

مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات - دراسة حالة
تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات
للفترة 2015-2018

**Approaches and methods of accounting investigation within the
framework of tax control of companies.
A case study of an accounting investigation of a major company
at the level of the Directorate of Major Enterprises 2015-2018**

حسين كماش¹، سعاد شعابنية^{*2}

¹ مخبر تنوع ورقمنة الاقتصاد الجزائري، جامعة 8 ماي 1945 قلمة (الجزائر)

kemmache.hocine@univ-guelma.dz

² مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي LFIEGE، جامعة باجي مختار عنابة (الجزائر)

chaabnia.souad@univ-guelma.dz

تاريخ النشر: 2022/12/14

تاريخ القبول: 2022/05/05

تاريخ الاستلام: 2022/02/21

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة الجبائية باعتبارها الأداة الردعية للنظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال استخدام أحد أهم أشكال الرقابة الجبائية وهو التحقيق المحاسبي والذي يتم بطرق ومناهج متعددة. للوصول إلى ذلك قمنا بدراسة حالة شركة معنوية متخصصة بالبناءات الكبرى خضعت لعملية تحقيق محاسبي على مستوى مديرية كبريات المؤسسات، من خلال التطرق إلى أهم تقنيات الفحص والبحث المحاسبيين عن الغش الجبائي، وطرق إعادة تشكيل الأسس للسنوات غير المتقدمة والنتائج المترتبة عن ذلك، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة الإلمام الجيد للأعوان المحققين بطرق إعادة التأسيس من أجل اختيار الطريقة الأكثر نجاعة وفعالية والمناسبة لنشاط ووضع المؤسسة الخاضعة للتحقيق.

كلمات مفتاحية: الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي، المكلفين بالضريبة، التصريحات الجبائية.

Abstract:

This study aims to assess the effectiveness of tax control as a deterrent tool to the Algerian tax system in combating fraud and tax evasion through the use of accounting investigation, one of the most important forms of tax control, which is carried out in a variety of ways and methods.

* المؤلف المراسل: سعاد شعابنية، الإيميل: chaabnia.souad@univ-guelma.dz

To that end, we have studied the case of a moral company specializing in major buildings that was subjected to accounting investigation at the level of the Directorate of Major Enterprises. This is done by addressing the most important accounting screening and research techniques for tax fraud, ways and consequences of reshaping the foundations for recent years. The study concluded that investigators should be well informed of the re-establishment methods to select the most efficient, effective, and appropriate method to the activity and situation of the institution under investigation.

Keywords: Tax control, Accounting investigation, Tax payers, Tax declarations.

1. مقدمة:

تعتبر الجباية من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخبزينة العمومية، ولحماية هذه الأموال من الضياع وجب أن تقوم الإدارة الجبائية بتوظيف جميع الوسائل والإمكانيات المتاحة للتفعيل الأمثل للرقابة الجبائية.

وبما أن النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي أي أن المكلف يقوم بنفسه بحساب الضريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية، فإن ذلك لم يحول دون انتشار ظاهرة تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية بطرق مختلفة، مشروعة وغير مشروعة، ولمحاربة هذه الظواهر نص المشرع الجزائري على عدة تدابير قانونية لعل أهمها التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالشركات المعنوية في إطار الرقابة الجبائية، والذي يمارس من طرف أعوان محققين ذوي كفاءة مهنية ، وذلك باستعمال طرق وآليات مختلفة، وهو ما يؤدي غالبا إلى تعديلات على الأسس المصرح بها.

ومن أجل التعريف بالموضوع والاحاطة به، ارتأينا طرح الإشكالية التالية: ما هي مناهج

وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟

2- فيما يتمثل الإطار القانوني للتحقيق المحاسبي؟

3- ما هي طرق إعادة تشكيل الأسس المستخدمة في التحقيق المحاسبي؟

ومن أجل الإجابة عن التساؤلات المطروحة تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

✓ الرقابة الجبائية في الجزائر

✓ اجراءات وطرق التحقيق المحاسبي واعادة تشكيل الأسس

✓ دراسة حالة تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.

2. الرقابة الجبائية في الجزائر

1.2 مفهوم الرقابة الجبائية:

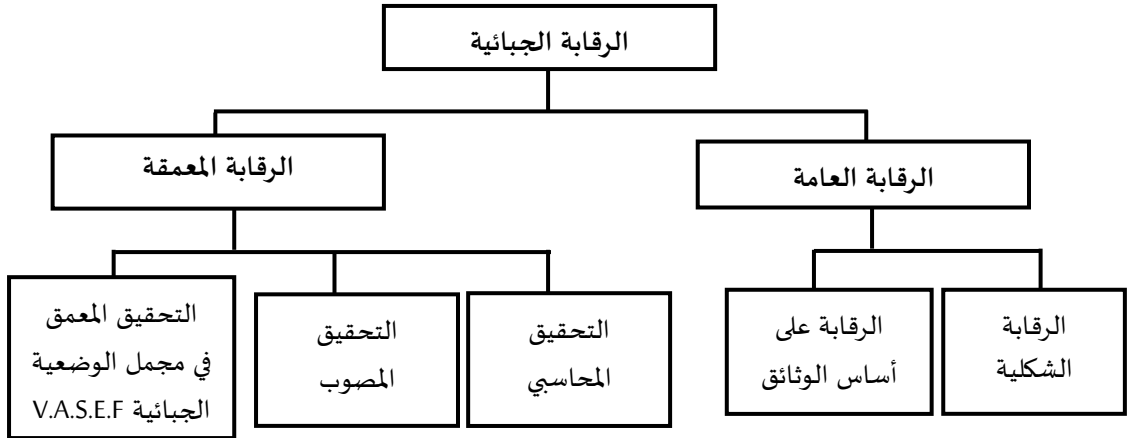
هي عملية فحص مقارنة ومقاربة للتصريحات الجبائية وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية¹.

