



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البشير الإبراهيمي برج بوعريريج



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

قسم: العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة

تحت عنوان:

دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

دراسة حالة مركز الضرائب برج بوعريريج

إشراف الأستاذ:

أ. صدراتي عدلان

من اعداد الطالبين:

✓ مهيريس محمد عبد الرحمان

✓ زيان أكرم

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. صغور فريد	أستاذ مساعد	رئيسا
د. صدراتي عدلان	أستاذ محاضر	مشرفا
د. فضيلي سمية	أستاذ محاضر	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: " لئن شكرتم لأزيدنكم.... "، نحمد الله ونشكره على جزيل فضله ونعمه قبل كل شيء، فهو الذي أدنا بالقوة على انجاز هذا العمل، ثم إلى نبيه الكريم محمد صلى الله عليه وسلم الذي هدانا إلى دين الإسلام.

نتقدم بجزيل الشكر والالتنان إلى الأستاذ الفاضل الذي أعاننا في انجاز هذه الدراسة ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيمة فجزاه الله خيرا.

كما لا ننسى أن نتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى كل موظفي مركز الضرائب على الاستقبال الجيد الذي حضينا به وعلى المعلومات القيمة التي قدمها لنا.

والى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد، نعلم جيدا انه لا يسعنا هذا المقام على شكر من ساعدونا حق الشكر وإن حاولنا فسيفجف الحجر وإن قصرنا نطلب منهم العذر.

إهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة نبينا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم.

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:

من قال في شأنهما الله عز وجل:

﴿وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً﴾

والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

اللذان بذلا كل ما في وسعهم لإرضائي وبلوغ مبتغاي

إلى قرّة عيني وسندي في الحياة الذين يقفون بجاني دائماً أخوتي

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادة في ضحكهم وبهم استمد ضحكتي وإسراري

إلى الذين جعلوا من الضعف قوة أصدقائي

وكل من لم يتسن لي ذكرهم فالقلب لم ينسهم.

عبد الرحمان

إهداء

باسم الله الرحمن الرحيم

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

الصلاة والسلام على سيد البشرية محمدٍ وعلى آله وصحبه أجمعين

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والدي العزيزين أدامهما الله لي

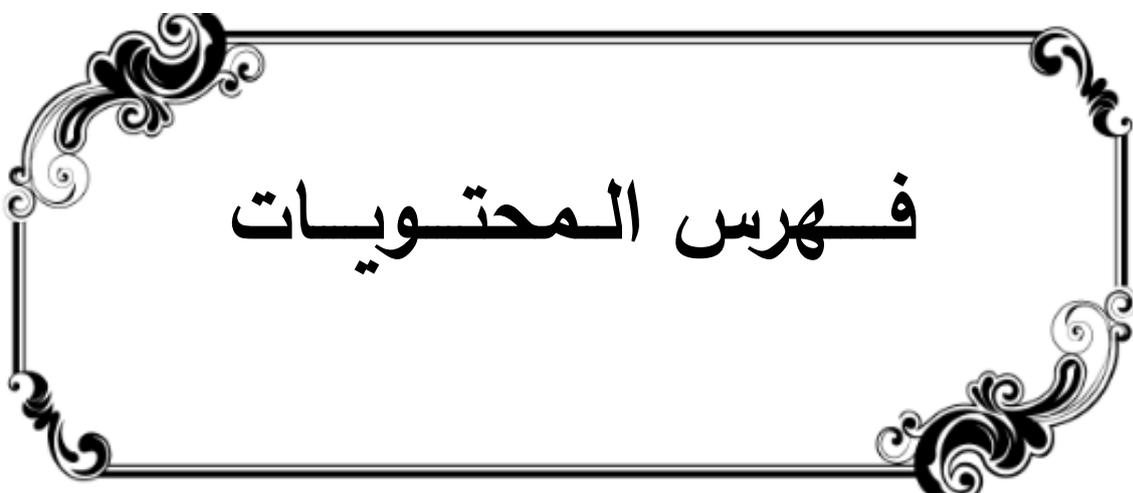
إلى كل عائلة بن زيان

إلى أصدقائي الأعزاء

إلى كل من عرفني عن قريب وعن بعيد

الآن ترفع الأشرعة وترفع المرساة لتنتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم وهو بحر الحياة
وفي هذه الظلمة لا يضيء فيها إلا قنديل الذكريات.

أكرم



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
I	شكر وعرهان
III-II	الإهداء
V-IV	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول والأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي	
01	تمهيد الفصل الأول
23-02	المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية
02	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
06	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
16	المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
40-24	المبحث الثاني: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي
24	المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي
27	المطلب الثاني: مسار التحقيق المحاسبي من الانتقاء الى المرحلة الختامية
38	المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية
51-41	المبحث الثالث: تحليل الدراسات السابقة
41	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
48	المطلب الثاني: دراسات أجنبية وباللغة الأجنبية
51	المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة
52	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة حالة للتحقيق المحاسبي في مركز الضرائب برج بوغريج

53	تمهيد للفصل
65-54	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية ومركز الضرائب برج بوغريج
54	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوغريج
60	المطلب الثاني: تعريف مركز الضرائب لولاية برج بوغريج CDI
62	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوغريج CDI
85-66	المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب برج بوغريج خلال الفترة 2016-2019
66	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية
69	المطلب الثاني: سير عملية التحقيق
82	المطلب الثالث: المرحلة الختامية
90-86	المبحث الثالث: تحليل حصيلة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوغريج للسنوات 2019-2020-2021
86	المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في الإيرادات الجبائية بمركز الضرائب برج بوغريج
88	المطلب الثاني: نتائج حصيلة التحقيق المحاسبي والمصوب في مركز الضرائب برج بوغريج
89	المطلب الثالث: مقارنة بين مصادر حصيلة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوغريج
91	خلاصة الفصل
101-97	خاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص



قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	أشكال الرقابة الجبائية	01
59	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريريج	02
60	يمثل الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	03
87	تأثير تغيير الحصيلة الجبائية على حصيلة الرقابة	04
90	مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في الحصيلة المتأتية منها	05

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
77	جدول استخراج النتائج لأربع سنوات	01
77	جدول تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لأربع سنوات	02
78	جدول تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي لأربع سنوات	03
78	جدول تحديد الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني لأربع سنوات	04
79	جدول تسوية الرسم على القيمة المضافة لأربع سنوات	05
79	جدول الرسم على سيارات الشركات لأربع سنوات	06
80	جدول ملخص للمستحقات والعقوبات لأربع سنوات	07
85	جدول ملخص للمستحقات والعقوبات	08
86	نسبة حصيلة الرقابة الجبائية في الحصيلة الجبائية	09
88	احصائيات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021 في مركز الضرائب برج بوعريريج	10
89	احصائيات مصادر حصيلة الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021 بمركز الضرائب برج بوعريريج	11



قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
101	الاشعار بالتحقيق المحاسبي	01
102	الاشعار بالتبليغ لنتائج التحقيق المحاسبي	02
103	الاشعار بالتقويم النهائي في حالة رد المكلف	03
104	الاشعار بالتقويم النهائي في حالة عدم رد المكلف	04
105	بطاقة انطلاق عملية التحقيق المحاسبي	05
107-106	الإبلاغ الأولي للسنوات 2019-2018-2017-2016	06
109-108	الإبلاغ النهائي للسنوات 2019-2018-2017-2016	07
110	ايرادات الرقابة الجبائية وايرادات الجباية العادية بمركز الضرائب برج بوعريبيج	08

مقدمة

تمهيد:

يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام تصريحي يقوم على مبدأ قيام المكلفين بالضريبة باكتتاب التصريحات الجبائية وإيداعها لدى الإدارة الجبائية بصفة طوعية ضمن آجال معينة، كما خول لهذه الأخيرة التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين باستخدام أساليب الرقابة الجبائية المستمدة قواعدها من التشريع الجزائري.

لكن ذلك لم يحول دون انتشار ظاهرة خطيرة ناتجة عن تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية بطرق متعددة مشروعة وغير مشروعة عرفت بالتهرب والغش الضريبيين، ليمتد تأثير هذه الظاهرة الى الموارد المالية للدولة باعتبار أن الجباية العادية أصبحت أهم مورد مالي تلجأ اليه، مما أدى الى صعوبة تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية أو حتى السياسية.

هذا ما استوجب على المشرع الجزائري بالإدارة الجبائية إيجاد سبل للقضاء على هذه الظاهرة، حيث قام بمنح الإدارة كل الوسائل القانونية والتنظيمية وعدة صالحيات لمراقبة صحة وصدق كل التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك العديد من التحديثات في التشريعات والقوانين.

ولعلنا نجد أنه من أهم هذه الوسائل القانونية لتحقيق المحاسبي، الذي اعتبره المشرع الجزائري مسؤولية لأعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية في المجال المحاسبي والضريبي، مع منحهم عدة صالحيات وحقوق لتسهيل عملية التحقيق واكتشاف التجاوزات، وبالمقابل فرض عليهم عدة التزامات، التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة.

ومما سبق نجد أن دراسة الدور الذي يمكن للتحقيق المحاسبي تقديمه لدعم الرقابة الجبائية يكتسي أهمية بالغة في النظام الجبائي، وذلك بسبب الاهتمام المفرط للإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي مقارنة بالوسائل الأخرى، وهنا تظهر لنا معالم إشكالية بحثنا التي تمت صياغتها كما يلي:

- ما هو دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

للإجابة على هذه الإشكالية يجب التطرق الى الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالرقابة الجبائية؟
- ما هي اجراءات التحقيق المحاسبي؟
- كيف يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي؟

- هل للتحقيق المحاسبي دور في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية؟

فرضيات الدراسة:

- تعد الرقابة الجبائية الأداة الأساسية التي تهدف الى كشف مختلف الأخطاء والانحرافات الواردة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تتمثل إجراءات التحقيق المحاسبي في جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المحققين ومقارنتها مع التشريع ثم الخروج بنتيجة.
- يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق عدة تقنيات ومعايير يستعملها المحقق المحاسبي.
- نعم للتحقيق المحاسبي دور فعال للحفاظ على موارد الخزينة العمومية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يلعبه التحقيق المحاسبي لزيادة فعالية الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة هامة لمحاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي هذا من جهة، من جهة أخرى نسبة الإيرادات الجبائية الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي مقارنة بالأشكال الرقابية الأخرى، لذلك سنحاول إثراء هذه الدراسة عن طريق التطرق الى العديد من التعريفات والمعلومات والبيانات لم يتم ذكرها في دراسات سابقة تتناول نفس الاشكالية.

أهداف الدراسة:

- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية؛
- معرفة آليات التحقيق المحاسبي للكشف عن الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية؛
- إبراز الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية؛
- محاولة إظهار أن تفعيل الرقابة الجبائية مرتبط بتفعيل الهياكل المساعدة لها، وكذا التدابير المتعلقة بإجراءاتها؛
- التعرف على مكونات التحقيق المحاسبي ومدى قدرتها على دعم الرقابة الجبائية.

دوافع اختيار الدراسة:

الدوافع الشخصية:

- تنمية القدرة الذاتية وتوسيع الرصيد العلمي الشخصي في هذا المجال؛

- علاقة الموضوع بالتخصص وتناسبه مع قدراتنا المعرفية التي اكتسبناها خلال سنوات الدراسة؛
 - الرغبة والميول الشخصي في التمكن من هذا المجال، والانتقال من المفاهيم النظرية إلى الواقع العملي.
- الدوافع الموضوعية:

- إبراز مدى أهمية التحقيق المحاسبي كوسيلة لدعم الرقابة الجبائية، من خلال الحد من التهرب الضريبي واسترجاع الأموال المتملص منها لصالح الخزينة العمومية؛
- اعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها؛

حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية: تم اعتمادنا على دراسة ملف خضع للتحقيق المحاسبي من سنة 2016 إلى 2019.
- الحدود المكانية: الدراسة تركز على دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، استكمالا للجانب النظري قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.

منهج الدراسة:

قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي في الفصل الأول من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل اجراءات التحقيق المحاسبي ودراسته خلال المرحلة الميدانية في مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج.

أدوات الدراسة:

تمت الاعتماد في دراستنا على مختلف القوانين الجبائية ومن أبرزها قانون الاجراءات الجبائية مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، كما اعتمدنا على دليل العون المحقق في المحاسبة وملف المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وكذلك العديد من المراجع والكتب ومذكرات التخرج (أطروحات دكتوراة، رسائل ماجستير، مذكرات ماستر)، الإحصائيات

المقدمة لنا من طرف مركز الضرائب، المقابلات والملاحظات مع العون المحقق بهدف فهم كيفية إجراء عمليات التحقيق المحاسبي.

