 15.

2- محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا:

في هذه الحالة يقوم المدقق بالتأكد من صحة المعطيات والمجاميع وفحص عمليات الترحيل، إضافة إلى التأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة، كدفتر المشتريات ودفتر الصندوق.

3- محاسبة ممسوكة ومؤكدة:

يجب أن تبرر كل القيود المحاسبية في نوعها وكميتها من خلال المستندات الإثباتية التي تختلف باختلاف طبيعة العمليات، والتي يمكن أن تكون عمليات استيراد، بيع أو توزيع بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

ثانيا : التدقيق في مضمون المحاسبة :

بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل يمكن التمييز بين حالتين، تتمثل الحالة الأولى في عدم توفر المحاسبة على الشروط السابقة الذكر، وبذلك يتم رفض المحاسبة واللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة، أما الحالة الثانية فتتمثل في كون المحاسبة موافقة للشروط السابقة وبذلك يمكن اعتبارها مقبولة من حيث الشكل، ويتم الانتقال إلى مراقبة المحاسبة من حيث المضمون.

ويقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات، والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي من دفع الضريبة.

1- الرقابة على المشتريات:

يقوم المدقق بمقارنة الوثائق المبررة للمشتريات والفواتير ووصول الاستلام والطلبات مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحصل عليها من طرف الموردين، ويظهر هذا التدقيق المخالفات التي يمكن أن يرتكبها المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال:

أ- تضخيم المشتريات:

حيث يلجأ المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تضخيم المشتريات بهدف تخفيض الربح الخام وبالتالي الربح الصافي.

ب- تخفيض المشتريات:

عادة ما يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات لكي لا يتم اكتشافها بسهولة من طرف المدققين، ويتم ذلك من خلال إغفال تقييد فواتير الموردين، وكذا الشراء بدون فواتير¹.

2- الرقابة على المخزونات:

إن مراقبة المخزونات تعد مرحلة أساسية في عملية الرقابة لذلك ينبغي على المدقق أن يفحص بدقة دفتر الجرد الخاص بالمؤسسة ومدى تطابقه مع مدخلات ومخرجات المخزون وكشف المبيعات والمشتريات المجرة، بالإضافة إلى مقارنتها مع كمية البضاعة الموجودة فعلا في مخازن المؤسسة، إذ أن وجود فرق كبير في كمية المخزونات يدل على وجود رأس مال زائد لم يتم تقييده ضمن المخزونات².

3- الرقابة على المبيعات:

يقوم المدقق بمراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الاحصائية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة كأن يبيع بدون فواتير، عدم تسجيل العمليات النقدية والآجلة عمدا لتخفيض من قيمة المبيعات وإغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء³.

تسمح الرقابة على المبيعات بالتحقق من رقم الأعمال من خلال فحص الفواتير وسجلات البيع ومقارنتها مع حسابات البنك والصندوق.

4- مراقبة حسابات الميزانية:

يقوم المدقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المالي المحاسبي الجديد، وسيتم التركيز على الحسابات التي يحرص المدقق على الفحص الدقيق لها لأن المكلف يعمد إلى التلاعب فيها للتهرب من دفع الضريبة، وتنقسم الميزانية إلى أصول وخصوم.

¹ فتحي رزاق السوافيري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص184.

² عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1985، ص55.

³ Guide de vérification de comptabilité, Op.cit, P63.

4-1: الأصول:

- أ- الاستثمارات: على العون المدقق التأكد من:
- الوجود الفعلي والمادي للاستثمارات عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.
 - التأكد من أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة وذلك عن طريق فحص الوثائق الإثباتية لاكتساب أو إنشاء العقارات.
 - مراقبة معدات الإهلاك ومدى قانونيتها أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانوني الجبائي.
- ب- المخزونات: من بين العمليات التي يقوم بها المدقق لمراجعة عناصر المخزون هي:
- التأكد بأن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.
 - فحص ما إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.
- التأكد من صحة المعادلة: مخزون أول المدة + المشتريات = مخزون نهاية المدة + المبيعات، ومطابقتها مع مخزون يوم التدخل.¹
- ج- الحقوق: يقوم المدقق بمراجعة هذه الحسابات والتأكد من صحتها وذلك من خلال:
- مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.
 - متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها خاصة إذا كانت نقدا.
 - مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدا يوما بيوم، والتأكد من أن رصيد الصندوق موجب.

4-2: الخصوم:

- وهي مجموع مصادر الأموال الحاضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكون حساب الخصوم من صنفين هامين:
- أ- الأموال الخاصة: تتضمن وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين،² وتتجسد في عدة حسابات من بينها رأس المال، الاحتياطات، النتائج قيد التخصيص، مؤونة الخسائر والأعباء...ومنه على المدقق التأكد من أن:
- الزيادات والتخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
 - الاحتياطات والمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

¹ ونادي رشيد، مرجع سابق، ص 87.

² حسين القاضي، سوسن حليوي، مبادئ المحاسبة، دار زهران، عمان الأردن، 1997، ص 181.

- العمل على كشف المؤونات غير المبررة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- ب- الديون: وهي مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقاتها مع الغير،¹ حيث أن المدقق يعمل على التأكد بأن هذه البالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة فمثلا :
- التحقق من مصادرها مهما كان نوعها فيجب تبريرها بعقد موثق للدين.
- التأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية، وهذا بمطابقة هذه الحسابات بالفواتير والكشوفات.

5- تدقيق حسابات التسيير والنتائج:

بعد انتهاء المدقق من المراجعة والفحص لحسابات الميزانية فإنه ينتقل إلى المراقبة والتأكد من صحة وسلامة البيانات المسجلة في حسابات التسيير والنتائج، وتمثل حسابات التسيير مجموع الأعباء التي تقوم المؤسسة بتحملها، وفي المقابل تحصل على إيرادات تكون نتيجة للعمليات التي تقوم بها المؤسسة.

1-5: حساب التكاليف: وتمثل في جميع النفقات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها لذا فالمدقق يقوم بتدقيق وفحص مختلف هذه الحسابات ومن بينها² :

- حساب البضائع المستهلكة وهذا بهدف تحديد القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة.
- حساب نفقات المستخدمين للتأكد من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة.
- حساب النفقات المالية للتحقق من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.

2-5: حساب الإيرادات: وتشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها³.

حيث أن المدقق يقوم بتدقيق مختلف هذه الحسابات مثل :

- حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع وذلك بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي، وكذا التسديد من طرف الزبون.

— حساب الإنتاج المخزن وهذا بمجرد ما هو داخل المخزن ومقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

— حساب الخدمات المقدمة وهذا بمراقبة فاتورة الخدمة والتمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما.

3-5: حساب النتائج: يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة وهامش الربح.⁴

¹ شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 03، الجزائر، 1997، ص123، ص139.

² حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء 02، دار الفكر، الإسكندرية، ط01، 2000، ص45.

³ شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص186.

⁴Guide de vérification de comptabilité, Op cit, p116.

القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات، وتحسب نسبة القيمة المضافة كالتالي:

القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة / رقم الأعمال السنوي.

إذ تمثل هذه النسبة مقدار القيمة المضافة المحققة بالنسبة لرقم الاعمال لمعرفة مدى تطورها خلال السنوات الأربع الخاضعة للتدقيق.

هامش الربح: و يتم تحديده كالتالي:

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

يعبر هامش الربح الخام للمبيعات عن قيمة الربح الخام بالنسبة للمبيعات، ويتم تحديد هامش الربح الخام للمشتريات والمبيعات لمعرفة السنوات الخاضعة للتدقيق.

ثالثا: إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم رفض المحاسبة من قبل المدقق، يلجأ هذا الأخير إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، وتختلف طرق إعادة التقدير حسب طبيعة النشاط الممارس من جهة ومن جهة ثانية على المعطيات المتوفرة لدى المصلحة أثناء إجراء التدقيق، وعلى المعلومات المقدمة من طرف المكلف وبقية المصالح التي يجوزها المعلومات المتعلقة بالمكلف تحت التدقيق، حيث أن المدقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة.¹

نذكر أهم طرق إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة فيما يلي:²

1- إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الحساب المادي:

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق انتشارا واستعمالا من طرف المدققين، وذلك لبساطتها ونجد أن أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة ما عدا المهن الحرة، قطاع البناء والأشغال العمومية، إضافة إلى أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الكبيرة التي لها سلسلة جد متنوعة من المنتجات والتي تتجدد بسرعة.

¹ Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit,p122-123.

² طالي محمد، مرجع سابق، ص 99-107.

2- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات و الفوترة :أ- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات:

من أجل الإحاطة بالإيرادات المحققة فعلا من طرف المؤسسة موضع التدقيق يمكن إعداد الحساب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق، وكذلك الأرصدة الدائنة للحسابات البنكية للمؤسسة أو المستغل في حالة مؤسسة أحادية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن وأرصدة بداية و نهاية السنة.

وبمقارنة رقم الأعمال المقدر مع رقم الأعمال المصرح به يمكن معرفة قيمة التخفيض الذي قام به المكلف، وفي هذا الصدد يجب أخذ كل الاحتياطات في إعداد الحساب المالي وذلك بطلب كل التوضيحات من الممول حول الاختلاف في الكشوفات المصرفية حيث يمكن أن تكون هناك عمليات تحويل داخلية، تعويضات أو عودة الشيكات.

ب- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفوترة :

في مؤسسات الأشغال العمومية تشكل الفوترة قاعدة التأسيس في مجال الضرائب المباشرة، لإعادة تشكيل الفوترة لا تسمح بمراقبة الأرصدة والتسبيقات للزبائن فحسب بل كذلك المقبوضات والفوترة المصرح بها.

3- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج:

فالعون المدقق يستطيع إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال انطلاقا من بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، فالقوة المحركة أو الأجور الموزعة للعاملين أو المستخدمين في عملية إنتاج السلع و الخدمات تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق.

وفي هذا الإطار تتم مقارنة الكتلة الأجرية بالنسبة إلى رقم الأعمال وإنتاج المؤسسة، مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للأربع سنوات المدقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية مدقق فيها، إلا في حالة تغيير معدات الإنتاج و الحالة العكسية تكون صعبة التبرير من طرف المكلف.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة تصلح فقط بالنسبة للمؤسسات التي تستهلك الطاقة الكهربائية، وتلك التي تستعمل بكثرة اليد العاملة.

كذلك فإن استهلاك المحروقات خاصة المازوت يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير الإيرادات خاصة بالنسبة لمؤسسات نقل البضائع والمسافرين، ولكن يجب التأكد من أن كل الكمية قد استهلكت واستعملت للمحركات، وليس في عملية التصليح والصيانة، أما الجزء الغير محول لاستهلاك المحركات فيجب استبعاده في هذه العملية.

4- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب :

في العديد من المؤسسات هناك نسب ثابتة بين مختلف العناصر المكونة بسعر التكلفة، فبمقارنة هذه النسب بالكمية والقيمة مع تلك المستخرجة من المعطيات المحاسبية نستطيع إعادة تقدير الكميات التي تم إخفاءها، فلإعادة تقدير الإيرادات المحققة يكفي ضرب كمية المواد الأولية المستعملة مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي الموجود في سعر بيع الوحدة للحصول على رقم الأعمال.

غير أن هذه الطريقة لا تستعمل في تجارة التجزئة، ففي هذا النوع من التجارة يستحسن استعمال طريقة نسب الاستغلال والتي تتمثل في مقارنة النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فرز الأوراق الثبوتية مثل فواتير الشراء والبيع .

5- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار¹ :

يمكن إعادة تقدير رقم الأعمال انطلاقا من المشتريات مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في المخزون مع إضافة الربح الخام وهذا حسب المعادلة التالية: مخزون أول المدة + المشتريات - مخزون آخر المدة = المشتريات المباعة.

المشتريات المباعة + الربح الخام = رقم الأعمال خارج الرسم + الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال بكل الرسوم.

ويستعمل حق طلب المعلومات لدى الموردين للتأكد من أن كل المشتريات قد تم تقييدها محاسبيا.

وفي حالة اكتشاف العون المحقق لمشتريات المواد الأولية غير مسجلة محاسبيا أثناء إعادة تقدير رقم الأعمال.

فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع باستعمال النسبة التالية :

¹ Guide de vérificateur, Direction Générale des Impôts, Alger, 2001, P126.

المشتريات المباعة تتمثل في المشتريات المقيدة محاسبيا بالإضافة إلى تلك الغير مقيدة محاسبيا والتي اكتشفت أثناء عملية المراقبة بعين المكان أو الواردة إلى المصلحة عن طريق استعمال حق طلب المعلومات لدى الموردين.

ويستعمل حق طلب المعلومات لدى الموردين للتأكد من أن كل المشتريات قد تم تقييدها محاسبيا.

وفي حالة اكتشاف العون المدقق لمشتريات المواد الأولية غير مسجلة محاسبيا أثناء إعادة تقدير رقم الأعمال،

فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع.

غير أن هذه الطريقة يمكن أن تكون محل نقد لأنها لا تحيط بدقة بالغش الجبائي، وهي يمكن أن تكون فعالة عندما يكتشف العون المدقق وبدقة المشتريات غير المصرح بها.

كذلك فإن نسبة الهامش الخام التي تؤخذ بعين الاعتبار يمكن أن تكون النسبة المتوسطة المحددة من طرف العون المحقق في إطار دراسته للأسعار المطبقة فعلا لكل منتج مباع.

6- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى:

فالعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر لإعادة تقدير الإيرادات أو أرقام الأعمال المحققة، فالمغاسل وعدد الغرف وكذلك سجل الشرطة الذي يحتوي على أسماء الأشخاص الذين أقاموا بالفندق يمكن أن تستعمل كوسيلة لإعادة تقدير الإيرادات في مجال الفنادق، كذلك فإن المشروبات الغازية وغيرها تستعمل لإعادة تقدير الإيرادات المحققة بالنسبة للمطاعم.¹

وفي الأخير فإن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط، إضافة إلى أن إعادة التقدير تقتضي بالمقابل رفض المحاسبة في المضمون، لذلك يجب على العون المحقق أن يستعمل طرق عديدة ويقارن النتائج المحصل عليها في المتوسط، الشيء الذي يسمح له في الأخير بإقناع المكلف للحصول على رضاه، وفي الحالة العكسية فإنه يشغل كاهل مصلحة المنازعات بملف لا يمكن الدفاع عنه.

¹Guide de vérificateur, Op.cit., P128.

الإدارة الجبائية في بعض الحالات تقدم على التحديد التلقائي لقواعد التأسيس و هذا يتم في الحالات التالية:

— اعتراض المكلف على الرقابة الجبائية بنفسه، أو عن طريق التدخل أو عند حضور أشخاص آخرين ويكون هذا الأمر بمثابة عائق أمام مواصلة عمليات الرقابة (المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة) و (المادة 107 من قانون الرسم على رقم الأعمال).

— عدم تقديم الممول في الآجال القانونية للتصريح المتعلق بالدخل المدقق بشأنه (أرباح صناعية وتجارية أو غير تجارية).

— التصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو تصريحات الرسم على القيمة المضافة (المادة 131 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 107 الفقرة 03 من قانون الرسم على القيمة المضافة).

— المكلف لم يقدم المحاسبة أو محاسبات تم رفضها للأسباب التالية:

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري.
- المحاسبة ليس لها قيمة مقنعة نظرا لغياب الوثائق الثبوتية.
- المحاسبة تحتوي على أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة أثناء عملية التسجيل.
- كذلك إذا لاحظ المدقق عدم مصداقية المحاسبة عندما لا تحتوي على أخطاء متكررة وخطيرة ويتحفظ بشأنها فإنه يستطيع استبعادها.

المطلب الثالث : إجراءات ما بعد التدقيق المحاسبي.

بعد الانتهاء من فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا، يحكم المدقق على المحاسبة المسوكة للمكلف وييدي رأيه فيها بالقبول أو بالرفض.

وفي كلتا الحالتين (قبول المحاسبة أو رفضها) فإنّ المدقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة، والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.

¹ طالبي محمد، مرجع سابق، ص106.

أولاً: قبول المحاسبة:

يمكن إرجاع قبول المحاسبة إلى أن¹:

- المحاسبة منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة لنصوص القانون التجاري، وكذا ملتزمة بتطبيق قواعد المحاسبة.
- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق ومستندات الإثبات والدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات...).
- المحاسبة صادقة كون الإغفالات والأخطاء المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة.

إن قبول المحاسبة من قبل العون المراقب يمكن أن يصنف إلى:

1-1: قبول صريح: أي أن المدقق مقتنع بدرجة كبيرة بأن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضرية بنتائج التدقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم².

2-1: قبول نسبي: أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المدقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بين الخاضع للضرية والمدقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضرية حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المدقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منح مدّة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

ثانياً: رفض المحاسبة:

في بعض الأحيان يرفض المدقق محاسبة المكلف نظرًا لكثرة الأخطاء الموجودة فيها، وهذا من أجل حماية المكلف بالضرية من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضرية من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون هذا في الحالات التالية³:

¹ نوي نجاة، مرجع سابق، ص74.

² Voir:

- Emmanuel Disel, Jacques, saraf, droit fiscal, edition dunord, Paris, 2002, p611.
- P. COLIN, G. Gervaise, M. Rossetti, Op.cit. p167.

³ التعلية رقم 134 المؤرخة في 15 فيفري 2000.

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل:
 - غياب الدفاتر المحاسبية.
 - الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة وغير ممضى عليها.
 - الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض.
 - تسجيل غير دقيق للحسابات وأرقام الحسابات.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية ومن بينها:
 - غياب كلي أو جزئي للفواتير.
 - الفواتير ليست مطابقة لنصوص المرسوم 105 /95 المؤرخ في 1995/10/07 المتعلق بكيفية تحرير الفواتير.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة مثل:
 - عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء و البيع.
 - رصيد مدين متكرر للصندوق.
 - ميزانية غير متوازنة.
 - عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.

ثالثاً: نهاية التدقيق المحاسبي:

عند نهاية التدقيق المحاسبي يقوم المدقق بإبلاغ المكلف بالنتائج، وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي، وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي، الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية التدقيق التي قام بها.

1- إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق: تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بالنتائج حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

1-1: الإبلاغ الأولي: يكون من خلال إرسال إشعار بالنتائج ويجب أن يكون هذا الأخير مفصلاً جيّداً ومصاعاً بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصياً مع وصل الاستلام بذلك، إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقسيم والتي

أدت إلى تعديل أسس الضريبة¹، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقوميات التي قام بها.

وقد حدّد المشرع الجبائي مدّة أربعين (40) يوماً لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

2-1: الإبلاغ النهائي: عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف يمكن حدوث واحدة من الحالات الثلاث التالية:²

أ- المكلف يرد على التبليغ قبل نهاية الأجل القانوني بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبولاً صريحاً، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التدقيق.

ب- المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية، وبعد الدراسة يقرر المدقق قبولها أو رفضها، ففي حالة القبول يقوم المدقق بالتخفيض الجزئي للضريبة، أما في حالة الرفض يجب عليه إبلاغ المكلف بذلك.

ج- يعد عدم الرد في الأجل المحدد قبولاً ضمنياً، وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المدقق على حالها وتعتبر أساساً لفرض الضريبة.

2- كتابة التقرير النهائي:

إنّ كتابة تقرير التدقيق³ هو الملف الذي عن طريقه ينهي المدقق مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام، والمبالغ التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التدقيق.

حيث يجب أن تُدوّن الملاحظات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلًا عن طريق البريد أو مسلّمًا للمكلف مباشرة.
- تحديد المدّة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة.
- طبيعة المخالفات المكتشفة، وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة لذلك.

¹ Thierry Lamorlette, Op.cit, p 548.

² عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص 139.

³ أنظر الملحق رقم 09.

ومن جهة أخرى الوثائق التالية يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة بنسخ لتقرير التدقيق الموجهة إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة.

- حالة مقارنة الميزانيات.
- كشف المحاسبة.
- نسخة من الإشعار بالتقوم.
- نسخة من ردود المكلف.
- الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق و العقوبات المثبتة.

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

تحتل الرقابة الجبائية مكانة هامة ضمن السياسة الجبائية لكونها الوسيلة الردعية الأكثر نجاعة في الكثير من الأحيان لكشف حالات التهرب الضريبي، فهي تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتتخذ هذه الرقابة عدة أشكال ذكرنا منها التدقيق في محاسبة المكلف (التدقيق المحاسبي)، الذي يقوم به المدقق الذي يكون ملما بأدوات التدقيق كما سبق وذكرنا.

تسند الإدارة الجبائية مهمة التدقيق في محاسبة المكلفين لأعوان ذوي خبرات ومهارات عالية جبائيا ومحاسبيا، حيث يمنحهم القانون الجبائي حقوق والتزامات شأنهم شأن المكلفين، وهذا تسهيلا ودعما للرقابة الجبائية وضمن نجاحها وإثمارها بالنتائج المرجوة.

يستند المدقق في أداء مهمته إلى أدوات وعناصر ووثائق محاسبية كانت أو ثبوتية، التي من الممكن أن تساهم في دعم عملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول : مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية.

بعد تعيين المدقق الذي سيقوم بعملية التدقيق في محاسبة المكلف من قبل الإدارة الجبائية وهذا بناء على برنامج مسبق، يقوم هذا المدقق بتهيئة نفسه من كل جانب، وكما سبق وذكرنا إلمامه بكافة أدوات التدقيق والتحكم فيها.

وتوفر أدوات التدقيق كفاية يساهم في دعم المهمة المسندة للمدقق و تسهيلها عليه، كما ترفع من معنوياته وتحفزه أكثر، كما تعتبر أدوات التدقيق سندا له حيث يلجأ إليها لاكتشاف مختلف الإغفالات والتجاوزات المقصودة منها وغير المقصودة.