كما تعرف على أنها تلك الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع التي تسمح للإدارة الجبائية أن تضمن أن المكلفين بالضريبة قد وفوا بالتزاماتهم، كما تسمح لها بإصلاح الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية جراء مخالفة القانون الجبائي².

2.2 أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

يمكن تحديد أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر في الشكل التالي:

الشكل 1: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قانون الإجراءات الجبائية

3.2 صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية:

حتى يتسنى للإدارة الجبائية تحقيق أهدافها منحها المشرع حقوق وصلاحيات واسعة منها:

1.3.2 حق الاطلاع: في إطار البحث عن المعلومة الجبائية كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات والمؤسسات،

والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع، والمعلومات المجمعّة عن طريق هذا الحق يمكن أن تعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي، ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف³.

2.3.2 حق المراقبة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها⁴.

3.3.2 حق المعاينة: يهدف هذا الحق إلى مراقبة ومحاسبة المؤسسات، وهو عمل يباشر بعين المكان ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات⁵.

4.3.2 حق الاستدراك: يتمثل في استدراك الأخطاء وكل ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب والقيام بالتصحيحات اللازمة في إطار إجراءات الرقابة الجبائية وهو ما جاء في المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4.2 واجبات وحقوق و ضمانات المكلف بالضريبة:

1.4.2 واجبات المكلف بالضريبة: فرض المشرع التزامات على المكلفين بالضريبة، وتتمثل في:

❖ الالتزامات المحاسبية: تمسك الكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد⁶.

يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليها من طرف قاضي المحكمة⁷.

❖ الالتزامات الجبائية: لقد فرض القانون الجبائي العديد من الالتزامات الجبائية الملقاة على عاتق المؤسسة الاقتصادية وتتمثل أهم التصريحات الجبائية في⁸:

- التصريح بالنشاط (الوجود) في ظرف 30 يوم من بداية النشاط.
- التصريحات الشهرية قبل العشرون من الشهر الموالي.
- التصريحات السنوية للأرباح ولو احقها قبل الفاتح أفريل من السنة الموالية.

2.4.2 حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة: أعطى المشرع الجبائي المكلف بالضريبة عند تعرضه للرقابة الجبائية جملة من الحقوق والضمانات وتتمثل أهمها في:

❖ الاستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه⁹.

- ❖ الإعلام المسبق وأجل التحضير (إشعار بالتحقيق): لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار¹⁰.
- ❖ عدم إعادة الرقابة: عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة¹¹.
- ❖ حق الإعلام بالنتائج الأولية وحق الرد: تعلم الإدارة الجبائية المكلف بالنتائج وذلك وهذا بإرسال إشعار التقويم في رسالة مسجلة مع وصل الاستلام يشترط شرحه وتفصيله بصفة كافية تبين فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، كما يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوماً ليرسل بملاحظاته أو قبوله ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني¹².
- ❖ حق الطعن: يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجا إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب للضرائب للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عن هذه الأخيرة¹³.
- ❖ حق التقادم: لا يمكن للإدارة الجبائية فرض ضرائب في إطار حقها في الاستدراك أو التحصيل بعد فترة معينة يحددها القانون والتي تسمى فترة التقادم، وفي الجزائر يحدد أجل التقادم بأربعة سنوات طبقاً للمادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي تهدف إلى تأسيس وتحصيل جميع الضرائب والرسوم¹⁴.

3. إجراءات وطرق التحقيق المحاسبي:

1.3 الأجهزة والاعوان المؤهلين للقيام بالتحقيق:

- ❖ الأجهزة المكلفة بالرقابة: تطلع بمهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة، وهي¹⁵:

- مصالح البحث والمراجعات التابعة لمديرية الأبحاث والتحقيقات
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية
- المصلحة الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب
- مديرية كبريات المؤسسات

- ❖ الأعوان المكلفين بالرقابة: كل عون له رتبة معين على الأقل تابع للإدارة الجبائية وحامل لبطاقة الانتداب.

2.3 مراحل سير التحقيق المحاسبي:

1.2.3 الإشعار بالتحقيق: قبل الشروع في إجراء التحقيق يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ الخاضع للتحقيق بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته¹⁶.

يجب أن يبين الإشعار صراحة الأجل الأدنى للتحضير، تاريخ وساعة أول تدخل، الفترة المعينة بالتحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم المعنية، الوثائق الواجب الاطلاع عليها، ألقاب وأسماء ورتب المحققين وأن يشير صراحة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة¹⁷.

2.2.3 فحص المعلومات المحاسبة:

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: بالإضافة إلى الزامية مسك الدفاتر المنصوص عليها في القانون، يجب أن تكون المحاسبة متسلسلة صحيحة ومقنعة.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون: قد يكون هذا الفحص إما داخليا للتأكد من التسجيلات المحاسبية أو خارجياً من خلال التأكد من العمليات التي كان من الواجب رصدها في حسابات المؤسسة، وقد يكون الإغفال عن بعض التسجيلات كلياً أو جزئياً عمداً أو بدون قصد وتتم هذه العملية من خلال ما يلي¹⁸:

- المراقبة من خلال المعطيات المحاسبية: وتتمثل في مراقبة المشتريات والمبيعات والمنتجات قيد التنفيد والمخزونات.
- فحص حسابات الميزانية: من خلال فحص كل حسابات الميزانية من أصول وخصوم.
- فحص حسابات النتائج: من خلال التأكد من تسجيل جميع الإيرادات بشكل صحيح ومراقبة الأعباء والتكاليف ومطابقتها للوثائق التبريرية، من أجل البحث عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة.