صعوبات الدراسة:

- عدم استقرار القوانين والتشريعات الجبائية، وتعدد الضرائب يؤدي إلى خلط في المعلومات؛
- صعوبة الالمام بكافة جوانب الدراسة في الإطار الالزامي لعدد الصفحات؛
- صعوبة القيام بالدراسة الميدانية مع عدم التمكن على الحصول على المعلومات الكافية، لسرية ملفات المكلفين؛
- صعوبة الوصول الى إحصائيات الإيرادات الجبائية الفعلية والحديثة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى فصلين، الأول يتناول الجانب النظري للدراسة تم تقسيمه الى ثلاث مباحث المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية، المبحث الثاني: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي، المبحث الثالث: دراسات سابقة، أما الفصل الثاني تناول الجانب التطبيقي للدراسة، كذلك تم تقسيمه الى ثلاث مباحث، المبحث الأول: تقديم عام لمديرية ومركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، أما المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب برج بوعرييج، المبحث الثالث: تحليل حصيلة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوعرييج للسنوات 2019-2020-2021.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة

الجبائية والتحقيق المحاسبي

تمهيد الفصل:

لحد من ظاهرة التهرب الضريبي قام المشرع الجبائي بعدة محاولات لجعل الرقابة الجبائية أداة فعالة لمحاربة هذه الظاهرة عن طريق العديد من التعديلات على النظام الجبائي ككل، ومنح الكثير من الوسائل القانونية للإدارة الجبائية، كل هذا لما تكتسيه الرقابة الجبائية من أهمية بالغة في الحفاظ على موارد الخزينة.

كون النظام الضريبي نظاما تصريحيًا، يعتبر التحقيق المحاسبي أحد الوسائل القانونية التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وهذا ما سنعالجه في الجزء الأول للدراسة من خلال التطرق إلى:

- الإطار العام للرقابة الجبائية؛
- الإطار النظري للتحقيق المحاسبي؛
- تحليل الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار العام للرقابة الجبائية

يعتبر موضوع الرقابة الجبائية موضوعا واسعا لما يملكه من أهمية كبيرة لدى المشرع الجبائي وكذا ارتباطه مع شتى ميادين الجبائية بصفة عامة، لذلك سنتطرق في هذا المبحث الى أهم النقاط في الرقابة بداية بماهيتها ثم أشكالها وأخيرا الإطار القانوني لها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول على أنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، اما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها: "الوسيلة المجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقا لمقاييس مقررة"².

عرفتها المديرية العامة للضرائب: "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"³.

1-محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2018، ص202.
2-وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 2010، ص 14.
3-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، الجزائر، 2006، ص05.

أما من الناحية القانونية فعرفت على أنها: " مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقيق في صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"¹.

ومما سبق ذكره يمكننا استخلاص ما يلي²:

- الرقابة الجبائية تعني مراقبة سير النظام الجبائي التصريحي بهدف التقليل من التهرب الضريبي وتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة؛
- الرقابة الجبائية حق قانوني ممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع؛
- تعد الرقابة الجبائية عملية منظمة تقوم وفق إجراءات وتحقيقات مسبقة من قبل المراقب الجبائي. تمنح الرقابة الجبائية حق الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات والسجلات المعدة من طرف المكلف بغية التأكد من مصداقيتها، ويعد هذا الاجراء أساس لنجاحها.

الفرع الثاني: أسباب الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية:

تنص المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية على: "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المتمثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله"³، لكن بالنظر إلى العديد من المعطيات والأسباب فإن إدارة الضرائب من الناحية العملية يصعب عليها ضمان

1-رحماني أحمد وجبوري محمد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة علي لونيبي، بليدة، الجزائر، المجلد 8، العدد 1، 2019، ص 65.

2-لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن ظاهرة التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، المختبر الجزائري الإفريقي للتكامل الاقتصادي بجامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2016، ص 276.

3-المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، وزارة المالية، 2020، المادة 143، ص 46، متوفر على الموقع:

<https://www.mfdgi.gov.dz>

تحصيل جميع الضرائب المستحقة، مما يحتم على الإدارة الجبائية اللجوء إلى ممارسة الرقابة الجبائية، ومن بين هذه الأسباب ما يلي¹:

1- طبيعة النظام الضريبي الجزائري: يتميز هذا النظام بأنه تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو من يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخيله، لتتمكن من تحديد الضرائب الواجب دفعها، لكن بعض المكلفين لا يصرحون بمدخلهم الصحيحة من أجل تقادي دفع الضريبة، وفي هذه الحالة فإن الإدارة الجبائية تقوم بإجراءات الرقابة الجبائية كما هي محددة في القانون؛

2- انتشار ظاهرة التهرب الجبائي: لقد أثبت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة إلى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب؛

3- غياب الوعي الضريبي: إن طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكال بالنسبة لفئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجب دفعها آليا، لكن الإشكال يطرح بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع منهي أو تجاري أو اقتصادي، أين يصعب عليهم فهم معنى الضريبة والهدف من فرضها ودور الدولة في هذا المجال؛

4- مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالآثار المترتبة عن ذلك، بدليل عدد النزاعات التي تتأثر بين هذه الفئات وإدارة الضرائب.

1- محمد قلي وفهيمه بهلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بمركز جامعة تلمسان، الجزائر، المجلد 7، العدد 6، 2018، ص 151- ص 152.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي أداة أو وسيلة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق

جملة من أهداف القانونية، الإدارية، الاقتصادية والاجتماعية.

1- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين،

القوانين والأنظمة لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية

والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات ومخالفات يمارسونها للتهرب من دفع

مستحققاتهم الجبائية¹؛

2- الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال

المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نوضح هذا الدور في النقاط التالية²:

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلهام بأسبابها وبالتالي اتخاذ

القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

- تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي؛

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد الحلول.

• **الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من

الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة

للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل³؛

1-ولهي بوعلام وابن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات

المعاصرة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 31.

2-محمد الهادي ضيف الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 203.