أولا: مساهمة دليل المدقق في دعم الرقابة الجبائية.

كما سبق وذكرنا أنه يجب على المدقق الإلمام بمختلف أدوات التدقيق ومنها دليل المدقق الذي وضعته الإدارة الجبائية تحت تصرفه، والذي يستند إليه خلال فترة مهمته الرقابية، حيث أن هذا الدليل يتم تجديده محتواه من فترة لأخرى موازاة مع التغييرات والتجديدات التي تمس القوانين والتشريعات الجبائية¹.

¹ استنتاجات الطلبة بناء على ما ورد سابقا.

من خلال دراستنا السابقة لهذه الأداة نلاحظ أن أي نقص أو خلل في الخطوات والإجراءات التي يتبعها المدقق قانونيا للقيام بمهمته، وكذا عدم تحكمه فيها بشكل صحيح ودقيق قد يؤدي إلى الإلغاء التام لهذه المهمة، مما ينتج عنه عدم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف.

وعدم التزام وإتباع المدقق بمحتوى الدليل يتيح الفرصة للمكلف القيام بإغفالات وتجاوزات للتملص من دفع الضريبة، وهذا ما يؤثر سلبا على دعم عملية الرقابة الجبائية، وبناء على ما تم ذكره نستنتج أن تحكم المدقق في الدليل الذي هو بمثابة المرشد له يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

ثانيا: مساهمة تحديث القوانين الجبائية في دعم الرقابة الجبائية¹:

نظم المشرع الجبائي الجزائري جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وعلى هذا الأساس منح الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق تجعلها تقوم بدورها دون عائق .

وتبقى الرقابة والتدقيق من أهم الإجراءات التي حولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية فالرقابة الجبائية لها دور في تمكين الإدارة من تأدية المكلفين بالضريبة لمستحقاتها وبالتالي تصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يتوصلون إليها من خلال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة.

للإدارة الجبائية إطار واسع يمنح لها من خلال أعاونها ذوي الكفاءة اللازمة حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية والتدقيق فيها، كما يجدر بالمدققين الاعتماد على مختلف القوانين والتشريعات الجبائية التي تعتبر عمود مهمة التدقيق المحاسبي، وعلى وجه الخصوص قانون الإجراءات الجبائية منها الذي يحتوي على الإجابة الكافية والمقنعة لكافة الاستفسارات التي تحوم حول كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي.

تجدر بنا الإشارة إلى أن إلمام المدقق بالقوانين الجبائية والتشريعات لا يكفي وحده لنجاح مهمته، بل عليه متابعة ومواكبة مختلف التغيرات و المستجدات التي تمسها من فترة لأخرى، مع الاطلاع المستمر على مختلف الإصدارات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب، وكذا تفقد الموقع الإلكتروني الخاص بها من زمن لآخر، وهذا لضمان نجاح المهمة وإتمامها على أكمل وجه، فعدم التزام المدقق بكل هذا وخاصة تحديث القوانين الجبائية وتحيينها يوقعه في شبك الأخطاء والتجاوزات مما يؤدي لبطلان مهمته، كما يرجع بالسلب على الخزينة العمومية بنحر

¹ استنتاجات الطلبة بناء على ما ورد سابقا.

حقوقها المالية، وذلك من خلال عدم تسوية الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وتهربهم من تنفيذ التزاماتهم الجبائية. مما سبق يمكن القول أن تحديث وتحيين القوانين الجبائية ومواكبة المدقق لمختلف هذه التغيرات وقدرته على التحكم فيها بشكل جيد يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

ثالثاً: مساهمة المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية¹:

كما سبق وذكرنا فالمدقق المكلف بالتدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة يجب أن يكون على قدر عال من الكفاءة العالية والدراية التامة بالمحاسبة والمبادئ والقواعد المتعارف عليها، التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المحاسبية والمالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية، فمن غير المنطقي أن يكون عون برتبة مدقق جُل عمله عمليات حسابية وإجراءات محاسبية وكل ما يتعلق بالتأكد من صحة الحسابات في الدفاتر والمستندات ولا يتقن المحاسبة ولا يدرى بمبادئها، حيث يتمكن من المحاسبة يسهل عليه إنجاز مهمته واكتشافه للتلاعبات والإغفالات وكذا الأخطاء المقصودة منها وغير المقصودة من طرف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

كما ذكرنا سلفاً فالمبادئ المحاسبية هي واحدة من الأدوات التي يلجأ إليها المدقق أثناء شروعه في مهمته الرقابية، والتي يجب عليه التحكم فيها وذلك من خلال اكتسابه المعرفة اللازمة عن مختلف المبادئ المحاسبية وعدم مخالفتها وذلك لضمان كشف الطرق الاحتمالية التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، لأن عدم قدرة المدقق على التحكم في المبادئ المحاسبية ومخالفتها والإخلال بها يحول دون نجاحه في كشف التجاوزات والأخطاء مما ينعكس سلباً على الخزينة العمومية وذلك من خلال تملص المكلف من دفع الضريبة، وعدم تسوية وضعيته الجبائية أي إهدار حقوق الخزينة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ينعكس سلباً على دعم الرقابة الجبائية التي تكافح التهرب الضريبي.

مما سبق يمكن القول أن تحكم المدقق في المبادئ المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف من الناحية الشكلية في دعم الرقابة الجبائية.

يعد التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل إجراء من الإجراءات التي يتبعها المدقق فور الشروع في المهمة الرقابية، وهي المعاينة المادية للوثائق المحاسبية ومستندات الإيرادات والمصاريف والدفاتر الجبائية التي نُصَّ عليها في المواد 09-10-11-12 من القانون التجاري، والتي يجب أن يكون مؤشر ومرقم عليها من طرف قاضي من القسم التجاري للمحكمة، هذه الدفاتر والمتمثلة في الدفاتر المحاسبية: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا

¹ استنتاجات الطلبة بناء على ما ورد سابقاً.

الوثائق الختامية: الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج، وأن تكون ممسوكة بانتظام من دون ترك فراغات أو تشطبيات، أو نقائص ودون الكتابة على الهامش وتخص¹:

- دفتر اليومية: والذي تسجل فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة أو شهريا مجاميع هذه العمليات.
- دفتر الجرد المادي: والذي تسجل فيه الميزانيات وحسابات النتائج وتفاصيل المخزونات.

يعتبر كل من دفتر اليومية ودفتر الجرد من الدفاتر الرئيسية التي يسجل فيها المكلف بالضريبة مختلف تعاملاته اليومية مع مختلف الأطراف خلال الدورة المحاسبية، ويتم التسجيل في هذين الدفترين بطريقة مفصلة بالقدر الكافي وكل تسجيل محاسبي يجب أن يكون مدعم بالوثائق التبريرية، وهاته الدفاتر يجب إمسакها بكل عناية وبدون إتلاف حتى يسهل على المدقق القيام بمهمة التدقيق فيها.

هذين الدفترين الممسوكين من طرف المكلف يجب أن يحترما مبادئ المحاسبة المنصوص عليها في القانون التجاري والتي تتلخص في النقاط التالية:

- المحاسبة يجب أن تكون مفصلة بشكل كافي تسمح بتسجيل ومراقبة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة، وكذلك تقديم الوثائق الشاملة المحددة بنفس القرار.
- المؤسسات تفتح داخل الحسابات الرئيسية حسابات فرعية والتي تكون أساسية لمسك المحاسبة والمنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة.
- المؤسسات يجب أن تسجل في حسابات متفرقة، القيم الموجودة في الجزائر وتلك الموجودة بالخارج وكذلك العمليات المنجزة مع الخارج.
- المحاسبة تكون مقيمة بالعملة الوطنية ووفقا للطريقة المسماة بالقيود المزدوج.
- كل كتابة محاسبية يجب أن تكون مدعمة بوثيقة اثبات مؤرخة وتحمل ختم و إمضاء المسؤول عن العملية.
- العمليات يجب أن تسجل بدون مقاصة فيما بينها وفي حسابات مطابقة لطبيعتها.
- الدفاتر يجب أن تحفظ بدون حشر في حالة تصحيح الأخطاء الأصلية بحيث يمكن ملاحظتها.
- المحاسبة يجب أن تكون صحيحة فيما يخص الجاميع ، وترحيل الحسابات وكذلك ما بين اليومية العامة واليوميات الملحقة الثانوية.

¹ محمد طالي، مرجع سابق، ص85.

– الوثائق الثبوتية: وتخص كل أشكال الوثائق خاصة النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من طرف المؤسسة وكذلك نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات الواردة أو الصادرة من المؤسسة، ويجب الاحتفاظ بالوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال النشاط.

– المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الواردة: إن الاحتفاظ بهذه المراسلات الواردة والصادرة تنص عليها المادة 12 من القانون التجاري.¹

بناء على ما تم ذكره يمكن القول أن التدقيق الشكلي للدفاتر المحاسبية للمكلف (دفتر اليومية، دفتر الجرد) وغيرها يساهم في دعم الرقابة الجبائية ويسهل على المدقق القيام بالمهمة المسندة له.

المطلب الثالث: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية.

بعد انتهاء المدقق من التدقيق الشكلي في محاسبة المكلف وخروجه برأي إيجابي وقبولها، ينتقل مباشرة إلى التدقيق الضمني للمحاسبة، حيث يلجأ إلى الفحص الدقيق والمعمق لكل الحسابات الرئيسية والفرعية (حسابات الميزانية أو حسابات التسيير) لكي يتأكد من صحة البيانات المصرح بها المكلف أي حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها.²

يقوم المدقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير والنتائج، حيث يتم التركيز على المشتريات والمبيعات والتكاليف والمخزونات، وذلك لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض وعائه الضريبي للتهرب من دفع الضريبة، حيث يركز المدقق خلال مهمة التدقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون على رقم الأعمال باعتباره يمثل الإيرادات والنواتج المتأتية من ممارسة النشاط، والذي يختلف باختلاف النشاط الممارس من قبل المكلف.³

– المؤسسة التجارية: رقم أعمالها يتمثل في مبيعات البضائع والنواتج المتأتية من بيع مختلف البضائع.

– المؤسسة الصناعية: رقم أعمالها يتمثل في الإنتاج المباع.

– المؤسسة الخدمية: رقم أعمالها يتمثل في الإيرادات المحصلة من تقديم الخدمات.

قمنا في دراسة بحثنا بالتركيز على رقم الأعمال الصناعي والذي تعمقنا فيه في الدراسة التطبيقية في الفصل الثالث.

¹ المادة 12 من القانون التجاري.

² Guide de vérification de comptabilité, p56.

³ حسب ما أدلى به العون المدقق م.م (رئيس فرقة التدقيق - رتبة مفتش رئيسي) أثناء المقابلة التي أجريتها معه.

ومن خلال دراستنا¹ ركزنا على حساب رقم الأعمال الذي يبرز قيمة الإيرادات الناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة وكذلك الحساب الرئيسي في عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون.

يلعب النشاط الصناعي دورا فعالا في الدورة الاقتصادية والذي تعتمد عليه الدولة في السياسة الاقتصادية، وبالتالي على المدقق التعامل مع هذا الحساب وفق النشاط المناسب له وكشف مختلف الأخطاء والتجاوزات التي يمكن أن تحدث في أي نشاط ممارس مهما كانت طبيعته.

على المدقق الفحص الدقيق لرقم الأعمال الصناعي فحصا دقيقا لكشف مختلف التجاوزات والإغفالات وذلك من خلال²:

- مقارنة رقم الأعمال والنتائج المحققة مقارنة بالنشاط الممارس.
 - التدقيق في رقم الأعمال المرتفع بعد مقارنته بالنتائج المحققة في السنوات السابقة.
 - مقارنة رقم الأعمال مع حسابات البنك والصندوق والزبائن.
 - تفحص أرقام الأعمال المعفاة من الرسوم خاصة منها الرسم على القيمة المضافة.
- يمنح المشرع الجزائري للمدقق الحق في الاتصال بمختلف الجهات والهيئات التي تعاملت معها المؤسسة، ويعتمد في إعادة تقدير رقم الأعمال على مختلف المؤشرات التي ذكرناها سابقا.
- مما سبق يمكن القول أن التحكم السليم للمدقق في كيفية الفحص وكشف التجاوزات والأخطاء والإغفالات التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من دفع الضريبة. التحكم السليم في عملية تدقيق رقم الأعمال الصناعي يساهم في دعم الرقابة الجبائية.

¹ استنتاجات الطلبة بناء على ما سبق.

² حسب ما أدلى به العون المدقق م.م (رئيس فرقة التدقيق - رتبة مفتش رئيسي) أثناء المقابلة التي أجريناها معه.

خلاصة الفصل

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية.، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها. ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها و عملها وذلك بإسناد مهمة القيام به إلى أجهزة مختصة في ذلك تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، وكذا مديرية البحث و التحقيقات عن طريق مصالحها الجهوية الثلاث، ولتعزيز أجهزة الرقابة أكثر فقد قام بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات هذا من جهة، ومن جهة أخرى قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما يجعلها مقننة، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات وكذلك جملة من الضمانات سواء تلك المتعلقة بالمرحلة التحضيرية، الميدانية والختامية.

ولقد اتضح لنا أن عملية التدقيق المحاسبي لكي تكون ناجحة لا بد على العون أن يكون متحكما بأدوات التدقيق لأنها سلاحه لتحدي مهامه وذلك من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، وكذا القوانين الجبائية وتحديثها، المبادئ والفروض المحاسبية ثم فحص محاسبة من حيث الشكل والمضمون وذلك من خلال الدفاتر والوثائق المحاسبية ومدى مطابقتها لنصوص القانونية وارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال بمختلف أشكاله "تجاري، صناعي، خدمي".

تمهيد

تسند الإدارة الجبائية مهمة التدقيق في محاسبة المكلف للمدقق الذي يسعى جاهدا للتأكد من صحة وسلامة التصريحات الجبائية للمكلف، هذا الأخير الذي يسعى جاهدا للتهرب من دفع الضريبة.

يعتمد المدقق خلال قيامه بالتدقيق في محاسبة المكلف على القوانين الجبائية والعمل بما تنص عليه، وعدم الإخلال بها، كما يجب أن يتمتع بمهارة وتكوين عالي في مجال المحاسبة وتمكنه من مبادئها لأن التدقيق متعلق بالمحاسبة.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث سنقوم باستعراضها.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية قالمة.

يلعب التدقيق المحاسبي دورا هاما في إطار الرقابة الجبائية ومن هذا المنطلق تم اختيارنا لمديرية الضرائب لولاية قالمة وتحديدنا مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية أين أخذنا عينة وقمنا بدراستها.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية قالمة ونشأتها ومهام الهياكل التابعة لها وقد ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب:

- الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر.
- نشأة ومهام هياكل مديرية الضرائب لولاية قالمة.
- مهام ونشاط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر:

تمت عملية تطوير الإدارة الجبائية تدريجيا في ظل الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، كما تمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية على مختلف المستويات، المستوى المركزي، المستوى الجهوي والمستوى الولائي.

أولاً: المديرية العامة للضرائب:

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها لكونها متعلقة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الاطلاع بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة لا سيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة. (أنظر الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب في الملاحق).

ثانياً: المديرية الجهوية للضرائب:

المديرية الجهوية للضرائب هي بمثابة الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وهي تمثل الحلقة التي تربط المديرية الولائية للضرائب مع المديرية العامة للضرائب، لهذه المديرية عدة مهام نذكر أهمها فيما يلي:¹

¹ المواد من 25 - 41 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق 21 فيفري 2009 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، المؤرخة في 2009/03/29، ص 14-16.

- إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتجديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التا-
بعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري.
- المساهمة في تنظيم المصالح الجبائية المحلية فيما يتعلق بإحداث النطاق الإقليمي للمصالح الجبائية المحلية أو
إلغاءه أو تهيئته.
- التكفل بطلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها.
- تجميع برامج البحث والرقابة الجبائية وتحليلها.

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، تم انشاء تسعة (09) مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق والمراقبة على عمل المديريات الولائية، حيث تتكون كل مديرية جهوية من مديريات فرعية لا تتعد الأربعة (04) وكل مديرية فرعية تضم مكاتب فرعية لا تتجاوز الأربعة (04). (أنظر الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية في الملاحق).

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب:

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقات سلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص سير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائي¹. (أنظر الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية في الملاحق).

المطلب الثاني: مديرية الضرائب لولاية قلمة.

أولا: نشأة مديرية الضرائب لولاية قلمة:

أنشأت مديرية الضرائب لولاية قلمة بموجب المرسوم التنفيذي 91/60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المتضمن تحديد اختصاصات المصالح الجبائية، وهي عبارة عن إدارة عمومية كائن مقرها بجي 80 مكتب قلمة، يديرها المدير الولائي للضرائب كانت تسمى قديما التنسيقية المالية لكونها تنسق بين المصالح الخارجية وعندما جاءت الإصلاحات تم تعديل اسمها، وهي تابعة للمديرية الجهوية للضرائب لولاية عنابة، تضم خمسة (05) مديريات فرعية، أما المصالح الخارجية التابعة للمديرية نفسها موزعة على 09 مفتشيات وهذه الأخيرة تتعامل مع 07 قباضات يعمل بها 308 عامل .

¹ المادة 67 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب لتنظيم صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 25/10/1998، ص 14.

الجدول التالي يوضح المفتشيات والقباضات التابعة لمديرية الضرائب لولاية قالمة:

الجدول رقم 03: المفتشيات والقباضات التابعة لمديرية الضرائب لولاية قالمة

المناطق	قالمة	وادي الزناتي	بوشقوف	هوارى بومدين	المجموع
القباضات	04	01	01	01	07
المفتشيات	03	02	02	02	09

المصدر: مديرية الضرائب لولاية قالمة، المديرية الفرعية للوسائل، مكتب المستخدمين.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية قالمة

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية قالمة



المصدر: الشكل من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من
مديرية الضرائب لولاية قالمة

ثالثا: مهام مديرية الضرائب لولاية قالمة:

1- المديرية الفرعية للوسائل¹:

تضم هذه المديرية الفرعية ثلاثة (03) مكاتب: مكتب المستخدمين و التكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل و الإعلام الآلي.

توكل لهذه المديرية الفرعية عدة مهام نذكر أهمها فيما يلي:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية²:

تضم هذه المديرية الفرعية أربعة (04) مكاتب: مكتب الجداول، مكتب الإحصائيات، مكتب التنظيم والعلاقات العامة، مكتب التنشيط والمساعدة.

توكل لهذه المديرية الفرعية عدة مهام نذكر أهمها فيما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

3- المديرية الفرعية للتحصيل:

تضم هذه المديرية الفرعية ثلاثة (03) مكاتب: مكتب مراقبة التحصيل، مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، مكتب التصفية.

توكل لهذه المديرية الفرعية عدة مهام نذكر أهمها فيما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.

¹ المواد من 56 إلى 59 من المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 و المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية رقم 79، المؤرخة في 04 رجب 1419، ص23.

² المواد من 40 إلى 43 من القرار الصادر في 1991/02/23، مرجع سابق، ص20.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - 4 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: ستتطرق لها بالتفصيل لاحقا باعتبار أنها لب موضوع الدراسة.
 - 5 المديرية الفرعية للمنازعات:¹ تضم هذه المديرية الفرعية أربعة (04) مكاتب: مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، مكتب التبليغ و الأمر بالصرف.
- توكل لهذه المديرية الفرعية عدة مهام نذكر أهمها فيما يلي:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة وكذا معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- 6 المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب:

1-6: المفتشية: هي عبارة عن مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب لها علاقة مباشرة بالمكلفين بالضريبة، وهي تمثل حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل بها إلى غاية هذا اليوم فيما يخص الرقابة، وتعتبر الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، تحتوي هذه المصلحة على أربعة (04) مصالح متمثلة في: مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، مصلحة مداخيل الأشخاص الطبيعيين، مصلحة الجباية العقارية، مصلحة التدخلات.²

من أبرز المهام التي تقوم بها نذكر:

- تمسك الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة و تتابع و تتسلم تصريحاتهم.
- إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة.
- تقوم بالبحث وكذا جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إصدار الجداول الضريبية و كشف العائدات.
- تنفيذ عمليات تسجيل الجداول الإسمية للمكلفين بالضريبة.

2-6: القباضة: هي مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب تضم ثلاثة (03) مصالح تتمثل في: مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات.

¹ المواد من 48 إلى 51 من نفس القرار السابق، ص22.

² حسب ما أدلى به السيد ب.م، رئيس مصلحة مفتشية 19 مارس لولاية قالمة.

من أبرز المهام الموكلة لهذه المصلحة نذكر¹:

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

ملاحظة:

نشير فقط إلى أن قطاع الضرائب بولاية قالمة يسير بالمديرية الولائية للضرائب و مصالحها الخارجية، لأن اعتماد النظام الجديد المتمثل في مركز الضرائب على مستوى الولاية والمراكز الجوارية للضرائب لم يبدأ العمل به بصفة كاملة، حيث فتح مركز الضرائب خلال الثلاثي الأول من سنة 2012 وهو عملي منذ ذلك الحين، وبقيت المراكز الجوارية تنتظر فتحها بصفة رسمية.

المطلب الثالث: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية قالمة.

أولا: التعريف بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية قالمة:

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي واحدة من المديريات الفرعية الخمسة (05) التابعة للمديرية الولائية للضرائب، وتتكون من أربعة (04) مكاتب وهي²:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراجعات الجبائية.
- مكتب مراقبة التقييمات.

تكلف هذه المديرية بما يلي:

- إعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- العمل على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم.
- القيام بدراسة حول أسباب كل من التهرب والغش الضريبي وإيجاد الحلول اللازمة.