3.2.3 طرق إعادة تشكيل الأسس: بعد الانتهاء من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون والوصول إلى قرار بشأن رفضها أو قبولها تأتي مرحلة إعادة تشكيل رقم الأعمال . وتتم الرقابة الجبائية بتقنيات مختلفة وذلك حسب نوع الضرائب المعنية، أهمية وطبيعة الملفات، مؤهلات ورتب الأعوان المحققين¹⁹.

أ- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقاً من الحساب الكمي: ويعتمد إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الطريقة على المخزونات، الاستهلاكات والمشتريات تختلف من نشاط لآخر.

الجدول رقم (1): الحساب الكمي

المؤسسات الصناعية	المؤسسات التجارية
مخزون بداية السنة للمادة الأولية	مخزون بداية السنة
(+) مشتريات المواد الأولية	(+) مشتريات السنة
(-) مخزون نهاية السنة للمواد الأولية	(-) مخزون نهاية السنة
= الاستهلاك الحقيقي للمادة الأولية	= الاستهلاك الحقيقي
(-) معدل الفضلات للمادة الأولية	(-) الاستهلاك المصرح به
= الاستهلاك الصافي للمادة الأولية	= الفارق في الكمية المستهلكة
(+) مخزون الاولي للمنتوج النهائي المحول من المادة الأولية	
(-) مخزون النهائي للمنتوج النهائي المحول من المادة الأولية	
= الفارق في المادة الأولية	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على GUIDE DE VERIFICATEUR ص 122 و 123

ب- إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال المقبوضات ومن خلال الفوترة (الحساب المالي)²⁰:

● من خلال المقبوضات: لتحديد المقبوضات الفعلية المنجزة من طرف مؤسسة خاضعة للتحقيق، بالإمكان إعداد الحساب المالي والذي يتم حسب الصيغة التالية:

حساب الصندوق (مجموع الجانب المدين)

(+) حساب البنك (المبالغ المقبوضة)

= مجموع المقبوضات

(+) حساب تسبيقات الزبائن في 01/01

(-) حساب تسبيقات الزبائن في 12/31

(-) حساب الزبائن في 01/01

(+) حساب الزبائن في 12/31

= رقم الأعمال المشكل الحقيقي

(-) رقم الأعمال المصرح به

= الفارق الغير مصرح به

● من خلال الفوترة: في مؤسسات الأشغال تشكل الفوترة قاعدة في حساب الضرائب المباشرة ويؤدي ذلك حسب الصيغة التالية:

مجموع المقبوضات المصرحة

(+) حساب تسبيقات الزبائن في 01/01

(-) حساب تسبيقات الزبائن في 12/31

(-) حساب الزبائن في 01/01

(+) حساب الزبائن في 12/31

= رقم الأعمال المفوتر الحقيقي

(-) رقم الأعمال المفوتر المصحح به

= الفارق الغير مصحح به

ج- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من تكاليف الإنتاج: يمكن للمحققين انطلاقا من بعض التكاليف المتعلقة بالإنتاج إعادة تشكيل الإيرادات أو أرقام الأعمال المنجزة، حيث يمكن مقارنة الأجور المدفوعة من جهة ورقم الأعمال المصحح به من جهة أخرى، أو مقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاكات الكهرباء للسنوات قيد التحقيق إذ يجب إيجاد نفس التقرير لكل سنة ماعدا في حالة تغيير تجهيزات الإنتاج.²¹

د- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من نسبة التكوين: تتطلب هاته الطريقة ضرورة إثبات عون الضرائب المكلف بعملية المراقبة الجبائية من وجود علاقة نسبية ثابتة بين عناصر التكاليف المصحح بها من طرف المكلفين بالضريبة، أو مكونات المنتج ليتم استخدامها على المعلومات التي تحوز عليها الإدارة الجبائية، حيث تستخرج مختلف الأوعية الخاضعة للضريبة، مثلا كل قنطار من الإسمنت الأسود ينتج عنه 20 متر مربع من البلاط، وبالتالي يكفي تحديد استهلاكات المؤسسة الفعلية ليستخرج أسس الإخضاع الضريبي.²²

هـ- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السعر: يمكن إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من المشتريات، التغير في المخزونات وإضافة الربح الخام وذلك حسب المعادلة التالية:²³

● المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي = المشتريات المباعة

● المشتريات المباعة + الربح الخام = رأ خارج الرسم + رق م = رقم الأعمال بكل الرسوم

إذا اكتشف المحقق أن هناك مشتريات غير مسجلة في المحاسبة عند تشكيل رقم الأعمال، يجب

عليه إضافتها كإنتاج مباع أو بضائع مباعه باستعمال العلاقة التالية:

- ن = إنتاج السنة / المواد الأولية المستهلكة

يضرب مبلغ المشتريات غير المصحح بها في (ن) من أجل تكوين رقم الأعمال غير المصحح به.

و- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من مؤشرات مختلفة: يتوفر لدى المحقق مؤشرات تسمح له بإعادة تشكيل الإيرادات، فمثلا يمكن لمشتريات المشروبات الغازية أن تساهم في تشكيل الإيرادات المحققة في المطاعم، كما يمكن استعمال سجل مصالغ الشرطة الذي يحتوي على أسماء الأشخاص المقيمين في الفنادق لكي نحصل على الإيرادات الأخيرة.²⁴

4.2.3 نتائج عملية التحقيق: في الأخير بعد انتهاء المحقق من عمليات الفحص والتدقيق

يستوجب عليه إعلام المكلف بنتائج هذا التحقيق ويتم الإبلاغ عن مرحلتين:

أ - الإشعار الأولي: يجب أن يكون مفصلا ومعللا بقدر كاف طبقا للمادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية ويجب أن يرسل إلى المكلف شخصا مع وصل الإسلام مع وجوب منحة 40 يوما على الأقل للرد على مجمل الملاحظات.