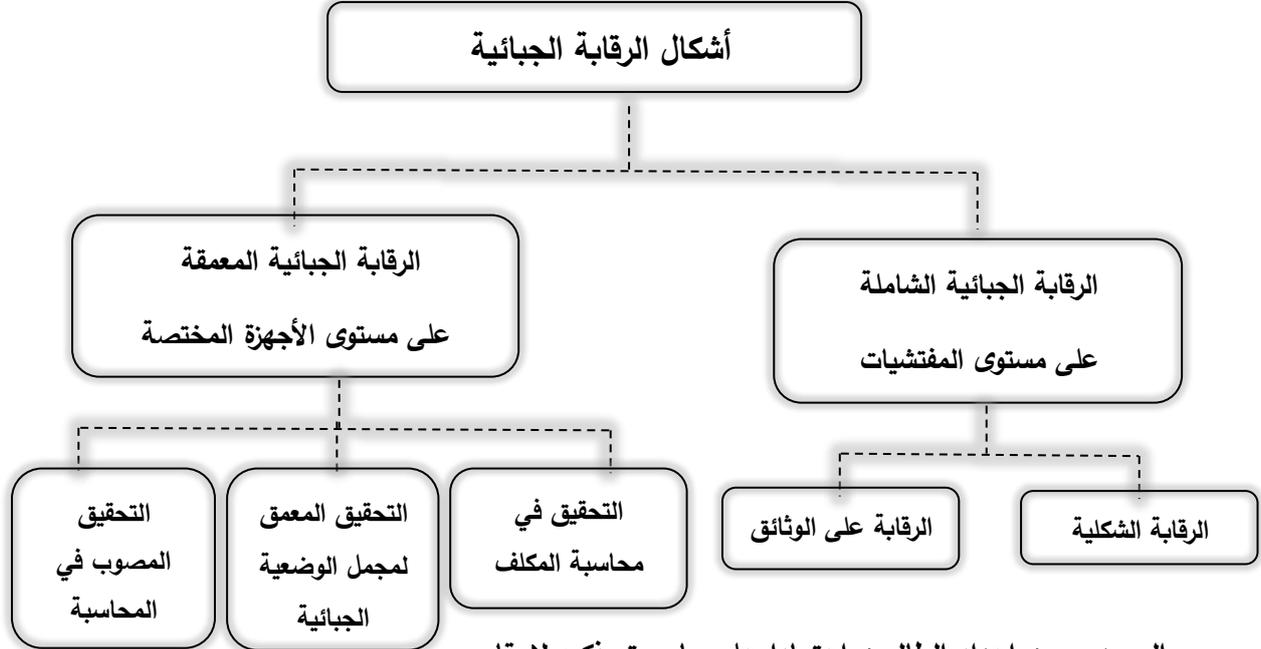
3-المرجع نفسه، ص 203.

- **الهدف الاجتماعي:** إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، ولإدارة الجبائية الحق في مراقبة التصريحات، والمكلف يدرك أثناء عملية التصريح أن ما يصرح به سيمر عبر عملية الرقابة، وبالتالي فإنه سيتجنب أي تحريف (تهرب، غش...)، مما يساهم في تقويم سلوكه وتحمله لواجباته تجاه المجتمع، بالإضافة إلى أن الرقابة تركز مبدأ العدالة والمساواة الذي يعتبر مبدأ من مبادئ الدستور الجزائري¹.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

أخذت الرقابة الجبائية عدة أشكال قصد تسهيلها وتقسيم الملفات الخاصة بالمكلفين، يخضع المكلف الجبائي الى هذه الأشكال حسب عدة حالات، كما لا تتم كلها على مستوى نفس المراكز.

الشكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على ما سيتم ذكره لاحقا

¹ - نبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2020-2021، ص 6- ص 7.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية الشاملة:

الرقابة العامة أو الشاملة تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، وتشمل نوعين من الرقابة هما:

أولاً: الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابة تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف إلى مكتب الرقابة، يتم هذا النوع من الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان¹.

تتم بطريقة منتظمة وغير انتقائية لتصريحات المكلفين بالضريبة، وهذا من خلال الفحص الشكلي لمضمون التصريحات والتأكد من احتوائها على أخطاء وتصحيحها إن وجدت، سواء كانت حسابية أو ترحيل ونقل أو أخطاء ناتجة عن التناقض بين التصريحات السنوية والدورية، وكذا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي تحصل عليها المصالح الجبائية من مصادر خارجية غير المكلف بالضريبة،² وقد تم النص على هذه الرقابة في المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية*.

ثانياً: الرقابة على الوثائق:

تتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم بمقر مفتشية الضرائب المختصة، إلا أن ما يميز هذا النوع الثاني أنه يتم تفحص المعطيات التي قدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق

1-لكصاسي إبراهيم ويوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 278.

2-رحماني أحمد وجبوري محمد، مرجع سبق ذكره، ص 66.

* "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. كما يمكن أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجور؛ أو أتعاباً؛ أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".

بين المعلومات، كما يقوم المفتش المعني بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات الماضية¹، وتهدف هذه الرقابة بصفة عامة إلى ما يلي²:

- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها مع تطور الذمة المالية للمكلف؛
- القيام بفحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من قبل المكلف؛
- طلب معلومات إضافية أو تبريرات وتوضيحات، بخصوص أي غموض أو تسجيل غير مفهوم.

وقد أكد المشرع الجزائري على هذه الرقابة في نص المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي أقرت بضرورة مراقبة التصريحات وطلب توضيحات شفوية، وفي حالة عدم قبول المكلف بالضريبة لطلبات التوضيحات وجب على المفتش ارسال طلب كتابي لتقديم التوضيحات، لأن هذا الطلب الكتابي هو الدليل على عدم مخالفة المفتش لهذا الإجراء في حالة نشوب نزاع في المستقبل وتمنح للمكلف مدة لا تقل عن 30 يوم لتقديم تبريراته وملاحظاته³.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة

الرقابة المعمقة هي استمرار للرقابة على الوثائق غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة، ويأخذ هذا الشكل من الرقابة جملة من الإجراءات يقوم بها الأعوان المحققين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفين بالضريبة نشاطاتهم، من أجل المعاينة الميدانية والقيام بمختلف العمليات للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلف ومدى التطابق بين البيانات والمعطيات المبينة في الوثائق والفواتير مع ما هو موجود في أرض الواقع، وتحتوي

1- محمد قلي وفهيمه بلول، مرجع سبق ذكره، ص 154.

2- رحمانى أحمد وجبوري محمد، مرجع سبق ذكره، ص 66.

3- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 19، ص 09- ص 10.

الرقابة المعمقة على ثالث أنواع وهي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

أولاً: التحقيق في المحاسبة: (V.C)

تعتبر هذه الرقابة أهم وأخطر من الرقابة الشاملة المتعلقة بالتصريحات، لأن التحقيق في المحاسبة لا يهدف فقط إلى الحصول على ما يبرر العناصر المصرح بها بل يهدف إلى إعادة تشكيل الضريبة بناء على الأسس التي تكشفها التحريات الضرورية¹.

ونظراً لأهمية هذا النوع من الرقابة فقد توسع المشرع في تعريفها وتبيان إجراءاتها في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث عرفتها على أنها: "التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة".

وتتمثل إجراءات هذه الرقابة حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في²:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وهذا يتم بالتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة؛
- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛

1- محمد قلي وفهيمه بلول، مرجع سبق ذكره، ص 155.

2- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 10.

- تمارس الإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات (سندات تقليدية أو أنظمة الإعلام الآلي)؛
- لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته؛
- يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ الاستلام الإشعار بالتحقيق؛
- يجب ان يتضمن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة والوثائق الواجب الاطلاع عليها؛
- المكلف بالضريبة له حق الاستعانة بمستشار خاص من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛
- في حالة المراقبة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة؛
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاث (03) أشهر، فيما يخص:
 - مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر، فيما يخص:
 - مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

وبصفة عامة فإن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة الشهرية المتمثلة في (G50) و(G50A) والسنوية، ويتم خلالها التحقيق في دفاتر ووثائق المحاسبة من طرف مفتش الضرائب بعين المكان ومقارنتها بالتصريحات، وتتم مراقبة كل الوثائق مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم إضافة هذا الإجراء بعد تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 22 من الأمر 08-02 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 التي نصت على انشاء المادة 20 مكرر التي تتضمن إحداث نوع جديد من الرقابة سمي بالتحقيق المصوب في المحاسبة وتبيان إجراءاته¹.