¹ المادة 116، الجريدة الرسمية عدد 20، مرجع سابق، 23.

² حسب ما أدلى به السيد ز.ف، رئيس المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

ثانيا: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹:

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات:

- تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقسيم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

3- مكتب المراجعات الجبائية:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

¹ المواد من 52 إلى 55 من الجريدة الرسمية عدد 79، مرجع سابق، ص 23.

- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بال عقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

4- مكتب مراقبة التقييمات¹:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية.
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

ثالثاً: تطور نشاط مديرية الضرائب لولاية قالمة:

1- تطور الحصيلة الضريبية على مستوى مديرية الضرائب لولاية قالمة: يشهد نشاط مديرية الضرائب لولاية قالمة تطور ملحوظ عبر 04 سنوات بالنظر إلى الارتفاع المحسوس للأهداف المسطرة من سنة لأخرى وهذا التطور مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: تطور الحصيلة الضريبية على مستوى المديرية الولائية للضرائب - قالمة-

سنوات التحصيل	2010	2011	2012	2013
المسطر	3.700.000.000	5.000.000.000	6.000.000.000	6.300.000.000
التحصيلات المحققة	4.136.264.705	5.618.648.963	6.995.818.414	6.419.303.666
نسبة الإنجاز	%111.791	%112.373	%116.60	%101.894

المصدر: مديرية الضرائب لولاية قالمة، المديرية الفرعية للتحصيل، مكتب مراقبة التحصيل، سنة 2014.

نسبة الإنجاز تحسب كالتالي (التحصيلات المحققة/ الهدف المسطر)×100.

ترسل المديرية العامة الهدف المسطر سنويا وهذا الأخير يوزع على مختلف القباضات حسب الموقع والأهمية الاقتصادية، وبعدها يصبح كل قابض ضرائب ملزم بتحقيق الهدف المرسل إلى مصالح قباضته.

ملاحظة: يرسل الهدف المسطر للسنة الموالية قبل نهاية السنة الجارية.

¹ المادة 78 من الجريدة الرسمية عدد 20، مرجع سابق، ص 19.

2- تطور الحصيلة الضريبية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

يعبر عدد التدخلات المبرمجة عن نشاط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث أن هذه التدخلات منها ما هو متعلق بالتدقيق في محاسبة المكلف ومنها ما هو متعلق بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث تبرمج التدخلات كل سنة وليس بالضرورة أن تنجز كلها.

الجدول رقم 05: تطور حصيلة الرقابة الجبائية لأربعة سنوات.

السنوات	التدخلات المبرمجة	التدخلات المنجزة	الحصيلة الضريبية
2010	22	20	21.329.500
2011	19	14	24.951.104
2012	20	17	60.948.730
2013	29	21	44.859.600

المصدر: مديرية الضرائب لولاية قالمة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مكتب الأبحاث و المراجعات، سنة 2014.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية قالم.

تقلنا لمديرية الضرائب لولاية قالم لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع الدراسة، أين توجهنا للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات، حيث اخترنا عينة لمكلف بالضريبة خاضع للرقابة الجبائية. دراسة الحالة التي سنتطرق إليها عبارة عن نشاط صناعي وهي شركة فردية لمقاولة أشغال البناء، وقد قسمناها إلى 03 مطالب.

المطلب الأول: المرحلة الأولى.

قبل أن يقوم المدقق بعملية الفحص والتدقيق يجمع كافة المعلومات عن حالة المكلف بالضريبة، حيث يتصل بهذا الأخير ويتزود بالمعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمته، ومختلف الخطوات والإجراءات التي سنتطرق إليها أطلعنا عليها العون المدقق¹.

أولاً: التعريف بالمكلف بالضريبة.

المكلف س.س المعني بالتدقيق المحاسبي عبارة عن شركة فردية "مقاولة أشغال البناء" بلدية وادي الزناتي ولاية قالم نشاطها يعد صناعياً، شرعت في مزاوله نشاطها ابتداء من 2000/12/08.

يخضع هذا النشاط² للرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الضريبة على الدخل - صنف مرتبات وأجور - IRG/Salaire والسنوات المعنية بعملية التدقيق هي: 2008، 2009، 2010، 2011.

ثانياً: أهم الإجراءات التمهيدية التي يقوم بها المدقق.

بعد التعرف كليا على المكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي يشرع المدقق في الإجراءات التمهيدية لهذه العملية والمتمثلة فيما يلي:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم xx الصادر بتاريخ xx/xx/2012 إلى المكلف ملحق بميثاق المكلفين بالضريبة الذي ينص على حقوقه و واجباته، مع إعلامه باستفادته من مدة لتحضير كافة الوثائق والدفاتر المحاسبية قدرها عشرة (10) أيام، حيث سلم له الإشعار بالتدقيق برسالة محفوظة مع إشعار بالاستلام، وقد تم إحاطة المكلف علماً بأنه يستطيع الاستعانة بوكيل أو مستشار يختاره بمحض إرادته.

¹ حسب ما أدلى به العون المدقق م.م (رئيس فرقة التدقيق، رتبة مفتش رئيسي)، مكلف بالتدقيق في محاسبة المكلف س.س.

² أنظر الملحق رقم 10.

- تحرير طلب سحب الملف الجبائي للمكلف من مفتشية الضرائب المعنية مقابل وصل استلام بغية دراسة الملف.
- فحص الوثائق والمستندات ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، فمن خلالها يركز المدقق على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها الميزانية.
- نقل حسابات أصول وخصوم الميزانية وجدول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها وهذا على جدول مقارنة الميزانيات.
- فحص وثيقة المراقبة للتصريحات الشهرية G50¹.

ومرورا بالإجراءات المذكورة أعلاه تم الحصول على الجدولين المعبر فيهما عن مقارنة الميزانيات² وكذا كشف المحاسبة³ لسنوات التدقيق.

المطلب الثاني: المرحلة التطبيقية.

بعد جمع المدقق لمختلف المعلومات والبيانات اللازمة لتنفيذ مهمته التي استغرقت 04 أشهر تقريبا من التدقيق والمراجعة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة س.س نتج ما يلي:

أولا: تبليغ المكلف بالضريبة بالنتائج الأولية.

- أرسل المدقق التبليغ الأولي⁴ رقم xx/2012 الصادر بتاريخ xx/xx/2012 (أنظر الملحق رقم 04)، والذي يحتوي على أهم الملاحظات و النتائج التي توصل إليها خلال قيامه بمقارنة الميزانيات للسنوات الأربعة (04) وكذا كشف المحاسبة، ويمنح للمكلف س.س مهلة قانونية تبلغ أربعون (40) يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي لإبداء رأيه وملاحظاته و قبوله أو رفضه لهذا التبليغ.

تضمن التبليغ الأولي عدة ملاحظات نذكر أهمها فيما يلي:

الالتزامات الجبائية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي: المداخل الصافية الناتجة من ممارسة نشاط مقاوله أشغال البناء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد 01 و 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة

¹ أنظر الملحق رقم 11.

² أنظر الملحق رقم 12.

³ أنظر الملحق رقم 13.

⁴ أنظر الملحق رقم 14.

والرسوم المماثلة، وفق الجدول التصاعدي و بتطبيق معدل 20 %، وعليه فالمكلف س.س ملزم باكتتاب تصريح سنوي قبل 01 أفريل من كل سنة لمجمل مداخيله الصافية.

- الرسم على النشاط المهني: يستحق هذا الرسم بصدد رقم الأعمال المحقق من ممارسة نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي و طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ومكان فرض الرسم هو مكان تواجد ورشة المكلف طبقا للمواد من 217 إلى 224 من نفس القانون.

- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور:

تخضع المرتبات و الأجور التي تدفع للعمال للاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات و الأجور، لذا فالمكلف س.س مدين بهذا الاقتطاع لصالح الخزينة العمومية طبقا للمواد: 75 و 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الرسوم على رقم الأعمال:

- الرسم على القيمة المضافة: يعد نشاط المكلف س.س من العمليات الخاضعة إجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 01-1 و 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانيا: التدقيق في محاسبة المكلف شكلا ومضمونا:

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية المقدمة وفحصها تم تسجيل الملاحظات التالية:

- من حيث الشكل¹:

- مسك المكلف س.س لمختلف الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري من دفتر اليومية وكذلك دفتر الجرد.

- التصريحات الجبائية الشهرية مكتتبه بصفة منتظمة.

- التصريحات الجبائية السنوية مكتتبه بصفة منتظمة.

- من حيث المضمون: بعد مراجعة المحاسبة المقدمة وفحصها تم تسجيل الملاحظات

والإغفالات التالية:

● حسابات الميزانية:

- حسابات الأصول:

لم تسجل أية ملاحظات على الحسابات إلا ح/457 رسوم للاسترداد: حيث تم استرجاع الرسم لفواتير تعدت 100.000 دج.

- حسابات الخصوم:

تم تسجيل الرفع في رأس المال خلال لسنوات التحقيق، وأيضا تم تسجيل إغفال بعض المبالغ لسنة 2009.

¹ أنظر الملحق رقم 14، ص01.

● حسابات التسيير:

هي الأخرى لم تسجل أية ملاحظات على الأعباء.

- رقم الأعمال:- الإنتاج المباع:

حسب ما ورد في التبليغ الأولي فإنه تم تشكيل رقم الأعمال للمكلف س.س للسنوات المدقق فيها بأخذ مبالغ المشاريع المحققة وتم ذلك بالاعتماد على الوثائق المقدمة والمعلومات المتحصل عليها:

- سنة 2008: تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به (أنظر الجدول رقم 01 في الملحق رقم 14).

- سنة 2009: إغفال مبلغ 1.775.700,93 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال بناء مساكن ريفية ببلدية الحجار (أنظر الجدول رقم 02 في الملحق رقم 14).

- سنة 2010: تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به (أنظر الجدول رقم 03 في الملحق رقم 14).

- سنة 2011: تم اكتشاف مجموعة من الإغفالات :

- 2011/06/13: تم إغفال مبلغ 1.526.018,14 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال بناء مساكن اجتماعية ببلدية واد الزناتي لم يتم التصريح به (أنظر الجدول رقم 04 في الملحق رقم 14).

وقد تم اكتشاف إغفال ثاني في نفس التاريخ ولنفس الوضعية بقيمة 1.355.834,15 دج خارج الرسم لم يتم التصريح به (نفس الجدول 04).

- 2011/07/13: تم إغفال مبلغ 481.055,06 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال بناء مساكن إجتماعية ببلدية وادي الزناتي لم يتم التصريح به (نفس الجدول 04).

وقد تم اكتشاف إغفال ثاني في نفس التاريخ ولنفس الوضعية بقيمة 1.526.018.14 دج خارج الرسم لم يتم التصريح به (نفس الجدول 04).

- المقبوضات:

بعد فحص ومراجعة الوثائق المقدمة ومقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها حسب الكشف البنكي -وكالة
عناية-:

- سنة 2008: تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به لعدم وجود إغفالات أو فروقات (أنظر الجدول رقم 05 في الملحق رقم 14).

- سنة 2009: إغفال مبلغ 171.782,68 دج خارج الرسم لم يصرح به (أنظر الجدول رقم 06 في الملحق رقم 14).

- سنة 2010: تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به لعدم وجود فروقات أو إغفالات (أنظر الجدول رقم 07 في الملحق رقم 14).

- سنة 2011: تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به لعدم وجود فروقات أو إغفالات (أنظر الجدول رقم 08 في الملحق رقم 14).

- الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم 06: رقم الأعمال المشكل (الرسم على القيمة المضافة).

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم الأعمال المشكل الخاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
رقم الأعمال المشكل الخاضع لمعدل 07%	10.349.406	7.210.062	17.215.753	15.521.793
رقم الأعمال المشكل المعفي	0	0	0	0
المجموع	10.349.406	7.210.062	17.215.753	15.521.793
ر.أ. المصرح به الخاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
ر.أ. المصرح به الخاضع لمعدل 07%	10.349.406	7.038.279	17.215.753	15.521.793
رقم الأعمال المصرح به المعفي	0	0	0	0
المجموع	10.349.406	7.038.279	17.215.753	15.521.793
الفرق الخاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
الفرق الخاضع لمعدل 07%	0	171.783	0	0
الحقوق المغفلة	0	12.025	0	0

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي المرسل إلى المكلف بالضريبة.

بعد مراجعة المحاسبة المقدمة وفحصها تم تسجيل الملاحظات والإغفالات التالية:

- الرسم على المشتريات:

بعد مراجعة فواتير المشتريات والأعباء المقدمة تم معاينة فواتير تفتقد إلى تيرير عملية التسديد للمشتريات التي تعدت 100.000 دج لذلك سيتم استدراك الرسم على القيمة المضافة المنصوص كما يلي:

سنة 2010: الجدول رقم 07: قيمة الرسم على القيمة المضافة المسترجع.

المورد	رقم الفاتورة	مبلغ الفاتورة	الرسم على القيمة المضافة	تصريح G50
مؤسسة بروتوي	161	1.548.349,65	230.204,65	الثلاثي الرابع
ش.ش الوحيد بوسئلة	1222	400.000,49	58.119,73	الثلاثي الرابع
ش.ش الوحيد هيثم وتامر	3828	500.000,09	32.710,29	الثلاثي الرابع
المجموع للاستدراك			321034,67	

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي المرسل إلى المكلف بالضريبة.

الجدول رقم 08: تسوية الرسم على المشتريات.

البيان	2008	2009	2010	2011
رصيد	474.346	1.153.033	1.437.659	1.379.063
رسوم مصرح بها	1.403.145	789.331	1.467.546	325.084
رسوم غير قابلة للحسم	00	00	321.035	00
رسوم محسومة	1.877.491	1.942.364	2.584.171	1.704.147
رسوم للقرض	724.458	492.680	1.205.108	1.013.709
رسوم للقرض	1.153.033	1.449.684	1.379.063	690.438
رسوم للاستدراك	00	00	00	00
الحقوق المغفلة	00	12.025	00	00

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة.

وعليه تكون وضعية المكلف بالضريبة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة في:

الجدول رقم 09: وضعية المكلف بالضريبة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

00	00	00	00	الحقوق المستدركة
00	00	00	00	العقوبة
690.438	1.379.063	1.437.659	1.153.33	الرصيد

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة.

الجدول رقم 10: الضريبة على الدخل الإجمالي.

2011	2010	2009	2008	البيان
5.571.427	1.153.259	2.201.768	458.650	الربح المشكل
%0	%25	%80	%100	نسبة الإعفاء
0	284.544	1.758.191	458.650	الربح المشكل المعفي
5.571.427	868.715	443.577	0	الربح المشكل الخاضع
5.571.427	1.153.259	2.201.768	458.650	المجموع
682.501	1.153.259	429.503	458.650	الربح المعفي المصرح به
0	0	0	0	الربح الخاضع المصرح به
682.501	1.153.259	429.503	458.650	المجموع
4.888.926	0	1.772.265	0	الفرق الخاضع

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة.

الأرباح المحددة أعلاه تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي - صنف الأرباح الصناعية والتجارية - حسب الجدول التصاعدي وبتطبيق معدل 20 % محررة من الضريبة بالنسبة للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم 11: الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.

0	284.544	1.758.191	458.650	دخل النشاط المعفي
5.571.427	868.715	443.577	0	دخل النشاط الخاضع
5.571.427	1.153.259	2.201.768	458.650	مجموع المداحيل
0	0	0	458.650	الدخل الخاضع
5.571.427	868.715	443.577	-458.650	الفرق الخاضع
0	284.544	1.758.191	458.650	دخل النشاط المعفي
5.571.427	868.715	443.577	0	دخل النشاط الخاضع
5.571.427	1.153.259	2.201.768	458.650	مجموع المداحيل
0	0	0	458.650	الدخل الخاضع
5.571.427	868.715	443.577	-458.650	الفرق الخاضع

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة.

الجدول رقم 12: مراجعة الإخضاعات.

2011	2010	2009	2008	البيان
977.785	200.615	88.175	5000	الحقوق الواجبة
0	0	5000	77.595	الحقوق المثبتة
977.785	200615	83.715	-72.595	الحقوق المستدركة
244.446	50.153	20.928	0	العقوبة

المصدر: مستخرج من التبليغ الأولي للمكلف بالضريبة.

ملاحظة:

بالنسبة لسنة 2008 تم معاينة الضريبة من طرف مركز الإعلام الآلي إلا أن النتيجة المصرح بها معفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات والأجور لكون دفتر الأستاذ ممسوك بصفة منتظمة فقد تم تثبيت الأسس المصرح بها.

المطلب الثالث: المرحلة النهائية.

أولاً: رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي.

تبعاً للإشعار بالتقويم المرسل من طرف المدقق للمكلف بالضريبة قام هذا الأخير بالرد في الآجال القانونية وذلك بتاريخ xx/xx/2012 المسجل بتاريخ xx/xx/2012 والذي يطالب فيها المكلف بإعادة النظر في رقم الأعمال المحقق بالنسبة لسنة 2011 بحجة أن أربعة وضعيات تم رفضهم من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية قالمة مدعومة بشهادة مسلمة من نفس الديوان والمبينة كما يلي:

الجدول رقم 13: مراجعة رقم الأعمال المحقق بالنسبة لسنة 2011.

ملاحظة	المبلغ خارج الرسم	المبلغ الخام	تاريخ الوضعية
ملغاة	1.355.834,15	1.450.742,54	2011/06/13
ملغاة	1.526.018,14	1.632.839,41	2011/06/13
ملغاة	1.526.018,14	1.632.839,41	2011/07/13
ملغاة	841.055,06	514.728,91	2011/07/13
	4.888.925,49		المجموع الملغى

المصدر: مستخرج من التبليغ النهائي للمكلف بالضريبة.

ثانياً: التبليغ النهائي المرسل من طرف المدقق للمكلف بالضريبة.

أرسل المدقق التبليغ النهائي¹ رقم xx/xx/2012 للمكلف س.س. والمتضمن النتائج النهائية التي تمثل الخلاصة التي خرج بها المدقق بعد الفحص المعمق والدقيق في الرد المرسل من المكلف الذي طلب إعادة النظر في النتائج. ويضم هذا التبليغ مختلف التفاصيل والنتائج التي تقرر تنفيذها من قبل الفرقة التي قامت بالمهمة والتي كان على رأسها السيد م.م رئيس الفرقة رتبة مفتش رئيسي.

ثالثاً: إعداد المدقق للتقرير النهائي.

بعد أن يسلم المدقق التقرير النهائي للمكلف يباشر بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق التي قام بها والذي يضم أدق التفاصيل التي اتبعتها المدقق خلال رحلته الرقابية.

¹ أنظر الملحق رقم 15.

■ التفاصيل التي يضمها التقرير:

- رقم التقرير وتاريخ إنجازته.
- الخطوات بالتفصيل لمختلف الإجراءات التي اتبعتها المدقق من خطوة إرسال الإشعار بالتدقيق للمكلف إلى غاية التبليغ النهائي بالنتائج.
- الموافقة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على إجراء العملية الرقابية في ظروف حسنة.
- طبيعة التدقيق وكذا طبيعة المخالفات المكتشفة.
- النتائج المتوصل إليها والإغفالات والأخطاء المكتشفة.
- نوع العقوبات المفروضة مع ذكر القوانين التي تنص عليها.

وفي الأخير توضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم إرجاعه إلى المفتشية التي سحب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا إلى مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي.

رابعاً: الحصيلة الضريبية.

خلال المهمة الرقابية التي قام بها المدقق (م.م رتبة مفتش) في محاسبة المكلف س.س.س لمقاولة أشغال البناء الخاضع للرقابة الجبائية، لسنة 2012 فيما يخص كل من: الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف أجور ومرتبات - لأربع سنوات (2008-2009-2010-2011).

والجدول التالي يوضح الحقوق البسيطة والعقوبات المعاينة خلال التدقيق في محاسبة المكلف: الشركة الفردية س.س.س لمقاولة أشغال البناء بلدية وادي الزناتي - قالمة -

الجدول رقم 14: جدول الحقوق البسيطة والعقوبات المعاينة خلال التدقيق في المحاسبة.

المجموع حسب طبيعة الضريبة			طبيعة الضريبة المعاينة			السنة المالية
العقوبات	الحقوق البسيطة	الضريبة	العقوبات	الحقوق البسيطة	الضريبة	
105.208	420.830	ض.د.إ	20.929	83.715	ض.د.إ	2009/2008
			50.154	200.615	ض.د.إ	2010/2009
			34.125	136.500	ض.د.إ	2011/2010
			105.208	420.830	المجموع الفرعي	
0	0	ر.ق.م	0	0	ر.ق.م	2008
			0	0	ر.ق.م	2009
			0	0	ر.ق.م	2010
			0	0	ر.ق.م	2011
			0	0	المجموع الفرعي	
251.485	1.005.940	ر.ن.م	51.747	206.988	ر.ن.م	2008
			36.050	144.201	ر.ن.م	2009
			86.079	344.315	ر.ن.م	2010
			77.609	310.436	ر.ن.م	2011
			251.485	1.005.940	المجموع الفرعي	
0	0	ض.د.إ/أ.م	0	0	ض.د.إ/أ.م	2008
			0	0	ض.د.إ/أ.م	2009
			0	0	ض.د.إ/أ.م	2010
			0	0	ض.د.إ/أ.م	2011
			0	0	المجموع الفرعي	
356.693	1.426.770		356.693	1.426.770	المجموع العام	
	1.783.463			1.783.463	مجموع الحقوق والغرامات	

المصدر: مديرية الضرائب لولاية قلمة، المديرية الفرعية للتحصيل، مكتب مراقبة التحصيل، سنة 2014.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج.

بعد ما عرضناه في السابق عن طبيعة نشاط المكلف وكل ما يخصه من معلومات متحصل عليها من ملفه الجبائي نقوم بتحليل وتفسير النتائج.