ب- الإشعار النهائي: بعد إرسال الإشعار الأولي هناك حالتين متوقعتين:

- أن لا يرد المكلف بعد الفترة القانونية وهذا ما يعتبر قبولا صريحا بحثا عن التحقيق.

- أن يرد على الإشعار مع تسجيل ملاحظاته واعتراضاته، وعلى هذا الأساس يقوم المحقق

إما بقبولها أو رفضها وفي هذه الحالة يجب إعلام المكلف كذلك بالإشعار النهائي.

4. الدراسة التطبيقية:

بعد التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالرقابة الجبائية، ومن أجل الامام أكثر بهذا الموضوع واعطاء نظرة واقعية حول إجراءات وطرق التحقيق المحاسبي، توجهنا إلى مقر شركة البناء الكبرى والتي خضعت في الآونة الأخيرة للتحقيق في محاسبتها على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بالجزائر العاصمة.

1.4 التعريف بالمؤسسة محل التحقيق: الشركة ذات المسؤولية المحدودة شينا قزینطاي هي شركة مقيمة في الجزائر خاضعة للتشريع الجزائري شركاؤها من جنسية صينية، تأسست وبدأت نشاطها سنة 2009 تمارس نشاط مقاوله أشغال البناء في مختلف مراحلها، مقرها الاجتماعي في ولاية جيجل، تحوز على عدة مشاريع هامة في مختلف ولايات الوطن.

2.4 التعريف بمديرية كبريات المؤسسات: تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية.

تقوم مديرية كبريات المؤسسات، التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006، بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمسة (5) مديريات فرعية، قباضة ومصلحتين²⁵.

3.4 إجراءات التحقيق المحاسبي المطبق على المؤسسة:

أولاً: الإشعار بالتحقيق:

قبل الشروع في عملية التحقيق قام المحققان بتسليم إشعار بالتحقيق في المحاسبة (السلسلة n°4 O) يحمل رقم 135 مؤرخ في 2019/09/19، مبينة أسفله ألقاب وأسماء ورتب المحققين، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة مقابل الإشعار بالاستلام من طرف مسير الشركة، وقد تضمن الإشعار بالتحقيق:

- السنوات الخاضعة للتحقيق 2015، 2016، 2017، 2018.
- تاريخ وساعة أول تدخل، والمحدد يوم 2019/10/07 على الساعة العاشرة صباحاً.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق والتي تتمثل في الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالشركاء.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها من مستندات محاسبية ووثائق تبريرية.
- إمكانية الاستعانة بمستشار يختاره بمحض إرادته للاستشارة به أو الإنابة عنه.
- عدم البدء في فحص المحاسبة إلا بعد استنفاد أجل التحضير والمقرب (10) أيام.

ثانياً: الشروع في عملية التحقيق:

بعد انتهاء فترة التحضير انتقل المحققان إلى مقر الشركة في اليوم والوقت المحدد في الإشعار وبحضور محاسب الشركة، وقد قدمت لهم كل من سجل الجريدة العامة، سجل الجرد وسجلات الأجرة، كل السجلات مؤشرة ومرقمة من طرف المحكمة. بالإضافة إلى جميع الدفاتر المحاسبية المساعدة، التصريحات الجبائية والشبه جبائية والوثائق الثبوتية من فواتير البيع، فواتير الشراء، فواتير الاعباء.....الخ.

ثالثاً: عمليات التسوية والتبليغ الأولي:

بعد الاطلاع المحققين الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة وبعد فحص المحاسبة المقدمة من ناحية الشكل والمضمون، وتطبيقاً للمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقضيها استدرارك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، ونظراً لضيق الوقت واقترب انتهاء السنة المالية 2019 حيث يبدأ أجل التقادم من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الضرائب فقد تم الإسراع في تحديد نتائج تحقيق سنة 2015، وقد ترتب على ذلك إصدار تبليغين أوليين:

- ✓ التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي لسنة 2015: تم استلام التبليغ الأولي نموذج 21 n° O يحمل رقم 275/MF/DGI/DGE/SDCF/19 من طرف مسير الشركة يوم 2019/12/11.
- ✓ التبليغ الأولي للتحقيق المحاسبي "سنوات 2016، 2017، 2018": تم استلام التبليغ الأولي نموذج 21 n° O يحمل رقم 29/MF/DGI/DGE/SDCF/20 يوم 2020./06/09 وتضمن التبليغين الأوليين الملاحظات التالية:
- ✓ تقدير المحاسبة من حيث الشكل: المحاسبة ممسوكة بشكل مقبول وفقا للمواد 9 الى 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي المالي.
- ✓ تقدير المحاسبة من حيث المضمون:
- أ. اختلاف في التصريحات المكتتبية: بعد فحص وتدقيق أرقام الأعمال المصرح بها اكتشف المحققان وجود اختلاف بين رقم الأعمال المصرح للرسم عن النشاط المهني ورقم الأعمال المصرح للرسم على القيمة المضافة لسنة 2015، حيث تم التصريح برقم أعمال للرسم على القيمة المضافة بمبلغ 2.951.792.158 دج في حين تم التصريح برقم أعمال للرسم على النشاط المهني بمبلغ 2.885.595.751 دج أي بفارق 66.196.407 دج.
- ب. عدم تبرير رقم الأعمال المعفى: تم التصريح في سنة 2015 برقم أعمال معفى دون تقديم شهادات الإغفاء، حيث كان رقم الأعمال المعفى المصرح به 88.357.205 دج وتبرير رقم أعمال 79.493.661 دج وعليه فرقم الأعمال المعفى غير المبرر هو 8.563.544 دج.
- ج. خصم غير مستحق للرسم على القيمة المضافة: في سنة 2015 تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير يفوق مبلغها 100 000 دج مسددة نقدا، وهذا مخالف لنص المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجدول التالي يفصل ذلك:

الجدول رقم (2): إعادة دمج الرسم على المشتريات لسنة 2015

المورد	رقم الفاتورة	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة المسترجع
X1	رقم 4345 في 2015/04/20	115 488	19 633
X2	رقم 255 في 2015/05/13	122 904	20 894
X3	رقم 5008 في 2015/05/19	255 600	43 452
X4	رقم 4775 في 2015/06/10	116 624	19 826
X5	رقم 8063 في 2015/07/27	135 384	23 015
		المجموع:	126 820

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

د. المبالغة في حساب القسط السنوي للاهلاكات المخصصة من النتيجة الجبائية: تم حساب القسط السنوي للاهلاك الخاص بسيارات السياحة التي تفوق قيمتها 1 000 000 دج، وخصمه من النتيجة الجبائية وهذا ما يتنافى مع المادة 141-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كما هي مبينة في الجدول.

الجدول رقم (3): الفارق في الأقساط غير المقبولة للخصم جبائيا

السنة	القسط المطبق	القسط المسموح به جبائيا	الفارق
2015	274 120	200 000	74 120
2016	611 328	483 333	127 994
2017	1 940 789	1 324 507	616 282
2018	15 234 366	10 410 414	4 823 952

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

هـ. اختلاف بين رقم الأعمال المصرح ورقم الأعمال الفعلي: من أجل إعادة تشكيل رقم الأعمال استخدم المحققان تقنية الحساب المالي من خلال المقبوضات ومن خلال الفوترة. ➤ الحساب المالي من خلال المقبوضات: قبل الشروع في إعداد الحساب المالي قام المحققان بحساب الحصص النسبية لأرقام الأعمال الخاضعة للمعدل المخفض للضريبة على القيمة المضافة وأرقام الأعمال الخاضعة للمعدل العادي.

الجدول رقم (4) تحديد نسب أرقام الأعمال باستخدام قاعدة الحصة النسبية PRORATA:

التعيين	2015	2016	2017	2018
رأ المصرح بكل الرسوم	3 168 263 505	3 663 242 003	4 355 548 817	5 051 373 970
رقم الاعمال المعفى	750 997 500	344 839 913	623 704 259	985 169 957
رقم الاعمال الخاضع للضريبة	2 417 266 005	3 318 402 090	3 731 844 558	4 066 204 013
رأ المصرح بالمعدل المخفض	1 687 002 075	2 707 630 137	2 894 578 139	3 444 080 078
الحصة النسبية PRORATA	69.79%	81,59%	77,56%	84,70%
رأ المصرح بالمعدل العادي	730 263 930	610 771 953	837 266 419	622 123 935
الحصة النسبية PRORATA	30.21%	18,41%	22,44%	15,30%

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

بعد أن تم معرفة نسب أرقام الأعمال قام المحققان بتطبيق الحساب المالي من خلال المقبوضات وهذا عن طريق جمع المداخيل المبينة في الكشوف البنكية والصندوق، مطروح منها كل من التحويلات المالية الإلغاءات والتعديلات، وبعد ذلك تم توزيع المبالغ المحصل عليها على

الحصص النسبية حسب كل معدل إلى غاية الوصول لرقم الأعمال المعاد تشكيله، وبعد مقارنته برقم الأعمال المصرح به نتحصل على رقم الأعمال المغفل وغير المصرح به.

الجدول رقم (5): الحساب المالي للمقبوضات:

2018	2017	2016	2015	التعيين
				<u>مقبوضات البنوك خام:</u>
2 754 499 869	1 684 182 973	2 569 210 746	2 565 704 437	▪ بنك التنمية المحلية
2 145 066 067	2 444 398 726	521 361 646	680 385 275	▪ بنك ثريست
330 885 159	262 291 400	-	-	▪ الصندوق
5 230 451 095	4 390 873 099	3 090 572 392	3 246 089 712	مجموع المقبوضات الخام (1)
-	-	-	3 576 856	▪ تعديلات
-	-	-	11 937 659	▪ الغاءات
177 000 000	8 970 000	-	-	▪ تحويلات مالية
177 000 000	8 970 000	-	15 514 515	مجموع التخفيضات(2)
5 053 451 095	4 381 903 099	3 090 572 392	3 230 575 197	المقبوضات الصافية (1)-(2)
985 169 957	623 704 259	344 839 913	750 997 500	(-) رقم الاعمال المعفى
4 068 281 138	3 758 168 540	2 745 732 479	2 479 577 697	رأ الخاضع المعاد تشكيله HT
84,70%	77,56%	81,59%	69,79%	الحصة النسبية لرقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض
3 445 839 406	2 914 996 145	2 240 363 828	1 730 489 202	رأ TTC الخاضع للمعدل المخفض
674 373 840	580 382 166	2 240 363 828	1 730 489 202	رأ TTC الخاضع للمعدل المخفض 7%
630 255 925	542 413 239	2 093 797 970	1 617 315 208	رأ HT الخاضع للمعدل المخفض (3) 7%
2 771 465 566	2 334 613 979	-	-	رأ TTC الخاضع للمعدل المخفض 9%
2 542 628 959	2 141 847 687	-	-	رأ HT الخاضع للمعدل المخفض (4) 9%
15,30%	22,44%	18,41%	30,21%	الحصة النسبية للمعدل العادي
622 441 732	843 172 395	505 368 651	749 088 495	رأ بكل الرسوم الخاضع للمعدل العادي
25 281 583	323 439 837	505 368 651	749 088 495	رأ HT الخاضع للمعدل العادي %17
21 608 191	276 444 305	431 939 018	640 245 937	رأ HT الخاضع للمعدل العادي (5) %17