تنص المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو الجزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"²، ويتم ذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من

1-الأمر 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة في 24 رجب 1429 الموافق لـ 27 يوليو 2008، المادة 22، ص 8.
2- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص 11.

طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹

وقد عرفت المديرية العامة للضرائب DGI هذا النوع من التحقيق على أنه: "يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعاً من إجراء التحقيق في المحاسب، يتضمن هذا الإجراء مراقبة الوثائق الثبوتية والمحاسبية لبعض عناوين الضرائب الخاصة بكل أو جزء من فترة غير متقدمة بمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة نقل عن سنة جبائية"²، وقد نصت المادة 20 مكرر أيضاً على إجراءات التحقيق المصوب والمتمثلة في:

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، باي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التي يخضع لها التحقيق في المحاسبة؛
- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، عن إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة مسبقاً، توضيح خاصية بالتحقيق المصوب بموجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها؛

1- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20 مكرر، ص 12.

2- النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب، التحقيق المصوب وسيلة رقابة فعالة للكشف عن المخالفات، رقم 70، 2013، ص 07-08.

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر او الوثائق أكثر من شهرين (02) يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثون (30) يوما من تاريخ الإشعار لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء بإعادة التقييم؛
- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشامل (VASFE):

في إطار تعزيز آليات المراجعة الجبائية، تم استحداث هذا النوع من التحقيق كامتداد للتحقيق في المحاسبة، وهذا بموجب القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 16 ديسمبر سنة 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، حيث نصت المادة 23 منه على انه يضاف إلى قانون الضرائب المباشرة قسم خاص بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية¹. يعرف هذا الإجراء على أنه: "مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة تصريحات المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، ومقارنة المداخل المصرح بها مع إجمالي المداخل المحققة"²، وحسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن³:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي بالجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة؛

1- القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 16 ديسمبر 1991 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992،

الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق ل 18 ديسمبر 1991، المادة 23، ص 07.

2- محمد قلي وفهيمه بلول، مرجع سبق ذكره، ص 156.

3- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص 14.

- يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛
- يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة؛
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل؛
- إعلام المكلف بالضريبة (شخص طبيعي) الخاضع للتحقيق المعمق مسبقاً. من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه مع إشعار بالاستلام، مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى للتضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام؛
- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال عملية المراقبة؛
- لا يمكن أن تكون فترة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة تفوق سنة واحدة؛
- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعده الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

رابعاً: الرقابة على المعاملات العقارية¹:

تخضع أثمان المعاملات العقارية للضريبة، حيث تسري هذه الضريبة على جميع العقارات (العقارات المبنية، والغير مبنية، المداخل العقارية) سواء في حالة استقرارها عند مالكيها أو انتقال ملكيتها، وتعد مراجعة أثمان المعاملات العقارية أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا المجال.

فيما يخص قيمة أو أثمان المعاملات العقارية، تقدر حسب القيمة التجارية الحقيقية عند تاريخ نقل الملكية تبعاً للتصريح التقديري للأطراف، ولقد أولت الدولة اهتماماً كبيراً لقطاع العقارات، فهو يستفيد من دعم الدولة بالإضافة إلى الإعفاءات الجبائية، وفي المقابل تظل عائدات الجباية العقارية ضعيفة إذا ما قورنت بمبالغ وأثمان العقار المرتفعة والأرباح الناتجة عنها، لذا وجب على الإدارة الجبائية اتخاذ كل الإجراءات والاتصال بكل الأطراف ذات العلاقة (وكلاء، دواوين، مؤسسات...) التي تنشط في مجال العقار من أجل تحديد السعر الحقيقي للمعاملات وبالتالي الحصول على أكبر قدر ممكن من الدخل للخزينة العمومية.

خامساً: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة²:

تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97/290 الموافق لـ 27 يوليو 1997 الذي يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة التجارة ووزارة المالية وتنظيمها، وهي عبارة عن فرق مختلطة تتكون من ممثلين عن إدارة الضرائب والجمارك والتجارة، أي من اتحاد وزارتين المالية من جهة ووزارة التجارة من جهة أخرى.

¹ - ذبيح محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - المرجع نفسه، ص 20.

تكلف هذه الفرق بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الذين ينجزون عمليات الاستيراد والتسويق بالجملة والتجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والتجارية الجاري العمل بها.

وما يعاب على هذا النوع من الرقابة هو عدم فعالية التنسيق المشترك بين الإدارات الثلاثة المشكلة للفرقة، وكذا عدم التأطير الجيد لهذه الفرق والذي يرجع لعدة أسباب يرجعها البعض إلى تعقيدات الأنظمة في الإدارات الثلاثة، وكذا عدم استقرار التشريعات التي تتبع لها الإدارات سائلة الذكر، بالإضافة إلى عدم إجراء أي تحديث للقوانين والتشريعات التي تحكم عمل هذه الفرق.

المطلب الثالث: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

قام المشرع الجبائي بوضع إطار قانوني قصد حماية الموارد الجبائية من كل التلاعبات والتجاوزات، أوجب من خلاله المحققين باتباع إجراءات معينة، وكذلك بالنسبة للمكلفين قام بمنحهم عدة التزامات وفي المقابل العديد من الضمانات، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: الحقوق الممنوحة للرقابة الجبائية

يسمح القانون للأعوان المحققين استخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس للتأكد من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، ومن بين هذه الحقوق ما يلي:

أولاً: حق الاطلاع:

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أنّ حق

الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال النص التالي: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية"¹.

ثانياً: حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصالحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها. ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة ومعروفة من قبل الأعوان المحققين، وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم احترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية لهم².

ثالثاً: حق استدراك الأخطاء الإدارية:

يقصد بحق استدراك الأخطاء حسب المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية حق الإدارة في إعادة النظر في الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، مع مراعاة الأجل العام الممنوح للإدارة الجبائية للاستدراك، والذي تطرقت إليه المادة 106 من نفس القانون

1-المادة رقم 45، من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص23.

2-خير الدين وصيف فايزة، عصرنة الإدارة الجبائية كألية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الشهيد محه لخضر، الجزائر، 2021/2020، ص87.