المطلب الأول: مساهمة أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية.

من خلال دراسة حالة المكلف بالضريبة س.س والتي كما ذكرنا أنها عبارة عن نشاط صناعي (مقاولة أشغال البناء) التي أسندت إلى العون المدقق م.م برتبة مفتش رئيسي، استنتجنا أن هذا الأخير قام بمهمته على أكمل وجه وذلك من خلال:

- إتباعه مختلف الإجراءات المنصوص عليها في دليل المدقق، الذي استعان به خلال رحلته الرقابية، والتزم بكافة ما ورد فيه ولم يخالفه ونفذ أدق التفاصيل فيه رغبة منه في ضمان نجاح مهمته.
- إرساله للمكلف إشعار بالتدقيق في محاسبته مع إعلامه بالمدة القانونية البالغة 10 أيام لتحضير كافة الوثائق والمعلومات المحاسبية اللازمة.
- إرسال التبليغ الأولي بالنتائج للمكلف والمتضمن مختلف الملاحظات والتعليقات مع منحه المهلة المنصوص عليها قانونا ليدرر محتوى التبليغ والرد قبل نهاية المهلة الممنوحة له.
- مطالبته للضرائب التكميلية من المكلف وهذا حسب ما تضمنه وجه التبليغ الأولي (الورقة الأولى).
- قيامه بإعادة النظر فيما طلب المكلف النظر فيه وهذا من خلال رده قبل نهاية الآجال الممنوحة له، والذي دعم الرد بالشهادة المسلمة له من ديوان الترقية والتسيير العقاري¹.
- إرساله التبليغ النهائي للمكلف س.س² الذي يتضمن الأسس المعتمدة نهائيا فيما يخص مختلف الضرائب المدقق فيها، والضريبة المستحق دفعها للإدارة الجبائية.
- إعداده التقرير النهائي لعملية التدقيق الذي وضعت نسخة منه في الملف الجبائي للمكلف، وأرجع الملف للمفتشية التي سحب منها، وهذا التقرير يمكن من خلاله لمختلف المصالح المختصة أن تباشر مهامها خاصة مصالح التحصيل والمنازعات.
- قيامه بالتأكد من هوية المكلف والنشاط الممارس من طرفه كما ذكرنا مسبقا في التعريف بنشاط المكلف وتاريخ بداية نشاطه... الخ.

¹ أنظر الجدول 01 في الملحق رقم 15، ص 01.

² أنظر الملحق رقم 15.

- الحق الذي منحه القانون للمدقق والذي يسمح له بالاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات المحاسبية يعتبر بمثابة امتياز يساهم في الكشف عن مختلف الإغفالات والتلاعبات التي يقوم بها المكلف للتملص من دفع الضريبة.

اعتمد المدقق خلال المهمة المسندة إليه على مختلف القوانين المنصوص عليها من قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب والرسوم... الخ وذلك من خلال معرفة مختلف النسب المئوية المطبقة لحساب الضرائب، الرسم على القيمة المضافة والعمل على استرجاع الرسوم من المشتريات، والتي كما ورد في التبليغ الأولي بلغت قيمتها الإجمالية المستدركة 321.034,67 دج.

- كما اعتمد على القانون التجاري ومختلف نصوصه (المواد من 09 إلى 12) عند فحص المحاسبة من حيث الشكل للتأكد من مسك المكلف للدفاتر التجارية المنصوص عليها في هذه المواد.

- كما اعتمد على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتحديد المادة 104 منه، وذلك عند حسابه الضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق معدل 20 % وفق الجدول التصاعدي، والمواد 01 و 85 إلى 98 من نفس القانون، وكذا المادة 222 منه لحساب الرسم على النشاط المهني بمعدل 2 %.

المطلب الثاني: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف س.س من الناحية الشكلية في دعم الرقابة الجبائية.

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا مرورا بالإجراءات والخطوات المذكورة سابقا تم قبول محاسبة المكلف بالضريبة س.س من حيث الشكل.

أولا: مساهمة تدقيق الدفاتر المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية.

عند فحص المدقق للدفاتر والوثائق الممسوكة من طرف المكلف أثبت شرعيتها وقانونيتها، وذكر ذلك في التبليغ الأولي والنهائي كالتالي:

- مسك المكلف للدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري.

- التصريجات الجبائية الشهرية مكتتبه بصفة منتظمة.

- التصريجات الجبائية السنوية مكتتبه بصفة منتظمة.

تم نقل الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج للسنوات الأربعة 2008، 2009، 2010، 2011 التي لم يمسه التقادم، والخاضعة للتدقيق في جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة على التوالي، وكانت الوثائق الختامية مقبولة من حيث الشكل باحترامها للشروط العامة المتعارف عليها.

ثانيا: مساهمة تدقيق الوثائق الثبوتية في دعم الرقابة الجبائية:

قام المدقق بفحص المحاسبة من حيث الشكل ولاحظ غياب بعض الوثائق التي تثبت مختلف تعاملات المكلف، حيث لجأ إلى الكشوفات لدى البنك للتأكد من صحة الحسابات.

- قام بمراجعة فواتير المشتريات حيث اكتشف فواتير منها تفتقر لتبرير عملية التسديد للمشتريات والتي بلغت قيمة 100.000 دج.

مما سبق يمكن القول أن فحص الوثائق الثبوتية يساهم في دعم الرقابة الجبائية على كشف الأخطاء والتلاعبات.

المطلب الثالث: مساهمة تدقيق محاسبة المكلف س.س من ناحية المضمون في دعم الرقابة الجبائية.

حسب ما ورد في التبليغ النهائي الوارد إلى المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته عند إجراء اجتماع نهاية التدقيق بتاريخ 2012/10/17 وبحضور المستشار القانوني للمكلف بالضريبة، وبعد تقديم المكلف للتوضيحات والتبريرات المتعلقة بالنقائص والعيوب المذكورة سابقا فقد تم قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل ومن حيث المضمون¹.

بما أن محاسبة المكلف تم قبولها من حيث المضمون فيبقى رقم الأعمال على حاله، ولا يتم إعادة تشكيل القاعدة المنشئة للضريبة.

¹ أنظر الملحق رقم 15.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل والذي ختمنا به بحثنا أين أجرينا الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية قالمة وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمكتب الأبحاث والمراجعات.

قمنا بإعطاء تعريف لمديرية الضرائب محل الدراسة ومختلف المديريات الفرعية التابعة لها، وكذا المرسوم التنفيذي الذي تأسست به.

وبعدها أبحرنا في دراسة العينة التي اخترناها للقيام بدراستها والمتمثلة في نشاط صناعي، حيث عرضنا الخطوات والإجراءات التي يتبعها المدقق للتدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

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

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

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

اختبار الفرضيات

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

- ✓ من خلال ما رأيناه من تقسيمات لأشكال الرقابة الجبائية والاطلاع على الجانب العملي بمديرية الضرائب لولاية قالمة تبين أن التدقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية وبالتالي تتأكد صحة الفرضية الأولى.
- ✓ من خلال قيام العون المدقق بالرقابة والتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية التي صرح بها المكلف س.س. والذي استعان بالتدقيق المحاسبي باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية من خلال فحص وتدقيق محاسبته وبالتالي تتأكد صحة الفرضية الثانية.
- ✓ عند تدقيق محاسبة المكلف س.س. شكلاً وقبولها لمطابقتها الشروط والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها انتقل المدقق للتدقيق في المحاسبة من حيث المضمون والذي من خلاله كشف بعض الإغفالات لعدة مبالغ، وبالتالي نؤكد صحة الفرضية الثالثة بأن التدقيق شكلاً ومضموناً في محاسبة المكلف يساهم في دعم الرقابة الجبائية من خلال كشف التلاعبات والتجاوزات التي يلجأ إليها المكلف للتملص من دفع الضريبة.

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

النتائج المتوصل إليها:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها نستنتج الآتي:

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

الاقتراحات والتوصيات:

بعد هذا التحليل لمتغيرات البحث ارتأينا تقديم التوصيات التالية :

- ✓ العمل على توطيد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ابتداء من الاستقبال الجيد وحسن الإصغاء.
- ✓ ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم.
- ✓ إجراء دورات تدريبية للأعوان من حين لآخر.
- ✓ العمل على استقرار التشريع الجبائي وثباته وتبسيط إجراءاته وذلك بتسهيل عملية التصريح عن طريق إشراك الإدارات المحلية القريبة من المواطن خاصة في المناطق النائية وتدارك الثغرات الموجودة التي تعطي فرص للتهرب والغش الضريبيين وبالتالي زيادة مردوديته.

- ✓ تقديم تحفيزات لأصحاب الأنشطة غير الشرعية حتى يتم إحصاءهم و بالتالي انتظامهم لدى الإدارة الجبائية من جهة، وكذا عمال الإدارة الجبائية بتخصيص مكافآت سنوية لهم من مبالغ التحصيلات لزيادة مردوديتهم ونزاهتهم و بالتالي رفع كفاءتهم وأدائهم .
- ✓ يجب المساواة بين القطاعات الاقتصادية في ما يخص الامتيازات الضريبية و تقديم الإعانات الحكومية لأن التمييز بينها قد يمس بالقدرة التنافسية لبعض المكلفين ويكون بمثابة الحافز لهم على التهرب الجبائي لتعويض النقص في مداخيلهم من الجباية .
- ✓ ضرورة تحديد معايير واضحة شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها.
- ✓ تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية من خلال منحهم امتيازات ضريبة مثلاً.
- ✓ بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية و المكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين، واعتبار أن الرقابة الجبائية التي يخضع لها أي مكلف بالضريبة هي بمثابة التاج أو الوسام أو الشهادة لإثبات مدى جودة التدقيق المحاسبي و يصبح عوض التشاؤم من الرقابة الجبائية يتفاءل بها وهذا اعتباراً للتوصيات الأخرى.

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد جامع، المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975.
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث ط2، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
3. الأرقم عبد الحفيظ وبن فليس أحمد، مراقبة و مراجعة الحسابات، منشورات جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2001.
- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة مجهولة.
4. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، ج1، دار الثقافة، عمان، 2009.
5. حسين القاضي، سوسن حليوني، مبادئ المحاسبة، دار زهران، عمان الأردن، 1997.
6. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، 2008.
7. حسين القاضي، مراجعة الحسابات، ط2، منشورات الجامعة، دمشق 1993/1994.
8. حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000.
9. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء 02، دار الفكر، الإسكندرية، ط01، 2000.
10. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004.
11. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
12. حنان رضوان حلوة، مدخل إلى النظرية المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2009.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 1980.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02، 2004.
16. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
17. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، دار هومة للنشر، الجزء 01، ط 02، الجزائر، 2006.
18. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، 2009.

19. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات -نظم- قضايا معاصرة)، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2007.
20. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، الطبعة 03، بيروت، لبنان، 1985.
21. شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 03، الجزائر، 1997.
22. صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
23. صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع، المدارس، الدار البيضاء، المغرب، 1987.
24. طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار البازوري، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2009.
25. عاشور كنوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ ، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
26. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1988.
27. عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1985.
28. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
29. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة-الأسس العلمية والعملية- ، الدار الجامعية،الإسكندرية،2004.
30. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، بدون سنة نشر.
31. عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر، الأردن، الطبعة 01، 2003.
32. عواضة أحسن-عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الموازنة و الضرائب، دار الخلود للصحافة، الجزائر، 1995.
33. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.
34. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-دار المسيرة، عمان، الأردن، ط2، 2009.
35. فتحي رزاق السوافيري، الاتجاهات الحديثة، في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002.

36. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
37. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
38. محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
39. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2000.
40. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
41. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضريبة، دار هومة، الجزائر، 2003.
42. محمد عباس الحجازي، الأصول العلمية للمراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة 1981.
43. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط01، الأردن، 2009.
44. محمد قاسم القزوين ومهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993.
45. محمد يوسف خير، دراسات في مستجدات المراجعة، دار الفكر العربي، مصر، 1983.
46. منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
47. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، 1994.
48. ميلود تومي، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، دار القدس للطباعة، بسكرة-الجزائر، 2006.
49. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة 01، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
50. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، الجزء الأول، بن عكنون، الجزائر، 2002.
51. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق لنشر والتوزيع، عمان، 2000.
52. يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000.
53. يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1983.

المذكرات:

1. سهام كردودي، المعلومات الحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، 2009.
2. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012.
3. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2011.
4. عزيز حداد ، رياض دحدوح ، آليات تحصيل الضريبة في ظل الإصلاحات الجبائية الجديدة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، الجزائر، الدفعة 2004-2005.
5. طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999 ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2001.
6. لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.
7. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، دفعة 2011.
8. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية-بالتطبيق على حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه، 2004.
9. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص مالية و نقود، جامعة الجزائر، 2004.
10. وسيلة الطالب، الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية و بنوك، جامعة البليدة، 2004 .
11. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
12. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، 2002.

المقالات:

1. عبد الغني قدي، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دجلب، البليدة، 20-21 ماي 2002.
2. كمال رزيق و بوعلام رحون، مقال بعنوان تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة، بدون تاريخ

3. كمال رزيق، مقال منشور بعنوان إصلاح النظام الجبائي، جامعة البليدة، بدون تاريخ.

الملتقيات:

1. عبد الله الحتسي، مداخلة بعنوان دعم نظم المعلومات بالتكامل و التنسيق و أهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية حالة المديرية العامة للضرائب، الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة أيام 14-15 أبريل 2009.
2. قليلة نسيم، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي، السياسات الاقتصادية في الجزائر واقع وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تلمسان، 29-2004/12/30.

القوانين:

1. قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 مكرر، القانون رقم 09-2009، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010. قليلة نسيم، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي، السياسات الاقتصادية في الجزائر واقع و آفاق، كلية العلوم.

المواد:

2. المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1992.
3. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2004.
4. المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 228/98 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق 13 يوليو 1998.
5. المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2008.
6. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2014.
7. المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/31.
8. المادة 32 من المرسوم التنفيذي 06-27 المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية، 2006، العدد 59.
9. المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، منشورات الساحل، سنة 2009.
10. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.
11. المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها لوزارة المالية المؤرخ في 1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 1998/10/25.

12. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مديرية البحث و المراجعات، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2008.
13. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2000.
14. التعليم رقم 134 المؤرخة في 15 فيفري 2000.

المراجع باللغة الاجنبية:

Les ouvrages :

1. A .Margairaz .La fraude fiscal et ces Succédanés, comment en échappe à l'impôt.
2. Bruno Taddel, La Fraude Fiscale, Paris, 1974.
3. Claude Laurent, Contrôle Fiscale, La Vérification Personnelle, Bayeusaine, France, 1995.
4. Daniel Richer, Les Procédures Fiscales, PUF, France, 1990.
5. Depud et J. Garelick, Fiscalité Algérienne, SNED, Alger, 1972.
6. Elisabeth. Virol, Alain, Senanedsch : ficalité manuelle pratique, 8eme édition, édition Eyrolles, Paris 1998.
7. Emmanuel Disel, Jacques, saraf, droit fiscal, edition dunord, Paris, 2002.
8. Jacques Duhem et Michel Jammes, Audit & gestion fiscal de l'entreprise, édition E.F.E, paris, 1996.
9. J.c.Martinez, La Fraude Fiscale, PUF, France, 1984.
10. Jean lucmathieu, la politique fiscal, paris, 1999.
11. Jean Piere Casimir, Les Signes extérieur de revenu, Librairie de Université, Paris, 1979.
12. J.P.Casimir, Contrôle Fiscale, droit garantie et procédure, 7^{ème} édition, Paris, 2000.
13. Lucien Mehl, Sciences et Techniques fiscales, PUF, Paris, 1984.
14. Marc Leray, Le contrôle Fiscale, Edition l'hurmatan, Paris, 1993
15. Mémento .Pratique, fiscal 2000 , édition Francis Lefebvre , Paris, 2000.
16. P. Colin, G Gervaise, M. Rossoti, les bases de la fiscalité, édition Vuibert, Paris, 1995.
17. P-Payraveau et H.descottes, Comptabilité et fiscalité, Édition Dalloz, paris.
18. Saïd Ben Aissa, Fiscalité et Parafiscalité Algérienne, Entreprise National du livre, 1989.
19. Thierry Lambert, Vérification Fiscale Personnelle, Paris, 1984.
Thierry Lamorlette, Fiscalité Française, édition Economica, Paris, 1989.

Les codes :

1. Article 20-1 code des procédures fiscales, Direction Générale des Impôts, édition 2008.
2. Code de procédures fiscales, Nouvelle édition Corrigée et Améliorée 2008-2009, Berti édition, Alger 2008, art 34.
3. Code des Impôts, Alger : Berti Editions, 2éme Edition, 2003, article 195-196.

Les guides :

1. Guide de vérification de comptabilité, Direction Générales des IMPOTS, édition 2001 .
2. Guide du Contrôle sur Pièce, DGI, Direction des Recherche et Vérification, Edition 2004
3. Guide de vérificateur , Direction Générale des Impôts, Alger, 2001.
4. Guide de Vitricateur, Direction Générale Des Impôts(D.G.I), Alger, 1994

Les bulletins :

1. Journal officiel N° 79:N° 01-21 du 07 chaoual 1422correspondant à la 22/12/2001 portant loi de finances pour 2002, article 06.
2. La lettre de la DGI, direction générale des impôts, numéro 30, 2008.
3. Bulletin des services fiscaux, DGI, numéro 19, Alger print, 2000.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction d.....
.....

Série O n°5

**Avis de vérification Approfondie de la situation
Fiscale d'ensemble**

Référence :.....

Lettre avec
A.R
N°.....

M

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le20.....

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 que vous avez perçus durant la période du.....au.....

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.

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

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation deà compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

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

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleux, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (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.

Veuillez agréer, M , l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

Dispositions fiscales :

Article 21-3 du code des Procédures Fiscales : Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du code des procédures fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieur à un (1) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Toutefois, la durée du contrôle prévue à l'alinéa précédent n'est pas applicable dans le cas de manœuvres fraudueuses dûment établies, ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 du présent code.

Important !

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

.....Tél. n°.....

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

تاريخ الإستلام

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

ولاية :

تصريح بالوجود

يكتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

- (1) } - الضريبة على أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي

بلدية :

سلسلة G. رقم 8 2003 المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :

اسم الشهرة التجاري : الهاتف : ج.ج. البريدي أو البنكي :

عنوان المقر الإجتماعي : رقم السجل التجاري :

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :

صفة المصرح : مالك - مستأجر - مسير حر - مسير أجير (1) :

تاريخ بدء النشاط :

الشكل القانوني للشركة
(اشطب العلامات غير الملائمة)

- مؤسسة فردية
- شركة فعلية
- شركة التضامن
- شركة مدنية مهنية
- جمعية بالمشاركة
- شركة ذات مسؤولية محدودة
- شركة المساهمة

- شركة تعاونية
- مؤسسة عمومية (شركة)
- مؤسسة عمومية
- شركة ذات الإقتصاد المختلط
- وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية)
- أخرى :

شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني :

طبيعة النشاط الرئيسي :

نشاطات ثانوية أخرى :

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :

.....

.....

.....

مكان مسك المحاسبة :

إسم وعنوان المحاسب :

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلامه على التزاماته الجبائية.

ب في
الإمضاء

هذا التصريح يتبغي إيداعه في ظرف الـ 15
يوما الموالية لبدء النشاط لدى مفتشية
الضرائب المباشرة المؤهلة.

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

ختم المصلحة

رقم التعريف الجبائي : _____

رقم المادة : _____

رقم السجل التجاري : _____

رمز النشاط : _____

التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
الضريبة على الدخل الإجمالي
(فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي)
الرسم على النشاط المهني

سنة فرض الضريبة :

نتيجة السنة :

التصريح المتعلق بالسنة المختصة في :

لمدة من :

المصلحة
 التي تم بها إيداع التصريح
 (الرقم والتاريخ)

التعريف بالمؤسسة :

- 1) تعيين المؤسسة (إسم ولقب المصرح) :
- 2) تاريخ ومكان الإزدياد :
- 3) طبيعة النشاطات الممارسة (مع توضيح النشاط الرئيسي) :
- 4) عنوان مقر المؤسسة أو مكان المؤسسة الرئيسية :
- إلى 01 جانفي 20.....
- الهاتف : الفاكس : العنوان الإلكتروني :
- إلى 01 جانفي 20..... (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) (*)
- الهاتف : الفاكس : العنوان الإلكتروني :

عنوان إقامة المصرح أو الشركاء لشركه الأشخاص ورقم التعريف الجبائي لكل منهم :

الإسم واللقب	حصة الأرباح	العنوان	رقم التعريف الجبائي
.....
.....
.....

إسم وعنوان المحاسب الذي إستخدمت المؤسسة خدماته
 (تبيين إذا كان هذا أو هؤلاء التقنيون من مستخدمي المؤسسة)

.....

.....

رقم التعريف الجبائي : _____
 (مكتب محاسب مستقل)

(*) في حالة تغيير العنوان خلال السنة، تذكير أيضا العنوان القديم.