597 160 149	519 732 558	-	-	رقم الأعمال HT الخاضع للمعدل العادي 19%
501 815 252	436 750 049	-	-	رأ HT الخاضع للمعدل العادي 19% (6)
3 696 308 327	3 397 455 280	2 525 736 988	2 257 561 145	رقم الأعمال HT الخاضع (3)+(4)+(5)+(6)
985 169 957	623 704 259	344 839 913	750 997 500	(+) رقم الأعمال المعفى
4 681 478 284	4 021 159 539	2 870 576 901	3 008 558 645	رقم الأعمال المعاذ تشكيله من المقبوضات
4 679 597 165	3 997 464 419	3 397 362 678	2 951 792 158	رقم الأعمال المصرح به
1 881 119	23 695 120	-526 785 777	56 766 487	الفارق في رقم الأعمال

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

➤ الحساب المالي من خلال الفوترة: قام المحققان بإعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال الفوترة بإضافة أرصدة حسابات الزبائن في 01/01 وتسبيقات الزبائن في 12/31 وطرح أرصدة حسابات الزبائن في 12/31 وتسبيقات الزبائن في 01/01، وبعد ذلك تم توزيع المبالغ المحصل عليها حسب الحصص النسبية التي تم حسابها في الجدول (5) حسب كل معدل، وتم التوصل في نهاية المطاف إلى أرقام الأعمال المعاذ تشكيلها ومع مقارنتها بأرقام الأعمال المصرح بها في جداول حسابات النتائج نحصل على أرقام الأعمال المخفية.

الجدول رقم (6): الحساب المالي للفوترة:

2018	2017	2016	التعيين
5 053 451 095	4 381 903 099	3 090 572 392	المقبوضات الصافية بكل الرسوم
1 320 811 302	784 860 766	145 751 302	(-) رصيد حساب الزبائن في 01/01
2 391 631 033	1 320 811 302	784 860 766	(+) رصيد حساب الزبائن في 12/31
20 191 677	49 159 683	101 440 666	(+) رصيد حساب تسبيقات الزبائن في 01/01
25 732 395	20 191 677	49 159 683	(-) رصيد حساب تسبيقات الزبائن في 12/31
6 118 730 108	4 946 791 341	3 781 962 839	رقم الأعمال المعاذ تشكيله بكل الرسوم
985 169 957	623 704 259	344 839 913	(-) رقم الأعمال المعفى
5 133 560 151	4 323 087 082	3 437 122 926	رقم الأعمال الخاضع المعاذ تشكيله بكل الرسوم
84,70%	77,56%	81,59%	الحصة النسبية لرقم الأعمال الخاضع للمعدل المخفض
4 348 132 113	3 353 171 110	2 804 499 686	رقم الأعمال بكل الرسوم الخاضع للمعدل المخفض
674 373 840	580 382 166	2 804 499 686	رأ بكل الرسوم الخاضع للمعدل المخفض 07%
630 255 925	542 413 239	2 621 027 744	رأ بدون الرسوم الخاضع للمعدل المخفض 07% (1)
3 673 758 273	2 772 788 944	-	رأ بكل الرسوم الخاضع للمعدل المخفض 09%

مناهج وطرق التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية على الشركات

دراسة حالة تحقيق محاسبي لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات للفترة 2015-2018

3 370 420 434	2 543 843 068	-	رأ بدون الرسوم الخاضع للمعدل المخفض 09% (2)
15,30%	22,44%	18,41%	الحصة النسبية لرقم الأعمال الخاضع للمعدل العادي
785 428 038	969 915 972	632 623 240	رقم الأعمال بكل الرسوم الخاضع للمعدل العادي
25 281 583	323 439 837	632 623 240	رأ بكل الرسوم الخاضع للمعدل العادي 17%
21 608 191	276 444 305	540 703 624	رأ بدون الرسوم الخاضع للمعدل العادي 17% (3)
760 146 455	646 476 135	-	رأ بكل الرسوم الخاضع للمعدل العادي 19%
638 778 534	543 257 256	-	رأ بدون الرسوم الخاضع للمعدل العادي 19% (4)
4 661 063 083	3 905 957 869	3 161 731 368	رقم الأعمال الخاضع بدون رسوم (1)+(2)+(3)+(4)
985 169 957	623 704 259	344 839 913	(+) رقم الأعمال المعفى
5 646 233 040	4 529 662 128	3 506 571 281	رقم الأعمال المعاذ تشكيله بدون رسوم
5 657 787 432	4 547 560 992	3 504 656 640	رقم الأعمال المصرح به (ج حسابات النتائج)
-11 554 392	-17 898 864	1 914 641	الفارق في رقم الأعمال

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

❖ إعادة تشكيل الأسس:

- إعادة تشكيل رقم الأعمال: بعد تطبيق الحساب المالي للمقبوضات تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (07): إعادة تشكيل رقم الأعمال المصرح:

2018	2017	2016	2015	التعيين
4 681 478 284	4 021 159 539	2 870 576 901	3 008 558 645	رقم الأعمال المعاذ تشكيله
4 679 597 165	3 997 464 419	3 397 362 678	2 951 792 158	رقم الأعمال المصرح G50
1 881 119	23 695 120	-	56 766 487	الفارق في رقم الأعمال المصرح

المصدر: معلومات متحصل عليها من نتائج التحقيق

- إعادة تشكيل الأرباح: تم تحديد الزيادة في الربح عن طريق جمع الفارق في رقم الأعمال المتحصل عليه عن طريق الحساب المالي من خلال الفوترة وإضافة أقساط الاهتلاك غير القابلة للخصم مع طرح حقوق الرسم على النشاط المبي.