والمحددة بأربعة (4) سنوات غير متقدمة، أما في حالة تأكد الإدارة الجبائية بأن المكلف عمد إلى ممارسة مناورات تدليسية في هذه الحالة يمدد أجل التقادم بسنتين (2)¹.

رابعاً: حق المعاينة:

هو حق ممنوح لإدارة الضرائب، "عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانوناً للقيام 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 ودفع الضريبة"².

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات عديدة، يجب ان يكون على دراية تامة بها ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائري للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين.³

أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي وهذا تقادياً لفرض عقوبات جبائية عليهم وقد تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

1- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 105-106، ص41.

2-الرمجع نفسه، المادة34، ص17.

3-مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدينة، 2008-2009، ص175.

1. **التزامات ذات طابع محاسبي:** ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة، وذلك من خلال مسك محاسبة منتظمة وفقا للنظام المحاسبي والمالي، بالإضافة إلى مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية التي أشار إليها القانون التجاري من خلال المواد من 09 إلى 12 وتتمثل في: دفتر اليومية، دفتر الجرد.¹

2. **التزامات ذات طابع جبائي:** وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها:

أ. **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقوموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، بتصريحا مطابقا الذي تقدمه الإدارة.²

ب. **التصريح السنوي:** يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم، ان يكتتب سنويا لدى مفتشية الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 18، 11 و 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال، أو تلك المذكورة في المادة 27، يجب أن يبرز التصريح بوضوح، جزء رقم الأعمال الذي قد يستفيد من التخفيض عند تطبيق أحكام المادة 219.³

¹- نبيح محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 43.

²- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، وزارة المالية، 2020، المادة 183، ص 43.

³- المرجع نفسه، المادة 224، ص 52.

ج. التصريح والتسديد الشهري والثلاثي للضرائب والرسوم المستحقة: هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، يجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج50- لون أزرق) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة ويجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج 50 أ - لون بني) من طرف الإدارات العمومية هذا خلال عشرين يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب، كما يجب إيداع التصريح لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسستهم.¹

د. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط: في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة، يعد سحب الاعتماد المقرر في المادة 141 من القانون المتعلق بالنقد والقرض كإنهاء للنشاط، ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام، كما هو محدد أدناه، وأن يحيطوه علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً، وكذا عند الاقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.²

ثانياً: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:

يمكن تقسيم الضمانات التي منحها المشرع الجبائي للمكلف الى قسمين حسب المرحلة التي يكون فيها ملف المكلف، الضمانات الأولى تكون قبل وأثناء عملية التحقيق، أما الضمانات الثانية تكون بعد انتهاء عملية التحقيق؛ أي أثناء تبليغ النتائج.

1- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات، وزارة المالية، الجزائر، 2017، ص 75.

2- المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 195، ص 46.

1. الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق: تتمثل هذه الضمانات في الحقوق التي منحها المشرع

الجبائي للمكلف أثناء القيام بعملية التحقيق تتمثل فيما يلي:

أ. الاعلام المسبق أو الاشعار بالتحقيق: لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة

دون اعلام المكلف بذلك مسبقا، وهذا عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار

بالوصول مرفق بميثاق المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير

مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار،¹ أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل

الوضعية الجبائية الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه خمسة

عشر يوما ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.²

ب. الاستعانة بمستشار أو وكيل: تحت طائلة بطلان الاجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين

بوكيل يختاره بمحض ارادته قصد متابعة سير عمليات التحقيق ومناقشة الاقتراحات التي

تطرحها إدارة الضرائب وهذا مع بداية عمليات التحقيق الى غاية ارسال إشعار التقويم، لكن

حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد

قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.³

ج. عدم تجديد التحقيق: عندما تنتهي عملية التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة، بالنسبة

لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل

مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن

1- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20، الفقرة 04، ص11.

2- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 21، الفقرة 03، ص14.

3- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، 2017، مرجع سبق ذكره، ص14.

تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة¹.

د. تحديد مدة التحقيق: لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة².

2. الضمانات المتعلقة بإجراءات التقييم:

أ. الإشعار بالتقييم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقييم، حتى في حالة انعدام التقييمات لتنتهي عملية التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته، وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلاً ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله³.

ب. حق الرد: منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجالاً أربعين يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للمعوز المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائياً ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق⁴.

1- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20، الفقرة 08، ص12.

2- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرتين 5 و6، ص11.

3- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 06، ص11.

4- المرجع نفسه، ص11.

ج. **حق الطعن:** لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التحقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.¹

1-العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة ثانية، 2006، ص85.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتحقيق المحاسبي

تطرقنا في المبحث الأول الى تعريف طفيف للتحقيق المحاسبي على أنه عبارة عن مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة، ونظرا لأهميته في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ارتأينا أن نخصص هذا المبحث الى تعريف مفصل له وكذا إجراءاته، ومعايير انتقاء ملفات المكلفين الخاضعين له.

المطلب الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

تم تقسيم هذا المطلب الى ثلاث فروع، فرع يتناول تعريف التحقيق المحاسبي، الفرع الثاني يتناول أهدافه، أما الفرع الثالث تطرقنا فيه الى خصائص المحقق المحاسبي.

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي:

أولاً: يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلفين بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبلها لمصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة¹.

ثانياً: ويعرف دانيال ريشر التحقيق المحاسبي على أنه: مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سالمه ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال فانه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة².

1- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 20 الفقرة 01، ص10.
2-Daniel Richer, **Les procédures Fiscales**, presses universités de France, France,1990, p 25

يتضح لنا من التعاريف السابقة أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات في عين المكان ومطابقتها مع الوثائق المقدمة، ثم تقديم التعديلات الضرورية لتصحيح الأخطاء.

الفرع الثاني: أهداف التحقيق

عندما تتمكن الإدارة الجبائية من جمع الملفات المحاسبية للمكلفين بالضريبة وبعد القيام بفحصها، يمكن للإدارة أن تتخذ إجراءات للمراقبة في عين المكان لكل الملفات.

ومن خلال الدراسة الجيدة للإدارة الجبائية للحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة يمكنها أن تحدد أهداف التحقيق المحاسبي في¹:

- إيجاد الأخطاء والأمور التي لم يتم التصريح بها، وتجعل المحاسبة غير صحيحة ووضع محل الأساس الضريبة المصرح بها تقيم خارج الحساب أرقام أعمال وأرباح حقيقية؛
- كشف الأمور غير الصحيحة وبصفة خاصة التي لها تأثير في الجانب الجبائي؛
- تأكيد التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: خصائص المحقق المحاسبي

تعتمد الإدارة الجبائية بالدرجة الأولى على العنصر البشري الذي يقوم بعمليات التحليل والمقارنة واستخدام ذكائه وخبرته والمعلومات المكتسبة على مدى مسيرته الدراسية والتكوينية والعملية، لذا سنتطرق الى أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المحقق المحاسبي.