عمود مخصص للمصلحة	السنة المالية من : إلى :	
	1 - النتيجة الجبائية : (أ) - الربح الإجمالي (ب) - العجز	
2 - معلومات متعلقة بالرسم على النشاط المهني: العمليات التي تخص المؤسسة أو الوحدة، موضوع هذا التصريح.		
	المبلغ الخام لرقم الأعمال	طبيعة العمليات
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 30% : - مبلغ عمليات البيع بالجملة، - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة لمنتجات يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة .
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 50% : - مبلغ عمليات البيع بالجملة لمنتجات يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للدواء، بشرط أن : 1. أن تكون مصنفة كمادة استراتيجية كما حددها المرسوم التنفيذي رقم 31-96، المؤرخ في 15 جانفي 1996، 2. وأن يكون هامش الربح عند التجزئة مابين 10 و 30%
		العمليات التي تستفيد من الحق في تخفيض معدله 75% : - مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال .
		عمليات أخرى تستفيد من الحق في التخفيض
		عمليات لا تستفيد من الحق في التخفيض
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع للضريبة (1)
		مبلغ عمليات بيع الخبز وكذا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة لدقيق التخبيز والسميد
		منتجات وخدمات موجهة للتصدير
		غيرها :
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى من الضريبة (2)
		المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال (1) + (2)

المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
العمليات الخاضعة للضريبة

المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
العمليات المعفاة

في
الإمضاء

6. IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS

6. استثمارات وإهلاكات

Nature des immobilisations	Date d'acquisition	Prix d'acquisition	Taux d'amortissement	Montant des amortissements (*)		
				antérieurs	de l'année	Valeur nette
			Total (1)			
Réintégration à opérer (à préciser)			Total (2)			
Amortissements admis en déduction			T (1) - T (2)			

(*) La base d'amortissement des immobilisations ouvrant droit à déduction de TVA est :

- En HT pour les activités soumises à la TVA
- En TTC pour les activités non soumises à la TVA

N.B :

En cas de cession d'élément (s) d'actifs, il y a lieu de joindre, sur papier libre, un état indiquant toutes les informations y afférentes.

3. DETAIL DES CONSOMMATIONS
(variations des stocks)

3. تفصيل الإستهلاكات
(التغيرات في المخزون)

السنة المالية : 20 20

NATURE DES PRODUITS	STOCKS	ACHATS de l'exercice	STOCKS	CONSOMMATIONS de l'exercice (1 + 2 - 3)
	Au 1er janvier 20		au 31 décembre 20	
	1	2	3	
Marchandises				
Matières premières				
Matières consommables				
TOTAL				
TOTAL GENERAL				

4. FLUCTUATION DE LA PRODUCTION STOCKEE

3. التغيرات في الإنتاج المخزن

SOLDE DÉBITEUR au début de l'exercice	DEBITS	CREDITS	SOLDE à la fin de l'exercice	
			Débit	Crédit

5. TABLEAU DES PROVISIONS

3. جدول المؤونات

السنة المالية :

RUBRIQUES	MONTANT des provisions au début de l'exercice	SOMMES employées	SOMMES non employées à réintégrer au résultat fiscal	DOTATIONS aux provisions de l'exercice
Provision pour charges				
Provision pour dépréciation des stocks				
Provision pour clients douteux				
Autres Provisions				
Total				

2. RENSEIGNEMENTS RELATIFS A LA DETERMINATION DU RÉSULTAT:

2. معلومات متعلقة بتحديد النتيجة :

المدة من : إلى au du

RUBRIQUES	MONTANTS (En dinars)
- Chiffre d'Affaires sur ventes ou prestations de services	
- Autres produits (ou recettes)	
Total des recettes (a)	
- Marchandises, matières et fournitures consommées	
- Chargés déductibles :	
* Frais généraux	
* Autres charges	
Total des dépenses (b)	
Résultat comptable de l'exercice (a) - (b) = (c)	
A déduire :	
- Report déficitaire	
- Autres déductions	
Total à déduire (d)	
A réintégrer :	
- Amortissement non déductibles	
- Provisions non déductibles	
- Autres charges non déductibles	
- Autres	
Total à réintégrer (e)	
RESULTAT FISCAL DE L'EXERCICE (c + e - d)	

IMPORTANT!

- Arrondir au dinar le plus voisin : Toute somme inférieure à 50 centimes est à négliger et toutes somme égale ou supérieure à 50 centimes est comptée pour un dinar.

- Les contribuables soumis au régime simplifié doivent tenir et présenter à toute réquisition de l'Inspecteur des Impôts :

1) Un livre de recettes et de dépenses coté et paraphé par l'Inspecteur des Impôts.

2) un livre d'inventaire.

NB : Votre Attention est attirée sur le fait que les charges suivantes ne sont pas déductibles :

- Charges personnelles (loyers, eau, électricité, téléphone, etc... des locaux non utilisés pour les besoins de l'exploitation).

S'il s'agit d'une déclaration faite à la suite de cession d'entreprise ou de cessation d'activité, indiquez ci-dessous, en produisant à l'appui toutes justifications utiles :

{ Nom, prénoms du Cessionnaire

 Montant net des plus-values provenant de la cession d'éléments de
 La cession des stocks

Exercice du au
السنة المالية من : إلى :

1. BILAN FISCAL ABREGE - Année 20

1. الميزانية الجبائية المختصرة - لسنة 20.....

Désignation de l'entreprise :

Activité :

Adresse :

Numéro d'Identification Fiscale - رقم التعريف الجبائي

.....

Numéro d'article d'imposition - رقم مادة الإخضاع للضريبة

.....

(En dinars)

	ACTIF			PASSIF	
	Montants bruts	Amortissements / provisions	Montants nets		Montants
Immobilisations incorporelles.				Capital.	
Immobilisations corporelles.					
Autres Immobilisations					
Stocks.				Provisions pour pertes et charges.	
Créances d'exploitation.				Emprunts.	
Autres Créances.				Dettes d'exploitation.	
Disponibilité.				Autres dettes.	
Total actif				Total passif	
Résultat (perte de l'exercice)				Résultat (bénéfice de l'exercice)	
TOTAL GENERALE DE L'ACTIF				TOTAL GENERALE DU PASSIF	

EXERCICE DU AU		Colonne réservée au service
A - RESULTAT FISCAL :		
a) BENEFACTE GLOBAL : .....		| |
B) DEFICIT : .....		| |
B - RENSEIGNEMENTS RELATIFS A LA TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE : Opérations concernant l'entreprise, l'établissement, l'exploitation ou l'unité objet de la présente déclaration.		
NATURE DES OPERATIONS		Montant brut du chiffre d'affaires
OPERATIONS IMPOSABLES (Article 219 du code des impôts directs et taxes assimilées)	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 30% : - le montant de vente en gros. - le montant des opérations de vente au détail portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte 50% de droits indirects	.....
	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 50% : - le montant des opérations de vente en gros portant sur les produits dont le prix de vente au détail comporte plus de 50% de droits indirects ; - le montant des opérations de ventes au détail portant sur le médicament, à la double condition : 1. d'être classé bien stratégique tel que défini par le décret exécutif n° 96-31 du 15 janvier 1996, 2. et que, la marge de vente au détail soit située entre 10 et 30%	.....
	Opérations bénéficiant d'une réfaction de 75% : - le montant des opérations de vente au détail de l'essence super , normale et le gas - oil.	.....
	Autres opérations bénéficiant de réfaction.	.....
	Opérations ne bénéficiant pas de la réfaction.	.....
	Montant total du chiffre d'affaire imposable (1)	.....
OPERATIONS EXONEREES (Article 220 du CIDTA)	Opération de vente qui portent sur le pain ainsi que le montant des opérations de vente au détail portant sur les farines panifiables et les semoules.	.....
	Biens et services à l'exportation	.....
	Autres : .....	.....
	Montant total du chiffres d'affaire exonéré (2)	.....
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES (1) + (2)		.....

Impôts sur le Revenu Global / Bénéfices Industriels et Commerciaux			
BORDEREAU AVIS DE VERSEMENT			
Exercice 20 / 20			
Résultat déclaré	Résultat imposable	Taux de 10 %	Montant de la taxation provisoire
.....
IRG à payer			.....
A, le		A, le	
Cachet et signature du Releveur,		Cachet et signature du contribuable,	

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
 Direction Générale des Impôts
 Direction d.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence :.....

Lettre avec
 A.R
 N°.....

M

N.I.S : |.....|

Le20.....

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

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

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

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

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

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

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

Série O n° 4 ENAG - U.L.C - Algérie (2007)

Dispositions fiscales :

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

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

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

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

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

Article 20-5 du C. P. Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à quatre (04) mois en ce qui concerne :

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

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser un an.

Important !

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

..... Tél. n°.....

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

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

رقم التعريف الجبائي :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

رقم المادة :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب لـ

رمز مفتشية :

محضر معاينة

(1)

المواد 152 و 224-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002.

في اليوم من عام و على الساعة
 (2) نحن الممضين أسفله (3) :

الحالفين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) :

الممثل من طرف (5) :

للقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي :

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقبول هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد :
 لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض - (6) و صرح بمايلي :

و يطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء الأعوان،

إمضاء المعني،

- (1) موضوع المعاينة المادية ؛
 (2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة؛
 (3) اسم ولقب و تبة العون ؛
 (4) الإسم و اللقب أو العتوان الاجتماعي و عنوان المكلف بالضريبة ؛
 (5) اسم و لقب و صفة الممثل ؛
 (6) أنشط العبارة غير الملائمة

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA

DE

INSPECTION DES IMPOTS

DE

CODE INSPECTION.....

Numéro d'Identification Fiscale (NIF) :

[Grid for NIF number]

N° d'Article :

[Grid for Article number]

PROCES VERBAL DE CONSTAT

DE (1)

Articles 152, 224 - 3 et 304 du CIDTA.

Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002.

L'an.....

et le à (2)

nous soussignés (3).....

dûment assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4).....

Représenté (5).....

A l'effet de procéder au constat susvisé.

Nous avons relevé ce qui suit

A l'issue de notre intervention, nous avons clôturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et

avons invité M à signer avec nous, lequel a accepté - refusé - (6)

et a déclaré ce qui suit

A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents,

Signature de l'intéressé,

(1) L'objet du constat matériel;
(2) L'année, le jour, le mois et l'heure en toutes lettres;
(3) Nom, prénom et grade de l'agent;
(4) Nom, prénom ou raison sociale et adresse du contribuable;
(5) Nom, prénom et qualité du représentant;
(6) Barrer la mention inutile.

وزارة المالية
مديرية الضرائب
قائمة
المديرية الفرعية
للرقابة الجبائية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

'RELEVÉ DE COMPTABILITE
CONCERNANT

ACTIVITE

ADRESSE

	DU	DU	DU	DU	
	01/01/2009	01/01/2010	01/01/2011	01/01/2012	OBSERVATIONS
DESIGNATION DES COMPTES	AU	AU	AU	AU	
	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	
MARGE BRUTE	Vente de marchandises				
	CREDIT	Marchandises consommées			
	DEBIT	Bénéfice Brut (crédit - débit)			
		(1) bénéfice brut x100			
		Pourcentage Brut = ventes			
VALEUR AJOUTEE	CREDIT	Production Vendue			
		Production stockée			
		Prod de l'entreprise pour elle-même			
		Prestations fournies			
		subvention d'exploitation			
		Transfert de change de production			
		TOTAL DU CREDIT.			
	DEBIT	Matières et fournitures consommées			
		Services			
		TOTAL DU DEBIT.....			
	Bénéfice Brut (crédit - débit).....				
	(2) V.A X 100				
	pourcentage = production vendue				
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT	Bénéfice brut total (1) + (2)			
		Produits Divers			
		Transfert de charges d'exploitation			
		TOTAL DU CREDIT			
	DEBIT	Frais du personnel			
		Impôts et taxes			
		Frais divers			
		Amortissements			
		Provisions			
		TOTAL DU DEBIT			
RESULTAT DE L'EXERCICE	CREDIT	Solde du resultat d'exploitation			
		Autres Produits			
		TOTAL DU CREDIT			
	DEBIT	Solde du resultat d'exploitation			
		Autres Charges			
		TOTAL DU DEBIT			
		BENEFICE NET (credit - debit).....			
		BENEFICE NET*100			
		POURCENTAGE NET = -----			
		CA			

BILAN FISCAL
DESIGNATION

BILANS

A C T I F	2008	2009	2010	2011	2012	Observations
Frais Préliminaires						
Fonds de Cce autres Valeurs Incorp						
Terrains						
Batiments						
AMORTISSEMENTS						
Installations Complexes						
Materiel et Outillage						
AMORTISSEMENTS						
Materiel de Transport						
AMORTISSEMENTS						
Emballages Recuperables						
Autres Equip de Prod et d'exploitation						
AMORTISSEMENTS						
Equipements sociaux						
Investissements en Cours						
Stocks						
Creances d'Investissement						
Creances de stocks (consignatio						
Creances sur Associes et soc appar						
Clients						
Autres Avances d'Exploitation						
Disponibilités						
Comptes debiteurs du Passif impots et assimilés						
Resultat						
TOTAUX.....	0	0	0	0	0	

P A S S I F	2009	2010	2011	2012	2013	Observations
Fonds Social						
Reserves Legales						
Reserves obligatoires						
Autres reserves						
Plus-Value de Cession à réinvestir						
Benefices à réinvestir						
Plus-Value de Réévaluation						
Resultat en Instance d'Affectation						
Provisions pour Pertes et charges						
Emprunts Bancaires						
Autres Emprunts						
Cmptes Courants des Associes						
Fournisseurs						
Impots et taxes D'exploitation						
Avances Bancaires						
Autres Dettes d'Exploitation						
Comptes Creditteurs de l'Actif						
Resultat						
TOTAUX.....	0	0	0	0	0	

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O - N° 15 (2003)

(ex Série A Mod. N° 1532 Tête)

Ministère des Finances

NUMERO D'IDENTIFICATION STATISTIQUE

Direction Générale des Impôts

Statistical identification number grid

Direction des Impôts de la

CODE TERRITOIRE

Wilaya de

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

Article number grid

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° / 200

Entreprise Vérifiée :

Brigade de Vérification N°

Activité :

Agents Vérificateurs :

Adresse :

Agent verification grid

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

— Forme juridique

— Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle

— Désignation de l'exploitant - du gérant - du directeur général

— Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire -

Associé Minoritaire -

Non Associé -

— Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales

— Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

Bâtiment de Vérification N°	Entreprise Vérifiée :
Agents Vérificateurs :	Activité :
	Adresse :

B/ PROCEDURE DE VERIFICATION

(Pièces à joindre)

Série O - N° 15
(2003)

Pièce n° 1/Avis de Vérification :

- Adresse le : n° A/R
- Remis le : Accusé réception

Pièce n° 2/Avis de Notification :

- Adresse le : n° A/R
- Accusé réception reçu le :
- Remis le : contre accusé réception

Pièce n° 3/Réponse de l'Entreprise vérifiée :

- Reçue le : dans les délais
- Absence de Réponse - reçue hors délais

Pièce n° 4/Notification de la position définitive de l'Administration :

- Adresse le : n° A/R
- Accusé réception reçu le :
- Remis le : contre accusé réception

Pièce n° 4/1 - 4/2 Avis de notification aux associés :

- Adresse le : n° A/R
- n° A/R
- n° A/R
- n° A/R
- Accusé réception reçu le :

Pièce n° 5 - Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :

- Reçue le :

Pièce n° 6 - Nouvelle notification de la position de l'Administration :

- Adressée le :

Pièce n° 7 - Tableau comparatif des Bilans - relevé de comptabilité

Pièce n° 8 - Copie de l'avertissement "activité"

Pièce n° 9 - Copie de l'avertissement "revenus"

C/ CLOTURE DE LA VERIFICATION :

1° / Observations sur les résultats de la vérification :

— Du Chef de Brigade

— de la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Conclusion de la vérification :

— Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée :

— Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués
(existence ou non de manœuvres frauduleuses - infractions répétées)

— Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc...)

2° / Renseignements relatifs au dossier fiscal

— Position fiscale :

Impôts directs :

- T.C.A.

— Gestion du dossier fiscal

- Dépôt des déclarations et des bordereaux - avis de versement
(Tardif - défaillances - régulier)

— Régularisations fiscales (impôts directs - T.C.A.)

— Vérifications de comptabilité

- Périodes vérifiées

— Recherches extérieures dans le cadre de la présente vérification

- Nombre de demandes

- Nombre de recoupements reçus

- Observations éventuelles

— **Autres observations**

— Désignation précise de l'activité (s) exercée (s)

— Adresse des Etablissements de productions, de commercialisation, des entrepôts

— Liens avec d'autres entreprises (Nature des liens, adresse de ces entreprises)

— Importance des Moyens d'exploitation

- Effectifs employés :

- Equipements d'exploitation :

— Assistance juridique, Comptable ou fiscale (Conseil juridique, fiscal, comptable, etc..).

D/ CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE
(DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS)

1° / Date du contrôle du rapport de vérification

2° / Date de l'envoi à l'Administration Centrale de la fiche de synthèse

3° / Observations de la Direction Régionale des Impôts

**RAPPORT
DE
VERIFICATION DE COMPTABILITE**

4° / Réponse de la Direction des Impôts de Wilaya

5° / Décision proposée par la D.R.I.

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
 Direction Générale des Impôts
 Direction d.....
 C.D.I.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence : X.X.

Lettre avec
 A.R
 N°.....

M

N.I.S : |.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.|.

Le .XX/XX/2012..

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 ..XX/..XX/2012 à 10 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2008, 2009, 2010, 2011 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignés : TVA, TAP, I.R.G., I.R.G./Solisme

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

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

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

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

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

Veillez agréer, M l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs

Série O n° 4 ENAG - U.L.C. - Algérie (2007)

Dispositions fiscales :

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

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

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

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

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

Article 20-5 du C. P. Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à quatre (04) mois en ce qui concerne :

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

Ce délai est porté à six (06) mois pour les entreprises ci-dessus, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas respectivement 5.000.000 DA et 10.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés.

- Dans tous les autres cas, la durée de la vérification sur place ne doit pas dépasser un an.

Important !

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

.....Tél. n°.....

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

PERIODE	CA - TAP				TOTAL Base imposable	MONTANT DES DROITS
	CA - BRUT	CA - Exonéré	CA - avec réfaction	CA - sans réfaction		
Mois Trimestre						
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
TOTAUX						
Régularisation						

- Ligne 1 : Élément d'après les déclarations G 50 et 50 A.

- Ligne 2 : Élément résultant du contrôle formel (erreur dans le calcul des droits et dans l'application des taux).

- Régularisation différence avec la déclaration annuelle des salaires.

Période	Retenue à la source IRG (R.S)		Timbre sur état		Autres	
	Revenu imposable	Montant à payer	CA imposable	Montant à payer	Base imposable	Montant à payer
Mois Trimestre						
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
TOTAUX						
Régularisation						

RELEVÉ DE COMPTABILITE
CONCERNANT
ش. الفردية س.س
W GUELMAACTIVITE
ETB

	DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
		01/01/08	01/01/09	01/01/10	01/01/11	
		AU	AU	AU	AU	
		31/12/08	31/12/09	31/12/10	31/12/11	
MARGE BRUTE	CREDIT					
	Vente de marchandises					
	DEBIT					
	Marchandises consommées					
	Bénéfice Brut (crédit-débit)	0	0	0	0	
	(1)					
	bénéfice brut x100	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	
	Pourcentage Brut =					
	ventes					
VALEUR AJOUTEE	CREDIT	10 349 406	7 038 280	17 215 826	15 521 792	
	Production Vendue					
	Production stockée	0	0	0	0	
	Production de l'entreprise pour elle-même	0	0	0	0	
	Prestations fournies	0	0	0	0	
	transfert de charge de production	0	0	0	0	
	Fluctuation de production stockée	0	0	0	0	
	TOTAL DU CREDIT.	10 349 406	7 038 280	17 215 826	15 521 792	
	DEBIT	9 656 315	4 944 752	13 543 154	13 575 258	
	Matières et fournitures consommées					
	Services	0	0	0	1 264 033	
	TOTAL DU DEBIT	9 656 315	4 944 752	13 543 154	14 839 291	
Bénéfice Brut (crédit - débit)	693 091	2 093 528	3 672 672	682 501		
(2)						
V.A X 100						
pourcentage =	7%	30%	21%	4%		
	production vendue					
RESULTAT D'EXPLOITAT.	CREDIT	693 091	2 093 528	3 672 672	682 501	
	Bénéfice brut total (1) + (2)					
	Produits Divers					
	Transfert de charges d'exploitation					
	TOTAL DU CREDIT	693 091	2 093 528	3 672 672	682 501	
	DEBIT	100 145	350 507	375 543	0	
	Frais du personnel	206 988	235 276	352 187	0	
	Impot (TAP)	12 908	0	5 784	0	
	Frais divers	25 248	1 078 242	1 785 899	0	
	Amortissements	0	0	0	0	
Provisions						
TOTAL DU DEBIT	345 289	1 664 025	2 519 413	0		
RESULTAT DE L'EXERCICE	CREDIT	347 802	429 503	1 153 259	682 501	
	Solde du resultat d'exploitation					
	Autres Produits	110 848	0	0	0	
	TOTAL DU CREDIT	458 650	429 503	1 153 259	682 501	
	DEBIT	0	0	0	0	
	Solde du resultat d'exploitation					
	Autres Charges	0	0	0	0	
	TOTAL DU DEBIT	0	0	0	0	
	BENEFICE NET (credit - debit).....	458 650	429 503	1 153 259	682 501	
	BENEFICE NET*100					
POURCENTAGE NET = -----	4,43%	6,10%	6,70%	4,40%		
CA						

VERIFICATEURS

إدارة الضرائب

مديرية الضرائب
لولاية قلمةETAT COMPARATIF DES BILANS
CONCERNANT
ش. الفردية, س.س.
W GUELMA

BILAN

ACTIF	au 31/12/08	au 31/12/09	au 31/12/10	au 31/12/11	Observations
Fais Préliminaires					
Fonds de commerce-autre valeurs inc					
Amortissements					
Terrains					
Batiments					
Amortissements					
Installations Complexes					
Amortissements					
Matériel de Transport	900 000	7 667 103	8 929 495	8 929 495	
Amortissements		1 078 242	3 283 734	3 283 734	
Matériel et outillage	1 262 393	1 262 393			
Amortissements	419 593	419 593			
Emballages Récupérables					
Amortissements					
Autres equip de prod et d'exploit					
Amortissements					
Equipements Sociaux					
Amortissements					
Investissements en cours					
Stocks	459 740		6 485 400		
Créances d'investissements					
créances de stocks					
créances sur Associés et s/Apprent					
Clients					
Autrs avances d'Exploitation	1 577 522	1 911 286	2 689 318	1 362 750	
Disponibilités	1 718 229	1 931 430	1 435 578	1 657 459	
comptes debiteurs passif					
Resultat(Perte de l'exercice)					
TOTAL	5 498 291	11 274 377	16 256 057	8 665 970	