الجدول رقم (08): إعادة تشكيل الأرباح:

2018	2017	2016	2015	التعيين
-	-	1 914 641	-	الزيادة في رقم الأعمال المنجز
37 744	475 962	-	-	(-) حقوق الرسم على النشاط المبي
4 823 952	616 282	127 994	74 120	قسط الاهتلاك الغير قابل للخصم
4 786 208	140 320	2 042 635	74 120	الزيادة في الربح

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

❖ التعديلات الجبائية:

- الرسم على النشاط المهني: سيتم أولاً حساب القاعدة الخاضعة من خلال جمع الفارق بين رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني والخاضع للضريبة على ق م والزيادة في رقم الأعمال المتحصل عليها عن طريق الحساب المالي من خلال المقبوضات . بالإضافة الى الحقوق على الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% سيتم تطبيق زيادات

الجدول رقم (09): حساب الرسم على النشاط المهني والزيادات:

التعيين	2015	2016	2017	2018
الفارق في رقم الأعمال بين رن م و رق م	66 196 404	-	-	-
الزيادة في رقم الأعمال	56 766 487	-	23 695 120	1 881 119
القاعدة الخاضعة	122 962 894	-	23 695 120	1 881 119
حقوق الرسم على النشاط المهني 2%	2 459 258	-	473 902	37 622
نسب الزيادات	25%	-	25%	15%
الزيادات	614 814	-	118 476	5 643
مبلغ الحقوق الإجمالية	3 074 072	-	592 378	43 266

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

- الرسم على القيمة المضافة: من أجل حساب الرسم على القيمة المضافة قام المحققان بحساب الحصص النسبية لأرقام الأعمال الخاضعة للمعدل المخفض وكذا أرقام الأعمال الخاضعة للمعدل العادي حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تحديد نسب الحصص النسبية لأرقام الأعمال:

التعيين	2015	2016	2017	2018
رأ خ الرسم المصرح به	2 951 792 158	3 397 362 678	3 997 464 419	4 679 597 165
رقم الأعمال المعفى	750 997 500	344 839 913	623 704 259	985 169 957
رقم الأعمال الخاضع	2 200 794 658	3 052 522 765	3 373 760 160	3 694 427 208
رأ HT المصرح الخاضع للمعدل المخفض	1 576 637 453	2 530 495 455	2 665 528 811	3 171 270 822
الحصة النسبية	71,639%	82,90%	79,01%	85,84%
رأ HT المصرح الخاضع للمعدل العادي	624 157 205	522 027 310	708 231 349	523 156 386
الحصة النسبية	28,361%	17,10%	20,99%	14,16%

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

قام المحققان بعد ذلك بتوزيع أرقام الأعمال حسب النسب المتحصل عليها.

الجدول رقم (11): حساب حقوق الرسم على القيمة المضافة والزيادات

التعيين	2015	2016	2017	2018
الزيادة في رقم الأعمال	56 766 487	-	23 695 120	1 881 119
رقم الأعمال المعفى	-	20 901 572	3 497 851	2 439 014
رقم الأعمال الخاضع	56 766 487	20 901 572	27 192 971	4 320 133
الحصة النسبية للمعدل المخفض	71,639%	82,90%	79,01%	85,84%
الزيادة في رأ بالمعدل المخفض	40 667 206	17 327 089	21 484 529	3 708 372
المعدل المخفض	7%	7%	9%	9%
حقوق رق م للمعدل المخفض (1)	2 846 704	1 212 896	1 933 608	333 753
الحصة النسبية للمعدل العادي	28,361%	18,41%	20,99%	14,16%
الزيادة في رأ بالمعدل العادي	16 099 281	3 847 061	5 708 442	611 761
المعدل العادي	17%	17%	19%	19%
حقوق رق م للمعدل العادي (2)	2 736 878	654 000	1 084 604	116 235
رقم الأعمال المعفى الغير مبرر	8 863 544	-	-	-
حقوق رق م 17 % (3)	1 506 802	-	-	-
رق م المخصوص والغير مستحق (4)	126 820	-	-	-
مجموع الحقوق (1)+(2)+(3)+(4)	7 217 205	1 866 897	3 018 212	449 988
الزيادات: 25%	1 804 301	466 724	754 553	112 497
مجموع الحقوق	9 021 506	2 333 621	3 772 765	562 485

المصدر: معلومات متحصل عليها من نتائج التحقيق

- الضريبة على أرباح الشركات: تم حساب حقوق الضريبة على أرباح الشركات من خلال الزيادات للربح المحقق المتحصل عليها في الجدول 09، وبعد تطبيق المعدل المناسب:

الجدول رقم (12): حساب حقوق الضريبة على أرباح الشركات والزيادات

التعيين	2015	2016	2017	2018
زيادات للربح المحقق	74 120	2 042 635	140 320	4 786 208
حقوق الضريبة على ارباح الشركات	19 271	469 806	32 274	1 100 828
معدل الزيادات	10%	25%	10%	25%
الزيادات	1 927	117 452	3 227	275 207
المجموع المستحق	21 198	587 258	35 501	1 376 035

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج التحقيق

بعد انقضاء المدة الممنوحة قانونا والمقدرة ب 40 يوما من استلام الإشعارين الأوليين، ونظرا لعدم رد مسيري المؤسسة على نتائج التحقيق وهو ما تعتبره الإدارة الجبائية قبولا ضمنيا لهذه النتائج، وعليه تم تقديم الإشعار النهائي بنفس الأسس وإنهاء عملية التحقيق.