1-نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية مستغانم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2012-2013، ص42.

أولاً: الاستقلالية والموضوعية¹:

على العون المحقق الالتزام بقواعد السلوك المهني كالاستقلالية والموضوعية، فتنبع أهمية الاستقلال من أن درجة ثقة الأطراف ذات المصلحة في رأي المحقق تتحدد بمدى استقلاليته وحياده عند إبداء رأيه الفني حول التصريحات الجبائية، فبانعدام استقلالية المحقق تصبح عملية التحقيق بدون مبرر، فنقص استقلال المحقق يعتبر أحد أسباب فشل عملية التحقيق وذلك أن المحقق قد يكتشف الخطأ الجوهري ولكن يفشل في التقرير عنه أو تصحيحه، أي أن المحقق يفتقر إلى النزاهة.

ثانياً: المؤهلات:

يجب على المفتش أن يتميز بامتلاك كفاءات مهنية ملائمة والمتمثلة في²:

- معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي؛
- معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التحقيق؛
- مهارة الاتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية؛

ثالثاً: السرية المهنية³:

يلزم بالسرية المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.

1- مالح سعاد، جامعة جيلالي ليايس، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 04، 2015-2016، ص93.

2- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، تخصص المنازعات الضريبية، فلسطين، 2004-2005، ص47-48.

3- المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2020، مرجع سبق ذكره، المادة 65، ص27-28.

غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب.

رابعاً: الكفاءة:

المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب، وذلك لضمان حصول المكلفين

على خدمات ذات كفاءة مهنية، وتحسين صورة ومردودية الإدارة الجبائية¹، حيث يرى "جان

دانكان" في كتابه أفكار عظيمة في الإدارة، أن الكفاءة تمثل: "عملية الحصول على الكثير نظير ما

هو أقل، أو نظير نفس المعطيات على الأسوأ"².

المطلب الثاني: مسار التحقيق المحاسبي من الانتقاء الى المرحلة الختامية

من أهم معوقات التحقيق المحاسبي هي نقص التجهيزات والكفاءات المادية والبشرية وعدم

توفر الوقت الكافي، بالتالي لا يمكن إخضاع جميع ملفات المكلفين للتحقيق المحاسبي لذلك يتم

اقتراح هذه الملفات بالاعتماد على معايير خاصة، حيث تعد الإدارة برنامج خاص ثم تنفيذه وفق

خطة زمنية معينة، بعد انتقاء الملف الخاضع للتحقيق، تمر عملية التحقيق المحاسبي على عدة

مراحل، هذا ما سيتم التطرق اليه في هذا المطلب.

1- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تمت الترجمة من قبل جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010، ص 18.

2- دحيمان لويظة، تأثير أخلاقيات الإدارة على عملية توظيف الموارد البشرية في الجزائر، رسالة ماجستير في إدارة الموارد البشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011-2012، ص 84.

الفرع الأول: معايير انتقاء المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي

إن وجود معايير معينة يعتبر من المقومات الأساسية لأي مهنة يعمل على أساسها ممارسي هذه المهنة، ويتولى مكتب التحقيقات مهمة جمع المعلومات والبيانات الخاضعة لعملية الرقابة، على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، أما المكلفين الخاضعين للرقابة فيتم اختيارهم بناء على سلسلة من الاقتراحات بالاعتماد على معايير خاصة والسلوكيات الاحتمالية للمكلفين.

أولا: اقتراح الملفات:

تتولى مفتشية الضرائب مهمة الانتقاء الأولى للملفات الخاضعة للرقابة بالاعتماد على معايير معينة ثم ترسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، حيث يتم انتقاء ثاني للملفات بالاعتماد على معايير خاصة، بعدها ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، حيث تقوم هذه الأخيرة باختيار الملفات الواجب البحث فيها للحصول على قائمة مؤقتة ترسل إلى مديرية البحث والمراجعات وبالتحديد إلى المديرية الفرعية للبرمجة، أين يتم دراسة وتحليل الاقتراحات بالاعتماد على معايير معينة، خاصة رقم الأعمال¹.

ثانيا: معايير انتقاء الملفات الخاضعة للتحقيق:

تعتمد عملية اختيار المكلفين الخاضعين للرقابة على مجموعة من المعلومات الخارجية، فالقائمون على اقتراح الملفات يعتمدون على مجموعة من المعايير المتغيرة والملاحظات والسلوكيات الاحتمالية للمكلفين، فلهم الحرية في اقتراح الملفات لإخضاعها للرقابة من بين أهم المعايير ما يلي²:

1- تبوكيت فاطمة وسماعيلي زاهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي، منكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، بومرداس، الجزائر، 2016-2017، ص23.

2- المرجع نفسه، ص24.

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين؛
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة؛
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به؛
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط؛
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة زمنية طويلة؛
- التحقيق بشكل كبير في ملفات المكلفين الذين يقومون بأنشطة الاستيراد والتصدير أين تكثر أعمال الغش والتهرب الضريبي؛
- يتم اقتراح مؤسسات المهن الحرة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية عند توفر معلومات عن رقم أعمالهم الحقيقي؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع رقم الأعمال؛
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية؛
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية النشاط في السوق.

الفرع الثاني: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي:

أولاً: الإجراءات الأولية لعملية التحقيق:

بعدما يتأكد العون المحقق من توفير الأدوات التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه

الانطلاق في عملية التحقيق بالإجراءات الأولية المتمثلة في¹:

1-مجدوب خيرة ومصطفى طويطي، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، المسيلة، العدد05، رقم المجلد03، 2018، ص50- ص51.

1. سحب وفحص الملفات الجبائية: هي أول خطوة يقوم بها العون المحقق وبعد ذلك تملأ

بطاقة تتعلق بانطلاق عملية التحقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

2. إشعار المكلف بالتحقيق في المحاسبة: لقد نص قانون الإجراءات الجبائية في مواجه

الخاصة بمراقبة التصريحات " المواد 20، 20 مكرر، 21 " والتي نصت على اعلام المكلف

مسبقا عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفقا بميثاق المكلف الخاضع للتحقيق

من أجل التحضير في غضون عشرة (10) أيام، وهذا من أجل مقارنة المعلومات المجمعة

مع ما هو مصرح به.

ثانيا: ملأ استمارات التحقيق المحاسبي:

يتم ملأ الاستمارات استنادا إلى المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف من خلال

تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأسمال الشركة وتطوراته وجميع الإمكانيات التي

تمتلكها الشركة وتتمثلان في¹:

1. كشف المحاسبة: تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح

السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات ماضية، والتي سوف تكون محل

المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل

سنة.