PASSIF	au 31/12/08	au 31/12/09	au 31/12/10	au 31/12/11	Observations
Fonds Social	1 400 000	1 825 189	1 825 189	6 415 819	
Réserve Légale					
Réserve obligatoire					
Autres réserves					
Plus value de cession a Réinvestir					
Bénéfices a Reinvestir(Taux réduit)					
plus value de Réévaluation					
Résultats en Instance d'Affectation	2 549 220	3 007 870	3 437 372		
Provisions pour pertes et charges					
Emprunt Bancaires					
Autres Emprunts					
Comptes Courants des Associés					
Fournisseurs	430 723	5 185 382	8 652 176	1 567 650	
Impots et Taxes D'exploitation dus					
Détention pour compte	659 698	800 464	1 144 780		
Avances Bancaires					
Autres Dettes d' exploitation		25 969	43 281		
comptes Créditeurs de l'Actif					
RESULTAT(bénéfice de l'exercice)	458 650	429 503	1 153 258	682 500	
TOTAL	5 498 291	11 274 377	16 256 057	8 665 970	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في:

إلى السيد : ش . الفردية س .س
مقاوله أشغال البناء
ولاية قالمه

وزارة المالىة
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية قالمه
المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
رقم: XX / م م ج / 2012
وصل استلام رقم : 2012/ XXX X XX

تبليغ بالتقويم
الأولي

سيدي

تبعا للإشعار بالتحقيق رقم 2012/ XX بتاريخ: 2012/XX/XX، وتبعا للإشعار بنتائج
التحقيق رقم 2012/XX بتاريخ 2012/XX/XX .
الشركة كانت موضوع تحقيق في المحاسبة من 2010/06/30 إلى 2010 /12/29 هذا التحقيق
يخص الفترة من 2006/01/01 إلى 2009/12/31 للضرائب التالية:

(1) الرسم على القيمة المضافة ، (2) الرسم على النشاط المهني ، (3) الضريبة على الدخل
الإجمالي ، (4) الضريبة على الدخل - صنف المرتبات والأجور ، 5 وعليه نبلغكم أن الإدارة
تعترم تغيير العناصر التي تدخل في الأسس لحساب بعض الضرائب و الرسوم و مطالبتمكم
بضرائب تكميلية تبعا للأسباب الموضحة في الملحق و لكم مهلة (40) يوما ابتداء من تاريخ
استلامكم هذا التبليغ بالتقويم لإبداء ملاحظتكم أو قبولكم ، و ان غياب الرد خلال هذه المدة
يعني قبول ضمني من طرفكم ، و نلفت انتباهكم أن الحقوق الناتجة عن هذا التصحيح تكون
متبوعة بعقوبات جبائية محددة قانونا و قبل انقضاء أجل الرد (40 يوما) يمكنكم طلب كل
التفسيرات و التوضيحات الشفوية المفيدة حول مضمون هذا التبليغ ، كما يمكنكم الاستعانة
بمستشار من اختياركم لمناقشة هذه التصحيحات و الرد عليها .
هذا التبليغ يحتوي على (11) أوراق ملحقة .
تقبلوا سيدي فائق عبارات التقدير و الإحترام .

رئيس فرقة التحقيق

المحققون

السيد : ش. الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمة

تحقيق رقم XX / 2012
إشعار بالتقويم رقم : 2012/XX/XX بتاريخ :
عدد الصفحات : 11/1

إن التحقيق المحاسبي و الجبائي لنشاطكم التجاري المباشر فيه بتاريخ 2012/XX/XX تبعا للإشعار بالتحقيق رقم: XX / م م ج / 2012 بتاريخ 2012/XX/XX المرسل لكم بالبريد المضمون مع وصل أستلام رقم XXXXXXX مرفق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية سمح بملاحظة ما يلي :
نشاطكم يتمثل في مقاوله أشغال البناء ببلدية وادي الزناتي ولاية قالمة.
ملفكم الجبائي متابع من طرف مركز الضرائب قالمة وفق النظام الربحي الحقيقي بالنسبة للسنوات 2008 و 2010. ووفق النظام المبسط 2009 و 2011 و بدأت ممارسة هذا النشاط ابتداء من : 2000/12/08 حسب السجل التجاري

الوضعية الجبائية:

الالتزامات الجبائية:

الضرائب المباشرة:

الضريبة على الدخل الإجمالي:

إن المداخل الصافية الناتجة من ممارسة نشاط مقاوله أشغال البناء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي طبقا لأحكام المواد: 85 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وفق الجدول التصاعدي وبتطبيق معدل 20% محررة من الضريبة بالنسبة للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 104 من نفس القانون، و عليه فإنكم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي قبل 01 أفريل من كل سنة لمجمل المداخلكم الصافية.

الرسم على النشاط المهني:

يستحق هذا الرسم بصدد رقم الأعمال المحقق من ممارسة نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي أما معدل الرسم فيقدر ب 2% طبقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و مكان فرض الرسم فهو مكان تواجد ورشاتكم طبقا للمواد من 217 إلى 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أما طريقة الدفع فتؤدى وفق الإجراءات المنصوص عليها في المادة 359 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

الضريبة على الدخل الإجمالي صنف (المرتبات و الأجر):

إن المرتبات و الأجر التي تدفع للعمال تخضع للاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل الإجمالي (صنف المرتبات و الأجر)، و لهذا فإنكم مدينون بهذا الاقتطاع لصالح الخزينة العمومية طبقا للمواد: 75 و 128 إلى 130 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الرسم على رقم الأعمال:

الرسم على القيمة المضافة:

أن نشاط مقاوله أشغال البناء يعد من العمليات الخاضعة اجباريا للرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 01 - 1 و 02 - من قانون الرسوم على رقم الأعمال غير أن الرسوم التي أثقلت المشتريات تعد قابلة للحسم طبقا لأحكام المواد من 29 إلى 41 ، أما كيفيات الدفع و التصريح فتكون وفق إجراءات النظام العام المنصوص عليها في المواد من 76 إلى 82 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

مراقبة المحاسبة:

بعد مراجعة الوثائق المحاسبية المقدمة و فحصها تم تسجيل عليها الملاحظات التالية:

من حيث الشكل:

- مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري ..
- التصريحات الجبائية الشهرية مكتتبه بصفة منتظمة .
- التصريحات الجبائية السنوية مكتتبه بصفة منتظمة .

من حيث المضمون:

بعد مراجعة المحاسبة المقدمة و فحصها تم تسجيل الملاحظات التالية:

حسابات الميزانية:

حسابات الأصول :

- ح/ 218 معدات النقل : لم نسجل أي ملاحظة.
- ح 31 مواد و لوازم : لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/ 38 مشتريات: لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/ 470 الزبائن : لم نسجل أي ملاحظة.

السيد : ش. الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمة

تحقيق رقم XX / 2012

إشعار بالتقويم رقم : / 2012 بتاريخ : 2012/XX/XX

عدد الصفحات : 11/2

ح/457 رسوم للإسترداد : تم إسترجاع الرسم لفواتير تعددت 100.000 دج
ح/النقدية : ح/48 : لم نسجل أي ملاحظة.

-حسابات الخصوم:

ح/10 أموال جماعية : الرفع في رأس المال خلال بالسنة لسنوات التحقيق ناتج عن إدراج النتائج .
ح/547 رسوم مستحقة على المبيعات : تم إغفال بعض المبالغ لسنتي 2009 .
ح/543 عدم إستغلال هذا الحساب .

-حسابات التسيير

الأعباء

ح/600 لم نسجل أي ملاحظة.
ح/610 مواد و لوازم مستهلكة:
ح/620 مصاريف النقل: لم نسجل أي ملاحظة .
ح/63 مصاريف المستخدمين : لم نسجل أي ملاحظة .
ح/64 ضرائب و رسوم : لم نسجل أي ملاحظة .
ح/65 مصاريف مالية: لم نسجل أي ملاحظة .
ح/66 مصاريف متنوعة: لم نسجل أي ملاحظة .
ح/682 الإهلاكات: لم نسجل أي ملاحظة.

1) تشكيل رقم الأعمال

أ) الحساب 710 الإنتاج المباع :

تم تشكيل أرقام أعمالكم للسنوات موضوع التحقيق بأخذ مبالغ المشاريع المحققة و تم ذلك بالإعتماد على الوثائق المقدمة و المعلومات المتحصل عليها و بعد مراجعة ذلك تم معاينة مايلي.

سنة 2008

- تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجدول رقم (01)

سنة 2009

إغفال مبلغ 1.775.700.00 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نناء مساكن ريفية ببلدية الحجار.

أنظر الجداول رقم (02)

سنة 2010

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (03)

سنة 2011

إغفال مبلغ 1.526.018.14 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نناء مساكن إجتماعية ببلدية وادي الزناتي.
إغفال مبلغ 1.355.834.15 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نناء مساكن إجتماعية ببلدية وادي الزناتي.
إغفال مبلغ 481.055.06 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نناء مساكن إجتماعية ببلدية وادي الزناتي.
إغفال مبلغ 1.526.018.14 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نناء مساكن إجتماعية ببلدية وادي الزناتي.

السيد : ش. الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمة

تحقيق رقم XX / 2012

إشعار بالتقويم رقم : 2012/ XX/XX بتاريخ :

عدد الصفحات : 11/3

أنظر الجداول رقم (04)

(ب)المقبوضات:

بعد مراجعة الوثائق المقدمة و مقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها (الكشف البنكي) تم معاينة ما يلي.

سنة 2008

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (05)

سنة 2009

إغفال مبلغ 171.782.68 دج خارج الرسم.

أنظر الجداول رقم (06)

سنة 2010

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (07)

سنة 2011

أنظر الجدول رقم (08)

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به. وعند إجراء اجتماع نهاية التحقيق بتاريخ 2012/10/17 بحضور مستشاركم الجبائي وتقديمكم التوضيحات والتبريرات المتعلقة بالنقصان والعيوب المذكورة سالفًا تم. قبول المحاسبة المقدمة من حيث الشكل والمضمون سيتم تبيان ذلك بالتفصيل كما يلي:

جدول رقم (01)

تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المبيع

سنة 2008

الفرق	المصرح به (%7)	المبلغ خارج الرسم (%7)	المبلغ الخام	تعيين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	2 130 841,12	2 130 841,12	2 280 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/02/26
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/03/04
0,00	2 042 056,07	2 042 056,07	2 185 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/07/06
0,00	1 420 560,75	1 420 560,75	1 520 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/07/13
0,00	289 365,68	289 365,68	309 621,28	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/15
0,00	578 731,72	578 731,72	619 242,94	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/15
0,00	336 448,60	336 448,60	360 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/19
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/08/12
0,00	10 349 405,81	10 349 405,81	11 073 864,22	المجموع المشكل	

جدول رقم (02)

**تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع
سنة 2009**

الفرق	المصرح به (%)	المبلغ خارج الرسم (%)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	3 551 401,87	3 551 401,87	3 800 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/01/28
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/08/23
0,00	15 229,78	15 229,78	16 295,86	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	30 459,56	30 459,56	32 591,73	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	700 934,58	700 934,58	750 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	578 731,71	578 731,71	619 242,93	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	385 821,14	385 821,14	412 828,62	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
1 775 700,93	0,00	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/31
1 775 700,93	7 038 279,57	8 813 980,50	9 430 959,14	المجموع العام المشكل	

جدول رقم (03)

**تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع
سنة 2010**

الفرق	المصرح به (%)	المبلغ خارج الرسم (%)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	1 420 560,75	1 420 560,75	1 520 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	10/01/06
0,00	2 827 102,80	2 827 102,80	3 025 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	10/10/14
0,00	874 231,52	874 231,52	935 427,73	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	10/03/22
0,00	1 509 019,22	1 509 019,22	1 614 650,57	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	10/03/22
0,00	3 517 512,00	3 517 512,00	3 763 737,84	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	10/06/15
0,00	2 276 871,05	2 276 871,05	2 436 252,02	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	10/07/15
0,00	1 273 017,57	1 273 017,57	1 362 128,80	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	10/07/15
0,00	3 517 512,00	3 517 512,00	3 763 737,84	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	10/06/15
0,00	17 215 826,92	17 215 826,92	18 420 934,80	المجموع العام المشكل	

جدول رقم (04)

**تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المبيع
سنة 2011**

الفرق	المصرح به (%7)	المبلغ خارج الرسم (%7)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	30 459,56	30 459,56	32 591,73	بناء ريفي بلدية الحجار	11/01/31
0,00	560 747,66	560 747,66	600 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	11/01/31
0,00	20 306,37	20 306,37	21 727,82	بناء ريفي بلدية الحجار	11/01/31
0,00	373 831,78	373 831,78	400 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	11/01/31
0,00	3 196 261,68	3 196 261,68	3 420 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	11/02/23
0,00	868 097,57	868 097,57	928 864,40	بناء ريفي بلدية الحجار	11/08/03
0,00	1 386 203,12	1 386 203,12	1 483 237,34	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	11/04/20
0,00	751 415,42	751 415,42	804 014,50	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	11/04/20
1 526 018,14	0,00	1 526 018,14	1 632 839,41	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/07/13
1 355 834,15	0,00	1 355 834,15	1 450 742,54	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/06/13
0,00	479 493,06	479 493,06	513 057,57	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/05/15
0,00	1 664 444,03	1 664 444,03	1 780 955,11	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/04/15
0,00	1 083 213,13	1 083 213,13	1 159 038,05	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/02/05
481 055,06	0,00	481 055,06	514 728,91	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/07/13
1 526 018,14	0,00	1 526 018,14	1 632 839,41	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/06/13
0,00	1 355 834,15	1 355 834,15	1 450 742,54	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/05/13
0,00	1 664 318,73	1 664 318,73	1 780 821,04	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/04/05
0,00	2 087 166,85	2 087 166,85	2 233 268,53	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	11/02/05
4 888 925,49	15 521 793,11	20 410 718,60	21 839 468,90	المجموع العام المشكل	

وعليه يكون رقم الأعمال المشكل - الإنتاج المباع - كما يلي:
رقم الأعمال المشكل

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم أعمال مشكل معفي	10 349 406	7 038 280	4 247 664	0
رقم أعمال مشكل خاضع	0	1 775 701	12 968 163	20 410 719
المجموع	10 349 406	8 813 981	17 215 827	20 410 719
رقم الأعمال المصرح به معفي	10 349 406	7 038 280	17 215 827	15 521 793
رقم أعمال مصرح به خاضع	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 038 280	17 215 827	15 521 793
الفرق	0	1 775 701	0	4 888 925
نسبة الإعفاء	100%	80%	25%	0%

رقم الأعمال المقبوضجدول رقم (05)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2008 حسب الكشف البنكي وكالة عنابة.

سنة 2008

التاريخ	المبلغ الخام	التعيين	المبلغ / خ / ا / ر / %07	المبلغ / خ / ا / ر / %17	معفي
05/03/2008	2 280 000,00	تحويل	2 130 841,12	0,00	0,00
11/03/2008	1 900 000,00	تحويل	1 775 700,93	0,00	0,00
06/07/2008	2 185 000,00	تحويل	2 042 056,07	0,00	0,00
14/07/2008	1 520 000,00	تحويل	1 420 560,75	0,00	0,00
31/08/2008	1 900 000,00	تحويل	1 775 700,93	0,00	0,00
16/10/2008	928 864,42	تحويل	868 097,59	0,00	0,00
20/10/2008	360 000,00	تحويل	336 448,60	0,00	0,00
		المجموع	10 349 406,00	0,00	0,00
		المصرح به	10 349 406,00	0,00	0,00
		الفرق	0,00	0,00	0,00

جدول رقم (06)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2009 حسب الكشف البنكي وكالة عنابة والكشف البنكي لبنك التنمية المحلية وكالة قالمة.

سنة 2009

التاريخ	المبلغ الخام	التعيين	المبلغ / خ / ا / ر / %07	المبلغ / خ / ا / ر / %17	معفي
12/01/2009	3 779 883,00	تحويل	3 532 600,93	0,00	0,00
30/08/2009	1 899 883,00	تحويل	1 775 591,59	0,00	0,00
24/06/2009	2 035 000,00	تحويل	1 901 869,16	0,00	0,00
		المجموع	7 210 061,68	0,00	0,00
		المصرح به	7 038 279,00	0,00	0,00
		الفرق	171 782,68	0,00	0,00

جدول رقم (07)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2010 حسب الكشف لبنك التنمية المحلية وكالة قالمة.
سنة 2010

التاريخ	المبلغ الخام	التعین	المبلغ ا/خار/07%	المبلغ ا/خار/17%	المعفي
13/01/2010	1 520 000,00	تحويل	1 420 560,75	0,00	0,00
29/06/2010	2 550 000,00	تحويل	2 383 177,57	0,00	0,00
13/08/2010	3 763 737,84	تحويل	3 517 512,00	0,00	0,00
16/09/2010	2 000 000,00	تحويل	1 869 158,88	0,00	0,00
06/10/2010	1 763 737,84	تحويل	1 648 353,12	0,00	0,00
22/10/2010	3 025 000,00	تحويل	2 827 102,80	0,00	0,00
29/11/2010	1 362 128,00	تحويل	1 273 016,82	0,00	0,00
27/12/2010	2 436 252,02	تحويل	2 276 871,05	0,00	0,00
		المجموع	17 215 752,99	0,00	0,00
		المصرح به	17 215 826,00	0,00	0,00
		الفرق	-73,01	0,00	0,00

جدول رقم (08)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2011 حسب الكشف لبنك التنمية المحلية وكالة قالمة.
سنة 2011

التاريخ	المبلغ الخام	التعین	المبلغ ا/خار/07%	المبلغ ا/خار/17%	معفي
09/02/2011	32 591,73	تحويل	30 459,56	0,00	0,00
09/02/2011	21 727,82	تحويل	20 306,37	0,00	0,00
09/02/2011	600 000,00	تحويل	560 747,66	0,00	0,00
09/02/2011	400 000,00	تحويل	373 831,78	0,00	0,00
11/03/2011	3 420 000,00	تحويل	3 196 261,68	0,00	0,00
22/03/2011	1 159 038,05	تحويل	1 083 213,13	0,00	0,00
06/04/2011	1 000 000,00	تحويل	934 579,44	0,00	0,00
03/05/2011	1 233 268,53	تحويل	1 152 587,41	0,00	0,00
05/08/2011	804 014,50	تحويل	751 415,42	0,00	0,00
11/08/2011	928 864,40	تحويل	868 097,57	0,00	0,00
15/08/2011	1 780 955,11	تحويل	1 664 444,03	0,00	0,00
06/09/2011	513 057,57	تحويل	479 493,06	0,00	0,00
22/09/2011	1 780 821,04	تحويل	1 664 318,73	0,00	0,00
01/12/2011	1 450 742,54	تحويل	1 355 834,15	0,00	0,00
13/12/2011	1 483 237,34	تحويل	1 386 203,12	0,00	0,00
		المجموع	15 521 793,11	0,00	0,00
		المصرح به	15 521 745,00	0,00	0,00
		الفرق	48,11	0,00	0,00

مديرية الضرائب لولاية قالمة

السيد : ش. الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمة

تحقيق رقم XX / 2012

إشعار بالتقويم رقم : / 2012 بتاريخ : 2012/XX/XX

عدد الصفحات : 11/8

الرسم على القيمة المضافة

رقم أعمال مشكل

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم أ. مشكل خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
رقم أ. مشكل خاضع لمعدل 07%	10 349 406	7 210 062	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مشكل معفي	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 210 062	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مصرح به خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
رقم أ. مصرح به خاضع لمعدل 07%	10 349 406	7 038 279	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مصرح به معفي	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 038 279	17 215 753	15 521 793
الفرق خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
الفرق خاضع لمعدل 07%	0	171 783	0	0
الحقوق المغفلة	0	12 025	0	0

الرسوم على المشتريات

بعد مراجعة فواتير المشتريات و الأعباء المقدمة تم معاينة فواتير تفنقد إلى تبرير عملية التسديد للمشتريات التي تعدت 100,000 دج لذلك سيتم إستدراك الرسم على القيمة المضافة المحسوم كإجمالي .

سنة 2010

المورد	رقم الفاتورة	مبلغ الفاتورة	رقم م	تصريح G50
مؤسسة بروتوي	161	1 548 349,65	230 204,65	الثلاثي الرابع
ش ش الوحيد بوسنتلة	1222	400 000,49	58 119,73	الثلاثي الرابع
ش ش الوحيد هيثم و تامر	3828	500 000,09	32 710,29	الثلاثي الرابع
المجموع للإستدراك			321 034,67	

الرسوم على المشتريات

البيان	2008	2009	2010	2011
رصيد	474 346	1 153 033	1 437 659	1 379 063
رسوم مصرح بها	1 403 145	789 331	1 467 546	325 084
رسوم غير قابلة للحسم	0	0	321 035	0
رسوم قابلة للحسم	1 877 491	1 942 364	2 584 171	1 704 147
رسوم محسومة	724 458	492 680	1 205 108	1 013 709
رسوم للقرض	1 153 033	1 449 684	1 379 063	690 438
رسوم للإستدراك	0	0	0	0
الحقوق المغفلة	0	12 025	0	0

وعليه تكون وضعيتكم في ما يخص الرسم على القيمة المضافة بمايلي :

الحقوق المستدركة	0	0	0	0
العقوبة	0	0 <td>0 <td>0</td> </td>	0 <td>0</td>	0
الرصيد	1 153 033	1 437 659	1 379 063	690 438

إن الرصيد المرحل في إطار الرسم على القيمة المضافة المقيد بتاريخ 12/31/2011 هو بقيمة 1.023.501,00 عوض 690 438,00 دج.