5. الخاتمة:

أعطى المشرع الجزائري حقوقا وصلاحيات للإدارة الجبائية حتى يتسنى لها القيام بعملية الرقابة الجبائية على أحسن وجه واكتشاف الإغفالات والنقص في تصريحات المكلفين وتصحيحها، وكذا تسليط العقوبات على المخالفين، كما خول المشرع أيضا حقوقا و ضمانات للخاضعين للرقابة الجبائية من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة.

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى عدة طرق للتحايل على الإدارة الجبائية والتهرب من دفع حقوقهم المستحقة، وأمام تنامي ظاهرة الغش الضريبي أصبح لزاما على مصالح الضرائب استعمال تقنيات وطرق للكشف والبحث عن مواقع الغش المستعمل.

خلال عملية التحقيق المحاسبي يقوم المحقق من التأكد أن المحاسبة كاملة ومنتظمة ومقنعة، أي أنها مقبولة من حيث الشكل، لينتقل بعد ذلك إلى فحصها من حيث المضمون بدءا من المعطيات المحاسبية إلى التأكد من صحة جميع الحسابات سواء كانت حسابات الميزانية أو حسابات النتائج والتأكد من صحة الوثائق التبريرية، كما يدقق في أرقام الأعمال والنتائج المصرح بها وهو ما يسمح له بإعادة تشكيل الأسس للسنوات غير المتقدمة استنادا إلى الطريقة المناسبة للنشاط الممارس من قبل المؤسسة الخاضعة للتحقيق.

ضرورة الإمام الجيد للأعوان المحققين بطرق إعادة التأسيس من أجل اختيار الطريقة الأكثر نجاعة وفعالية والمناسبة لنشاط ووضعية المؤسسة الخاضعة للتحقيق.

من خلال استعراض إجراءات التحقيق المحاسبي لمؤسسة معنوية على مستوى مديرية

كبريات المؤسسات تم التعرف أكثر على النقاط التالية:

- مراحل التحقيق المحاسبي والإجراءات المتبعة من طرف المحققين.
- طرق وتقنيات إعادة تشكيل الأسس.
- كيفية تطبيق الغرامات والزيادات طبقا للقوانين المعمول بها.

6. الإحالة والتمهيش:

¹ بن عمارة منصور، أنواع واجراءات الرقابة الجبائية، دار الهومة للطباعة النشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص23.

- ² KHARROUBI Kamel, le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire magister, option Finance, Spécialité management des entreprises, Ecole Doctorale d'économie et de management, 2011, p 71.
- ³ مصطفى عوادي، نصررحال، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الوادي، 2016، ص 35.
- ⁴ المادة 18 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
- ⁵ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2019، ص 37.
- ⁶ المادة 20 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 سنة 2007.
- ⁷ المادة 11 من الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم 101 سنة 1975.
- ⁸ عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، 2021، ص 38.
- ⁹ المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، 2017، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، الجزائر، ص 9.
- ¹⁰ المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية 2021.
- ¹¹ Himrane Mohammed, Larioui Abderrezak, le control fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes Journal of advanced Economic research, Vol 04, Issue 02, 2020, P 140.
- ¹² بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 126.
- ¹³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 23.
- ¹⁴ Ahmed SADOUDI, DROIT FISCAL, BERTI Editions, 2021, P 171.
- ¹⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 05.
- ¹⁶ المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2021، ص 06.
- ¹⁷ المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
- ¹⁸ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 125.
- ¹⁹ Thierry Lambert, Redressement Fiscal, Edition Economica, 1985, P 44.
- ²⁰ DGI DRV, Guide De Vérificateur de comptabilité, p124 p 125.
- ²¹ DGI DRV, Guide de vérificateur de comptabilité, OP Cite, p 125.
- ²² أحمد بسباس، طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، جامعة الأغواط، 2016، ص 196.
- ²³ DGI DRV, Guide de vérificateur de comptabilité, OP Cite, p 126.
- ²⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 171.
- ²⁵ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59> (consulté le 30/11/2021)

7. قائمة المراجع والمصادر:

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار الهومة ، الجزائر، 2016
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2019.
- عيسى سماعيل، جباية ومحاسبة المؤسسة، منشورات الزرقاء العالمية الجزائر 2021

ثانياً: المقالات

- أحمد بسباس، (2016)، طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات العدد الاقتصادي جامعة الأغواط، مج. 7، ع. 1، 189-208.
- مصطفى عوادي، نصر رحال، (2016)، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال جامعة الوادي، مج. 1، ع. 1، 31-46.

ثالثاً: القوانين:

- قانون الإجراءات الجبائية، 2021.
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 سنة 2007.
- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية رقم 101 سنة 1975.

رابعاً: الأدلة والمواثيق:

- المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، 2017، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، الجزائر
- المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2021

المراجع باللغة الأجنبية:

Ouvrages:

- Ahmed SADOUDI, DROIT FISCAL, BERTI Editions, 2021
- Thierry Lambert, Redressement Fiscal, Edition Economica, 1985

Articles:

- Mohammed HIMRANE, Abderrezak LARIOUI, (2020), le control fiscal en Algérie, quel est l'impact des reformes, Journal of advanced Economic research Université d'El oued, Vol. 4, N° 2,136-150

Thèses :

- KHARROUBI, Kamel, (2011), le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, *mémoire magister*, Finance, Sciences économiques, Oran2, Algérie.

Guides :

- DGI DRV, Guide De Vérificateur de comptabilité.

Sites web :

- <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59> (consulté le 30/11/2021)