الرسم على النشاط المهني

بلدية وادي الزناتي

2011	2010	2009	2008	البيان
10 472 088	12 968 089	0	0	رقم الأعمال المشكل خاضع
0	0	0	0	رقم الأعمال مصرح به خاضع
10 472 088	12 968 089	0	0	الفرق
				مراجعة الإخضاعات
209 442	259 362	0	0	الحقوق الواجبة
0	0	0	0	الحقوق المثبتة
209 442	259 362	0	0	الحقوق المستدركة
52 360	64 840	0	0	العقوبة

بلدية الحجار

2011	2010	2009	2008	البيان
5 049 705	4 247 664	7 210 062	10 349 406	رقم الأعمال المشكل خاضع
0	0	0	0	رقم الأعمال مصرح به خاضع
5 049 705	4 247 664	7 210 062	10 349 406	الفرق
				مراجعة الإخضاعات
100 994	84 953	144 201	206 988	الحقوق الواجبة
0	0	0	0	الحقوق المثبتة
100 994	84 953	144 201	206 988	الحقوق المستدركة
25 249	21 238	36 050	51 747	العقوبة

ملاحظة: إن رقم الأعمال الخاص بالرسم على القيمة المضافة هو نفسه بالنسبة للرسم على النشاط

المهني.

15 521 793	17 215 753	7 210 062	10 349 406	مجموع رقم أعمال الخاضع (ر.ن.م)
15 521 793	17 215 753	7 210 062	10 349 406	رقم الأعمال الخاضع (ر.ق.م)
0	0	0	0	الفرق

الأرباح الصناعية و التجارية

تم تحديد الأرباح الصناعية و التجارية كما يلي :

الأرباح المشكلة = الأرباح المصرح بها + الرفع في رقم الأعمال + الأعباء غير المبررة - الرسم على النشاط المهني المستدرك

2011	2010	2009	2008	البيان
682 501	1 153 259	429 503	458 650	الأرباح المصرح بها
4 888 925	0	1 775 701	0	الرفع في رقم الأعمال
0	0	140 765	0	الأعباء غير مبررة
0	0	144 201	0	الرسم على النشاط المهني المستدرك
5 571 427	1 153 259	2 201 768	458 650	الأرباح المشكلة
4 888 926	0	1 772 265	0	الفرق

الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2 008	2 009	2 010	2 011
الربح المشكل	458 650	2 201 768	1 153 259	5 571 427
نسبة الإعفاء	100%	80%	25%	0%
الربح المشكل المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
الربح المشكل الخاضع	0	443 577	868 715	5 571 427
المجموع	458 650	2 201 768	1 153 259	5 571 427
الربح المصرح به معفي	458 650	429 503	1 153 259	682 501
الربح المصرح به خاضع	0	0	0	0
المجموع	458 650	429 503	1 153 259	682 501
الفرق الخاضع	0	1 772 265	0	4 888 926

الضريبة على الدخل الإجمالي

الأرباح المحددة اعلاه تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي -صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب الجدول التصاعدي وبتطبيق معدل 20% محررة من الضريبة بالنسبة للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

البيان	2 008	2 009	2 010	2 011
دخل النشاط المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
دخل النشاط الخاضع	0	443 577	868 715	5 571 427
مداخل أخرى	0	0	0	0
مجموع المداخل	458 650	2 201 768	1 153 259	5 571 427
الدخل المخضع	458 650	0	0	0
الفرق الخاضع	-458 650	443 577	868 715	5 571 427
دخل النشاط المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
دخل النشاط الخاضع	0	443 577	868 715	5 571 427
مداخل أخرى	0	0	0	0
مجموع المداخل	458 650	2 201 768	1 153 259	5 571 427
الدخل المخضع	458 650	0	0	0
الفرق الخاضع	-458 650	443 577	868 715	5 571 427

مراجعة الإخضاعات:

البيان	2008	2009	2010	2011
الحقوق الواجبة	5000	88 715	200 615	977 785
الحقوق المثبتة	77 595	5 000	0	0
الحقوق المستدركة	-72 595	83 715	200 615	977 785
العقوبة	0	20 928	50 153	244 446

ملاحظة هامة: بالنسبة لسنة 2008 تم معاينة الضريبة من طرف مركز الإعلام الألي إلا ان النتيجة المصرح بها معفاة من

مديرية الضرائب لولاية قالمية

السيد : ش. الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمية

تحقيق رقم XX / 2012

إشعار بالتقويم رقم : 2012/ : بتاريخ : 2012/XX/XX

عدد الصفحات : 11/11

الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات و الأجور - الدفع الجزافي

لكون دفتر الأجور ممسوك بصفة نظامية والتصريحات الجبائية ممكتتبه بصفة منتظمة فقد تم تثبيت الأسس المصرح بها.

البيان	2008	2009	2010	2011
كتلة الأجور المشكلة	65 520	229 320	245 700	566 254
كتلة الأجور المصرح بها	65 520	229 320	245 700	566 254
الفرق	0	0	0	0

مراجعة الإخضاعات

البيان	2008	2009	2010	2011
الحقوق الواجبة	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع
الحقوق المثبتة	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع

ملاحظة :

- (1) - تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به
- (2) - تحتفظ الإدارة بحق تعديل الأسس في حالة وصول معلومات جديدة غير تلك المقدمة أثناء التحقيق .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قالمة في:

إلى السيد : ش .الفردية س.س
مقاوله أشغال البناء
ولاية قالمة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب لولاية قالمة
المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية
رقم: XX / م م ج / 2012
وصل استلام رقم : 2012/ XXX X XX

التبليغ النهائي

الموضوع : التحقيق في المحاسبة
المرجع : الإشعار بالتقويم رقم: XX بتاريخ 2012/XX/XX

سيدي
إضافة للإشعار بالتقويم المشار إليه في المرجع أعلاه ، يشرفنا إبلاغكم
بالأسس المعتمدة نهائيا فيما يخص الضرائب التالية :
- الضريبة على الدخل الإجمالي.
- الرسم على القيمة المضافة .
- الرسم على النشاط المهني.
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور.
أخيرا تقبلوا ، منا سيدي فائق الاحترام والتقدير.
يحتوي هذا التبليغ على (10) ورقة.

رئيس فرقة التحقيق

المحقق

السيد : ش . الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمية

تحقيق رقم /XX/ 2012

تبلغ نهائي رقم :XX/ 2012 بتاريخ : 2012/XX/XX

عدد الصفحات : 10/1

تبعاً للاشعار بالتقويم رقم XX/م ج/ 2012 بتاريخ 2012/XX/XX المرسل لكم بنفس التاريخ موصي عليه رقم XXXXXXX. ونظراً لردكم في الأجل القانونية بتاريخ 2012/XX/XX المسجل بتاريخ 2012/XX/XX الذي تطالبون فيه مراجعة رقم الأعمال المحقق بالنسبة لسنة 2011 بحجة أن أربعة وضعيات تم رفضهم من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري قالمية مدعمة بشهادة مسلمة من نفس الديوان المبينة كمايلي:

تاريخ الوضعية	المبلغ الخام	المبلغ خ/الرسم	ملاحظة
13/07/2011	1 632 839,41	1 526 018,14	ملغاة
13/06/2011	1 450 742,54	1 355 834,15	ملغاة
13/07/2011	514 728,91	481 055,06	ملغاة
13/06/2011	1 632 839,41	1 526 018,14	ملغاة
المجموع الملغى		4 888 925,49	

وعليه فإن الأسس المبلغتة تكون نهائية كما يلي:

من حيث الشكل

- مسك الدفاتر المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها في المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري ..
- التصريحات الجبائية الشهرية مكتتبه بصفة منتظمة .
- التصريحات الجبائية السنوية مكتتبه بصفة منتظمة .

من حيث المضمون:

بعد مراجعة المحاسبة المقدمة وفحصها تم تسجيل الملاحظات التالية:

-حسابات الميزانية:

-حسابات الأصول :

- ح/218 معدات النقل : لم نسجل أي ملاحظة.
- ح 31 مواد و لوازم : لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/38 مشتريات: لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/470 الزبائن : لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/457 رسوم للإسترداد : تم إسترجاع الرسم لفواتير تعدت 100.000 دج.
- ح/النقدية : ح/ 48: لم نسجل أي ملاحظة.

-حسابات الخصوم:

- ح/10 أموال جماعية : الرفع في رأس المال خلال بالسنة لسنوات التحقيق ناتج عن إدراج النتائج .
- ح/547 رسوم مستحقة على المبيعات : تم إغفال بعض المبالغ لسنتي 2009 .
- ح/543 عدم إستغلال هذا الحساب .

-حسابات التسيير

الأعباء

- ح/600 لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/610 مواد و لوازم مستهلكة:
- ح/620 مصاريف النقل: لم نسجل أي ملاحظة .
- ح/63 مصاريف المستخدمين : لم نسجل أي ملاحظة .
- ح/64 ضرائب و رسوم : لم نسجل أي ملاحظة .
- ح/65 مصاريف مالية: لم نسجل أي ملاحظة.
- ح/66 مصاريف متنوعة: لم نسجل أي ملاحظة .
- ح/682 الإهلاكات: لم نسجل أي ملاحظة.

1) تشكيل رقم الأعمال

(أ) الحساب 710 الإنتاج المباع :

تم تشكيل أرقام أعمالكم للسنوات موضوع التحقيق بأخذ مبالغ المشاريع المحققة و تم ذلك بالإعتماد على الوثائق المقدمة و المعلومات المتحصل عليها و بعد مراجعة ذلك تم معاينة مايلي.

سنة 2008

- تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجدول رقم (01)

سنة 2009

إغفال مبلغ 1.775.700.00 دج خارج الرسم خاص بوضعية أشغال نفاء مساكن ريفية ببلدية الحجار.

أنظر الجداول رقم (02)

سنة 2010

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (03)

سنة 2011

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (04)

ب) المقبوضات:

بعد مراجعة الوثائق المقدمة و مقارنتها مع المعلومات المتحصل عليها (الكشف البنكي) تم معاينة ما يلي.

سنة 2008

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (05)

سنة 2009

إغفال مبلغ 171.782.68 دج خارج الرسم.

أنظر الجداول رقم (06)

سنة 2010

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

أنظر الجداول رقم (07)

سنة 2011

أنظر الجداول رقم (08)

تم تثبيت رقم الأعمال المصرح به.

وعند إجراء اجتماع نهاية التحقيق بتاريخ 2012/10/17 بحضور مستشاركم الجبائي وتقديمكم التوضيحات والتبريرات المتعلقة بالنقصان والعيوب المذكورة سالفًا تم قبول المحاسبة المقدمة من حيث الشكل والمضمون سيتم تبيان ذلك بالتفصيل كما يلي:

جدول رقم (01)

تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع

سنة 2008

الفرق	المصرح به (%7)	المبلغ خارج الرسم (%7)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	2 130 841,12	2 130 841,12	2 280 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/02/26
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/03/04
0,00	2 042 056,07	2 042 056,07	2 185 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/07/06
0,00	1 420 560,75	1 420 560,75	1 520 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/07/13
0,00	289 365,68	289 365,68	309 621,28	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/15
0,00	578 731,72	578 731,72	619 242,94	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/15
0,00	336 448,60	336 448,60	360 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/10/19
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	08/08/12
0,00	10 349 405,81	10 349 405,81	11 073 864,22	المجموع المشكل	

جدول رقم (02)

تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع

سنة 2009

الفرق	المصرح به (%7)	المبلغ خارج الرسم (%7)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	3 551 401,87	3 551 401,87	3 800 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/01/28
0,00	1 775 700,93	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/08/23
0,00	15 229,78	15 229,78	16 295,86	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	30 459,56	30 459,56	32 591,73	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	700 934,58	700 934,58	750 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	578 731,71	578 731,71	619 242,93	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
0,00	385 821,14	385 821,14	412 828,62	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/23
1 775 700,93	0,00	1 775 700,93	1 900 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	09/12/31
1 775 700,93	7 038 279,57	8 813 980,50	9 430 959,14	المجموع العام المشكل	

جدول رقم (03)

تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع

سنة 2010

الفرق	المصرح به (%7)	المبلغ خارج الرسم (%7)	المبلغ الخام	تعين الوضعية	تاريخ الوضعية
حساب 71	حساب 71	حساب 71			
0,00	1 420 560,75	1 420 560,75	1 520 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	10/01/06
0,00	2 827 102,80	2 827 102,80	3 025 000,00	بناء ريفي بلدية الحجار	10/10/14
0,00	874 231,52	874 231,52	935 427,73	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	10/03/22
0,00	1 509 019,22	1 509 019,22	1 614 650,57	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	10/03/22
0,00	3 517 512,00	3 517 512,00	3 763 737,84	بناء مساكن إجتماعية	10/06/15

مديرية الضرائب لولاية قالمية

السيد : ش . الفردية س.س

مقاوم أشغال البناء

قالمية

تحقيق رقم XX / 2012

تبلغ نهائي رقم : 2012/XX/XX بتاريخ : 2012/XX/XX

عدد الصفحات : 10/4

وادي الزناتي					
بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	2 276 871,05	2 276 871,05	2 436 252,02	0,00	10/07/15
بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	1 273 017,57	1 273 017,57	1 362 128,80	0,00	10/07/15
بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	3 517 512,00	3 517 512,00	3 763 737,84	0,00	10/06/15
المجموع العام المشكل	17 215 826,92	17 215 826,92	18 420 934,80	0,00	

جدول رقم (04)

تشكيل الحساب 710 / الإنتاج المباع

سنة 2011

تاريخ الوضعية	تعين الوضعية	المبلغ الخام	المبلغ خارج الرسم (7%) حساب 71	المصرح به (7%) حساب 71	الفرق حساب 71
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	32 591,73	30 459,56	30 459,56	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	600 000,00	560 747,66	560 747,66	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	21 727,82	20 306,37	20 306,37	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	400 000,00	373 831,78	373 831,78	0,00
011/02/23	بناء ريفي بلدية الحجار	3 420 000,00	3 196 261,68	3 196 261,68	0,00
011/08/03	بناء ريفي بلدية الحجار	928 864,40	868 097,57	868 097,57	0,00
011/04/20	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	1 483 237,34	1 386 203,12	1 386 203,12	0,00
011/04/20	بناء محلات تجارية وادي الزناتي	804 014,50	751 415,42	751 415,42	0,00
011/05/15	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	513 057,57	479 493,06	479 493,06	0,00
011/04/15	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	1 780 955,11	1 664 444,03	1 664 444,03	0,00
011/02/05	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	1 159 038,05	1 083 213,13	1 083 213,13	0,00
011/05/13	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	1 450 742,54	1 355 834,15	1 355 834,15	0,00
011/04/05	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	1 780 821,04	1 664 318,73	1 664 318,73	0,00
011/02/05	بناء مساكن إجتماعية وادي الزناتي	2 233 268,53	2 087 166,85	2 087 166,85	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	32 591,73	30 459,56	30 459,56	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	600 000,00	560 747,66	560 747,66	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	21 727,82	20 306,37	20 306,37	0,00
011/01/31	بناء ريفي بلدية الحجار	400 000,00	373 831,78	373 831,78	0,00
	المجموع العام المشكل	16 608 318,63	15 521 793,11	15 521 793,11	0

وعليه يكون رقم الأعمال المشكل - الإنتاج الميع - كما يلي:
رقم الأعمال المشكل

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم أعمال مشكل معفي	10 349 406	7 038 280	4 247 664	0
رقم أعمال مشكل خاضع	0	1 775 701	12 968 163	15 521 793
المجموع	10 349 406	8 813 981	17 215 827	15 521 793
رقم الأعمال المصرح به معفي	10 349 406	7 038 280	17 215 827	15 521 793
رقم أعمال مصرح به خاضع	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 038 280	17 215 827	15 521 793
الفرق	0	1 775 701	0	0
نسبة الإعفاء	100%	80%	25%	0%

رقم الأعمال المقبوض

جدول رقم (05)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2008 حسب الكشف البنكي وكالة عنابة.

سنة 2008

التاريخ	المبلغ الخام	التعين	المبلغ /إخ/ار/07%	المبلغ /إخ/ار/17%	معفي
05/03/2008	2 280 000,00	تحويل	2 130 841,12	0,00	0,00
11/03/2008	1 900 000,00	تحويل	1 775 700,93	0,00	0,00
06/07/2008	2 185 000,00	تحويل	2 042 056,07	0,00	0,00
14/07/2008	1 520 000,00	تحويل	1 420 560,75	0,00	0,00
31/08/2008	1 900 000,00	تحويل	1 775 700,93	0,00	0,00
16/10/2008	928 864,42	تحويل	868 097,59	0,00	0,00
20/10/2008	360 000,00	تحويل	336 448,60	0,00	0,00
		المجموع	10 349 406,00	0,00	0,00
		المصرح به	10 349 406,00	0,00	0,00
		الفرق	0,00	0,00	0,00

جدول رقم (06)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2009 حسب الكشف البنكي وكالة عنابة والكشف البنكي لبنك التنمية المحلية وكالة قالمسة.

سنة 2009

التاريخ	المبلغ الخام	التعين	المبلغ /إخ/ار/07%	المبلغ /إخ/ار/17%	معفي
12/01/2009	3 779 883,00	تحويل	3 532 600,93	0,00	0,00
30/08/2009	1 899 883,00	تحويل	1 775 591,59	0,00	0,00
24/06/2009	2 035 000,00	تحويل	1 901 869,16	0,00	0,00
		المجموع	7 210 061,68	0,00	0,00
		المصرح به	7 038 279,00	0,00	0,00
		الفرق	171 782,68	0,00	0,00

جدول رقم (07)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2010 حسب الكشف لبنك التنمية المحلية وكالة قالمة.

سنة 2010

التاريخ	المبلغ الخام	التعيين	المبلغ احرار/07%	المبلغ احرار/17%	المعفي
13/01/2010	1 520 000,00	تحويل	1 420 560,75	0,00	0,00
29/06/2010	2 550 000,00	تحويل	2 383 177,57	0,00	0,00
13/08/2010	3 763 737,84	تحويل	3 517 512,00	0,00	0,00
16/09/2010	2 000 000,00	تحويل	1 869 158,88	0,00	0,00
06/10/2010	1 763 737,84	تحويل	1 648 353,12	0,00	0,00
22/10/2010	3 025 000,00	تحويل	2 827 102,80	0,00	0,00
29/11/2010	1 362 128,00	تحويل	1 273 016,82	0,00	0,00
27/12/2010	2 436 252,02	تحويل	2 276 871,05	0,00	0,00
		المجموع	17 215 752,99	0,00	0,00
		المصرح به	17 215 826,00	0,00	0,00
		الفرق	-73,01	0,00	0,00

جدول رقم (08)

رقم الأعمال المقبوض للسنة 2011 حسب الكشف لبنك التنمية المحلية وكالة قالمة.

سنة 2011

التاريخ	المبلغ الخام	التعيين	المبلغ احرار/07%	المبلغ احرار/17%	معفي
09/02/2011	32 591,73	تحويل	30 459,56	0,00	0,00
09/02/2011	21 727,82	تحويل	20 306,37	0,00	0,00
09/02/2011	600 000,00	تحويل	560 747,66	0,00	0,00
09/02/2011	400 000,00	تحويل	373 831,78	0,00	0,00
11/03/2011	3 420 000,00	تحويل	3 196 261,68	0,00	0,00
22/03/2011	1 159 038,05	تحويل	1 083 213,13	0,00	0,00
06/04/2011	1 000 000,00	تحويل	934 579,44	0,00	0,00
03/05/2011	1 233 268,53	تحويل	1 152 587,41	0,00	0,00
05/08/2011	804 014,50	تحويل	751 415,42	0,00	0,00
11/08/2011	928 864,40	تحويل	868 097,57	0,00	0,00
15/08/2011	1 780 955,11	تحويل	1 664 444,03	0,00	0,00
06/09/2011	513 057,57	تحويل	479 493,06	0,00	0,00
22/09/2011	1 780 821,04	تحويل	1 664 318,73	0,00	0,00
01/12/2011	1 450 742,54	تحويل	1 355 834,15	0,00	0,00
13/12/2011	1 483 237,34	تحويل	1 386 203,12	0,00	0,00
		المجموع	15 521 793,11	0,00	0,00
		المصرح به	15 521 745,00	0,00	0,00
		الفرق	48,11	0,00	0,00

الرسم على القيمة المضافة

رقم أعمال مشكل

البيان	2008	2009	2010	2011
رقم أ. مشكل خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
رقم أ. مشكل خاضع لمعدل 07%	10 349 406	7 210 062	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مشكل معفي	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 210 062	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مصرح به خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
رقم أ. مصرح به خاضع لمعدل 07%	10 349 406	7 038 279	17 215 753	15 521 793
رقم أ. مصرح به معفي	0	0	0	0
المجموع	10 349 406	7 038 279	17 215 753	15 521 793
الفرق خاضع لمعدل 17%	0	0	0	0
الفرق خاضع لمعدل 07%	0	171 783	0	0
الحقوق المغفلة	0	12 025	0	0

الرسوم على المشتريات

بعد مراجعة فواتير المشتريات و الأعباء المقدمة تم معاينة فواتير تفتقد إلى تبرير عملية التسديد للمشتريات التي تعدت 100,000 دج لذلك سيتم إستدراك الرسم على القيمة المضافة المحسوم كمايلي .

سنة 2010

المورد	رقم الفاتورة	مبلغ الفاتورة	رقم م	تصريح G50
مؤسسة بروتوي	161	1 548 349,65	230 204,65	الثلاثي الرابع
ش ش الوحيد بوستلة	1222	400 000,49	58 119,73	الثلاثي الرابع
ش ش الوحيد هيثم و تامر	3828	500 000,09	32 710,29	الثلاثي الرابع
		المجموع للإستدراك	321 034,67	

الرسوم على المشتريات

البيان	2008	2009	2010	2011
رصيد	474 346	1 153 033	1 437 659	1 379 063
رسوم مصرح بها	1 403 145	789 331	1 467 546	325 084
رسوم غير قابلة للحسم	0	0	321 035	0
رسوم قابلة للحسم	1 877 491	1 942 364	2 584 171	1 704 147
رسوم محسومة	724 458	492 680	1 205 108	1 013 709
رسوم للقروض	1 153 033	1 449 684	1 379 063	690 438
رسوم للإستدراك	0	0	0	0
الحقوق المغفلة	0	12 025	0	0

وعليه تكون وضعيتكم في ما يخص الرسم على القيمة المضافة بمايلي :

الحقوق المستدركة	0	0	0	0
العقوبة	0 <td>0 <td>0 <td>0 </td></td></td>	0 <td>0 <td>0 </td></td>	0 <td>0 </td>	0
الرصيد	1 153 033	1 437 659	1 379 063	690 438

إن الرصيد المرحل في إطار الرسم على القيمة المضافة المقيد بتاريخ 2011/12/31 هو بقيمة 690.438 دج عوض 1.023.501,00 دج.

الرسم على النشاط المهني
بلدية وادي الزناتي

2011	2010	2009	2008	البيان
10 472 088	12 968 089	0	0	رقم الأعمال المشكل خاضع
0	0	0	0	رقم الأعمال مصرح به خاضع
10 472 088	12 968 089	0	0	الفرق
				مراجعة الإخضاعات
209 442	259 362	0	0	الحقوق الواجبة
0	0	0	0	الحقوق المثبتة
209 442	259 362	0	0	الحقوق المستدركة
52 360	64 840	0	0	العقوبة

بلدية الحجار

2011	2010	2009	2008	البيان
5 049 705	4 247 664	7 210 062	10 349 406	رقم الأعمال المشكل خاضع
0	0	0	0	رقم الأعمال مصرح به خاضع
5 049 705	4 247 664	7 210 062	10 349 406	الفرق
				مراجعة الإخضاعات
100 994	84 953	144 201	206 988	الحقوق الواجبة
0	0	0	0	الحقوق المثبتة
100 994	84 953	144 201	206 988	الحقوق المستدركة
25 249	21 238	36 050	51 747	العقوبة

ملاحظة: إن رقم الأعمال الخاص بالرسم على القيمة المضافة هو نفسه بالنسبة للرسم على النشاط المهني.

15 521 793	17 215 753	7 210 062	10 349 406	مجموع رقم أعمال الخاضع (ر.ن.م)
15 521 793	17 215 753	7 210 062	10 349 406	رقم الأعمال الخاضع (ر.ق.م)
0	0	0	0	الفرق

الأرباح الصناعية والتجارية

تم تحديد الأرباح الصناعية والتجارية كما يلي :
الأرباح المشكلة = الأرباح المصرح بها + الرفع في رقم الأعمال + الأعباء غير المبررة - الرسم على النشاط المهني المستدرك

2011	2010	2009	2008	البيان
682 501	1 153 259	429 503	458 650	الأرباح المصرح بها
0	0	1 775 701	0	الرفع في رقم الأعمال
0	0	140 765	0	الأعباء غير مبررة
0	0	144 201	0	الرسم على النشاط المهني المستدرك
682 501	1 153 259	2 201 768	458 650	الأرباح المشكلة
0	0	1 772 265	0	الفرق

مديرية الضرائب لولاية قالمسة

السيد : ش . الفردية س.س
مقاول أشغال البناء
قالمسة

تحقيق رقم XX / 2012
تبلغ نهائي رقم: XX / 2012 بتاريخ : XX/XX/2012
عدد الصفحات : 10/9

الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2 008	2 009	2 010	2 011
الربح المشكل	458 650	2 201 768	1 153 259	682 501
نسبة الإعفاء	100%	80%	25%	0%
الربح المشكل المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
الربح المشكل الخاضع	0	443 577	868 715	682 501
المجموع	458 650	2 201 768	1 153 259	682 501
الربح المصرح به معفي	458 650	429 503	1 153 259	682 501
الربح المصرح به خاضع	0	0	0	0
المجموع	458 650	429 503	1 153 259	682 501
الفرق الخاضع	0	1 772 265	0	0

الضريبة على الدخل الإجمالي

الأرباح المحددة اعلاه تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي -صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب الجدول التصاعدي وينطبق معدل 20% محررة من الضريبة بالنسبة للنظام المبسط المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

البيان	2 008	2 009	2 010	2 011
دخل النشاط المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
دخل النشاط الخاضع	0	443 577	868 715	682 501
مداخل أخرى	0	0	0	682 501
مجموع المداخل	458 650	2 201 768	1 153 259	682 501
الدخل المخضع	458 650	0	0	0
الفرق الخاضع	-458 650	443 577	868 715	682 501
دخل النشاط المعفي	458 650	1 758 191	284 544	0
دخل النشاط الخاضع	0	443 577	868 715	682 501
مداخل أخرى	0	0	0	0
مجموع المداخل	458 650	2 201 768	1 153 259	682 501
الدخل المخضع	458 650	0	0	0
الفرق الخاضع	-458 650	443 577	868 715	682 501

مراجعة الإخضاعات:

البيان	2008	2009	2010	2011
الحقوق الواجبة	5000	88 715	200 615	136 500
الحقوق المثبتة	77 595	5 000	0	0
الحقوق المستدركة	-72 595	83 715	200 615	136 500
العقوبة	0	20 928	50 153	34 125

ملاحظة هامة: بالنسبة لسنة 2008 تم معاينة الضريبة من طرف مركز الإعلام الآلي إلا ان النتيجة المصرح بها معفاة من

الضريبة على الدخل الإجمالي - صنف المرتبات و الأجر - الدفع الجزائي

لكون دفتر الأجر مسوك بصفة نظامية والتصريحات الجبائية مكننتبة بصفة منتظمة فقد تم تثبيت الأسس المصرح بها.

البيان	2008	2009	2010	2011
كتلة الأجر المشكلة	65 520	229 320	245 700	566 254
كتلة الأجر المصرح بها	65 520	229 320	245 700	566 254
الفرق	0	0	0	0

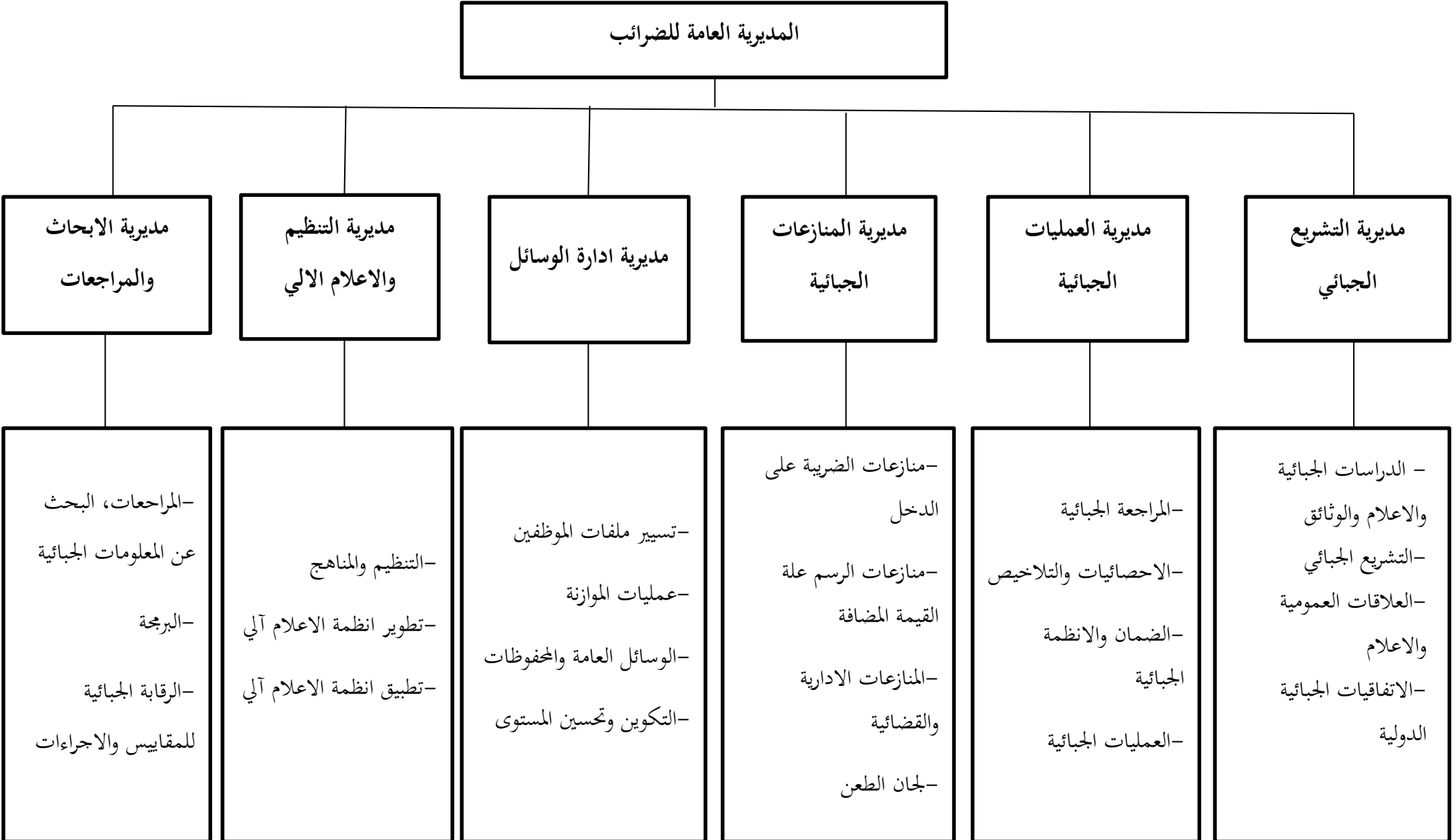
مراجعة الإخضاعات

البيان	2008	2009	2010	2011
الحقوق الواجبة	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع
الحقوق المثبتة	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع	غير خاضع

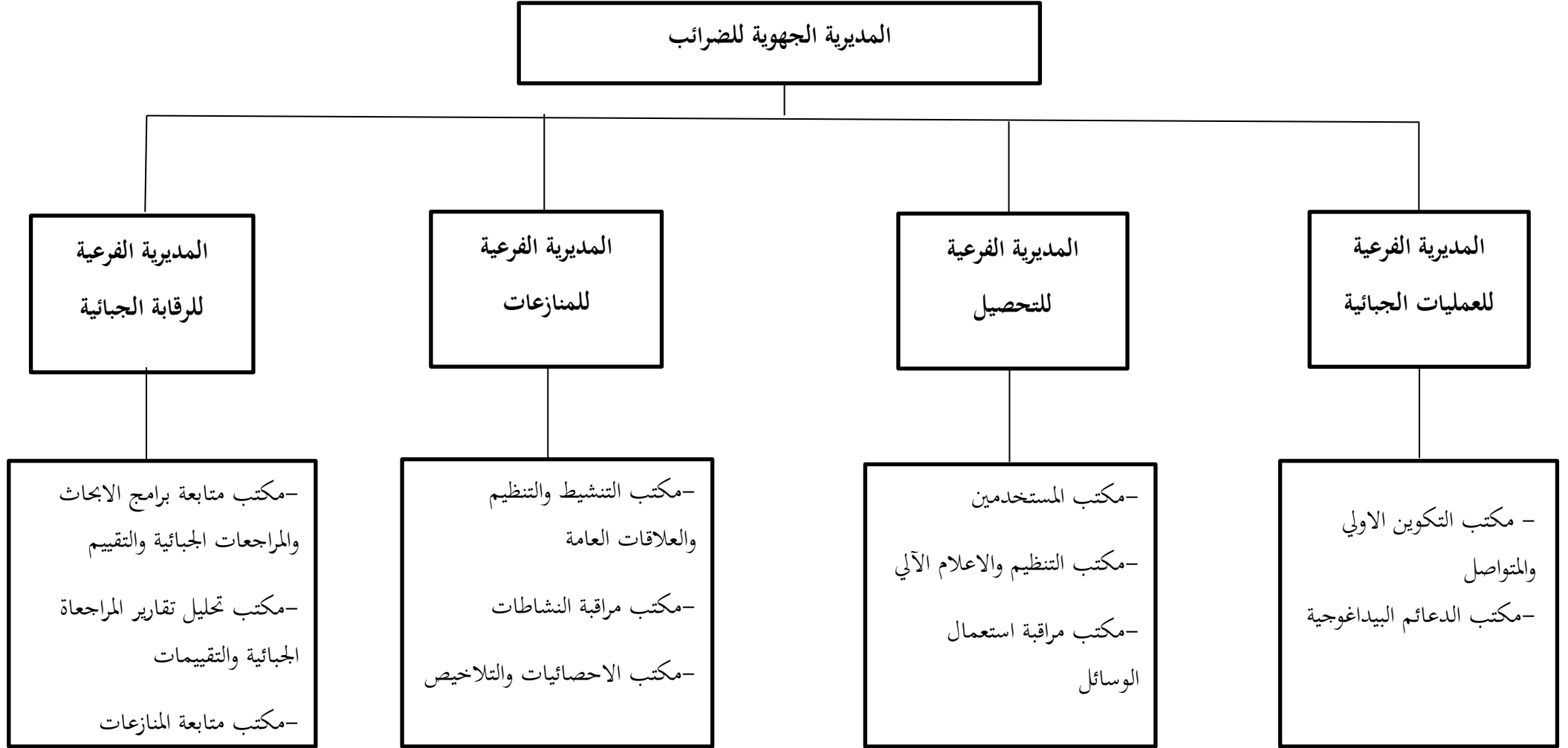
ملاحظة :

- (1) - تم تطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به
- (2) - تحتفظ الإدارة بحق تعديل الأسس في حالة وصول معلومات جديدة غير تلك المقدمة أثناء التحقيق .

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

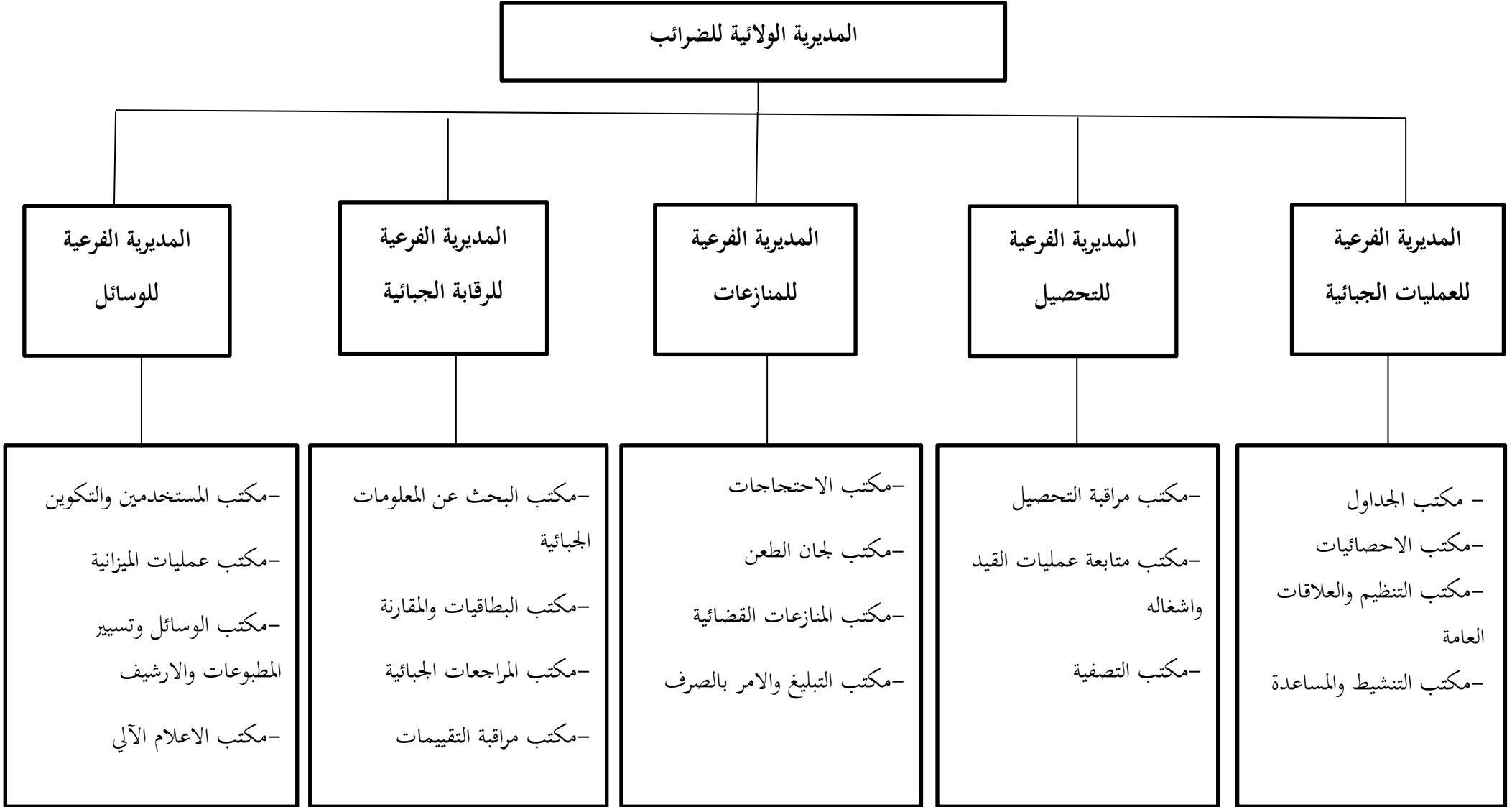


الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من المواد 25 الى 41 من القرار المؤرخ في 21 فيفري 2009، الجريدة الرسمية، العدد 20، 29 مارس 2009، ص ص 14، 16

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



الملخص:

جاءت هذه الدراسة بصدد تسليط الضوء على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري، الذي عرف إصلاحات عديدة.

نظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي بقوة و تسببها في نخر الإقتصاد الوطني و تفويت فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة على الخزينة العمومية، ارتأت الإدارة الجبائية وضع الرقابة كوسيلة للتأكد من مدى مصداقية و صحة الصريجات المدلى بها من طرف المكلفين و التي في الكثير من الأحيان تكون غير صادقة بسوء نية.

و قد تم إسقاط هذه الدراسة على مديرية الضرائب لولاية قلمة حيث توصلنا إلى وجود علاقة وطيدة بين التدقيق المحاسبي و الرقابة الجبائية، هذه الأخيرة يعد التدقيق أداة من أدواتها الجبائية و يساهم في دعمها.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، التهرب الضريبي، الإدارة الجبائية، التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية.

Cette étude est intervenue dans le but d'accentuer la contribution de la vérification de comptabilité au sujet du soutien de contrôle fiscal dans le système fiscal algérien qui a connu beaucoup des rectifications.

Vu la propagation du phénomène de la fraude fiscale, qui a affaibli l'économie nationale, et considéré comme une grande ressource financière perdue pour le trésor publique, le contrôle fiscal est utilisé par l'administration fiscale comme un outil de vérification de la véracité et l'exactitude des déclarations fiscales qui sont dans la majorité des cas fausses exprès.

Cette étude a été projetée sur direction des impôts de la wilaya de Guelma, où elle a été conclue de l'existence d'une forte relation entre la vérification de la comptabilité et le contrôle fiscal tel que la vérification est un outil très utile du contrôle fiscal et contribue à son évolution.

Les mots clés :Système fiscal, Fraude fiscale,L'administration fiscale, Vérification de la comptabilité, Contrôle fiscal.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique Université 8 mai 45 Guelma		وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة 8 ماي 45 قالة
Faculté des sciences économiques et sciences de gestion Département des sciences de gestion		كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير
Réf :D.S.G / F.S.E.S.G / UG / Guelma le :		الرقم: .....74... ق.ع.ت / ك.ع.ا.ع.ت / ج.ق / قائمة في: 27 أكتوبر 2013

الى السيد: مدير مديرية الضرائب
ولاية قالة

الموضوع: ف / ي إجراء زيارة ميدانية

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن:

الطالب (5): نحالي حديجة

الطالب (5): حجار المسميرة

مستجول (5) بقسم علوم التسيير سنة (أولى) / (ثانية) ماستر ميدان: (علوم التسيير) / (علوم مالية)

تخصص: إدارة أعمال مالية. في حاجة لإجراء زيارة ميدانية بمقر إيمانكم

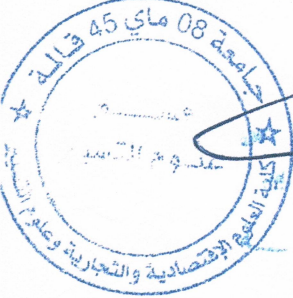
موضوع الزيارة: دراسة ميدانية حول موضوع المذكور

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية.

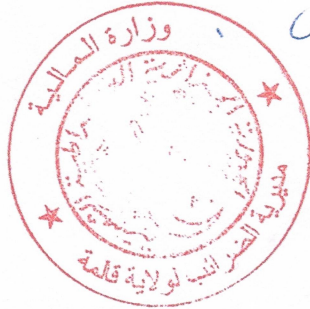
ولكم من أفعالكم التقدير والاحترام

إمضاء رئيس قسم علوم التسيير

اسم ولقب و إمضاء الأستاذ المشرف
أ. بولقصاب محفوظ



مساعد رئيس القسم المذكور بالترتيب
والتعليم في التسيير
تأشيرة المؤسسة المستقبلية
كريمة جلايل



زاي حسانة نسخة 19 مارس

عن مدير الضرائب وبتفويض منه
المدير الفرعي للوسائل
إمضاء: م. معاشية