2. الحالة المقارنة للميزانيات: هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل فيها مختلف الأصول

والخصوم للسنوات الأربع قيد التحقيق وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم

المؤسسة، خاصة فيما يتعلق للاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة

1-مجدوب خيرة ومصطفى طويطي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

على القيمة المضافة المستحقة وعليه أن يتحقق من أنّ كل كشوفات رقم الأعمال المكتتة قد تم معاينتها فعلا، كما عليه مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتة بخصوص الضرائب المباشرة.

الفرع الثالث: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي

أولا: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل:

بما أن المحاسبة هي ترجمة صادقة للوضعية المالية في المؤسسة، فإنه يتوجب في هذه المرحلة معاينة الوثائق والمستندات المحاسبية والمالية التي نص عليها القانون التجاري، حيث يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط في شكل المحاسبة، وتتمثل في¹:

1. المحاسبة يجب أن تكون منتظمة: تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوقة حسب القواعد

والإجراءات المنصوص عليها قانونا، أي توفر على كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري؛ أي تتوفر على:

• يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة من طرف المؤسسة؛

• كل قيد محاسبي يرفق بوثائق ثبوتية مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤول عن العملية؛

• يجب مسك الدفاتر بعناية وبدون تحريف أو شطب أو ترك بياض؛

• يجب أن تسجل مختلف العمليات المحاسبية بالعملة الوطنية "دينار جزائري" مع احترام مبدأ

القيد المزدوج.

1-ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص33.

2. **المحاسبة يجب أن تكون صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فالمحقق يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة ... الخ.

3. **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المحاسبة، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد والتي يجب أن تكون مدعمة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، سجل الأجور... الخ.

ثانيا: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون:

ويقصد به قيام المفتش المحقق بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للقوائم المحاسبية والمالية، وذلك من خلال التركيز على الفحص الدقيق لحسابات المبيعات، المشتريات، التكاليف والمخزونات، الاستثمارات، الحقوق، الأموال الخاصة وحسابات النتائج باعتبارها أهم العناصر التي يمكن أن يستند إليها المكلف في تخفيض وعائه الضريبي وتهربه من دفع التزاماته الجبائية¹.

ويسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على النقاط التي لها تأثير على تحديد

النتيجة، ومن أهم هذه النقاط²:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛

1- لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 298.

2- مراد كراشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2016، ص 170.

- تسجيل مشتريات وهمية "بوجود فاتورة أو عدم وجودها"؛
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- التحقق من قيمة فواتير البيع؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها الثبوتات من شراء، تنازل، إعادة تقييم والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية؛
- فحص اهتلاكات الثبوتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينها؛
- الزبائن والموردين "عددتهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم"؛
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها ومقارنتها بالواقع؛
- فحص جميع الإيرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا.

ثالثا: إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة

يلجأ المراقب عند رفض المحاسبة إلى إعادة تشكيل الأساس أو المادة الخاضعة للضريبة انطلاقا من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب باختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها، وذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم ومن بين هذه الطرق نجد¹:

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقا من العناصر الكمية (الحساب المادي)؛

1-بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص136.

- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من المقبوضات (الإيرادات)؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً على أساليب الفوترة؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من مصاريف الإنتاج؛
- إعادة تأسيس رقم الأعمال انطلاقاً من دراسة السعر.

الفرع الرابع: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي.

أولاً: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة:

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، يتمكن المدقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة.

1. **قبول المحاسبة:** قبول المحاسبة من قبل المحقق يمكن أن يصنف إلى¹:

- **قبول صريح:** أي أنه مقتنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.
- **قبول نسبي:** أي هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بغض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، المقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وابداء ملاحظات حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق بإعادة التأسيس لرقم الأعمال مع وجوب ابالغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، ومنحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم.

1-ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 34.

2. رفض المحاسبة: قد يقوم العون المحقق برفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة

فيها ويكون في الحالات التالية حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية¹:

• عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المعمول به.

• عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.

ثانيا: تبليغ النتائج المتحصل عليها:

لقد نصت المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تلزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف

الخاضع للتحقيق بنتائج حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين، الإبلاغ الأولي والإبلاغ النهائي².

1. الإبلاغ الأولي: يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويتم تسليم هذا الإشعار للمكلف شخصا مع وصل الاستلام، إضافة على ذلك من الضروري أن يحتوي هذا التبليغ على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية.

2. رد الخاضع للتحقيق: عند إرسال التبليغ الأولي هناك حالتين يمكن حدوثهما³:

• المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية، أي أجل أربعين (40) يوما ليرسل المكلف ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، وقبل انقضاء

1-خوصة العربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016، ص 40.

2-المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 20.

3-المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2020، ص 11.

أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك؛

• المكلف يرد على التبليغ في المدة المحددة قانونا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق.

وبعد دراسة الملاحظات والاعتراضات من طرف المحققين، يقررون قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي ويجب أن يكون مفصلا بشكل جيد، أما في حالة قبول المكلف بالتعديلات، فإن ذلك يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف¹.

ثالثاً: تحرير التقرير لعملية التحقيق المحاسبي: إن كتابة تقرير التحقيق هو الملف الذي عن طريقه ينهي المحقق مهمته، ويجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات التي تسمح بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم نتائج التحقيق، يجب أن يرفق تقرير المحقق الموجه إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية البحث والمراجعات، ومفتشية الوعاء للمقاطعة بشكل الزامي بمجموعة من الوثائق المتمثلة في:²

- حالة مقارنة الميزانيات؛
- كشف المحاسبة؛
- نسخة من الإشعار بالتقويم؛

1- شعباني لطفي، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2017، ص 43.
2- ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

- نسخة من ردود المكلف؛
 - الحالة التي تعكس طبيعة الضرائب، الحقوق والعقوبات المثبتة.
1. البطاقة التلخيصية¹: تعتبر هذه البطاقة التلخيصية استمارة خاصة بالإدارة الجبائية ذات أربع صفحات والتي تحتوي على كل المعلومات والأرقام والمبالغ المتعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة.
2. التقرير النهائي لعملية التحقيق²: يعتبر التقرير المتعلق بعملية التحقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المحقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا.
- وجه التقرير ويضم رقم القضية المتعلقة بالتحقيق في المحاسبة؛
 - عموميات عن المكلف، وتتضمن الطبيعة القانونية مع تاريخ الإنشاء أو التحويل إلى الطبيعة الحالية؛
 - إجراءات التحقيق التي تكون مرفقة بالإثباتات اللازمة.

1-خوصة العربي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

2-المرجع نفسه، ص 41.

المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية

تمر عملية التحقيق على العديد من المراحل وتستلزم التقيد بعدة قوانين واجراءات كما ذكرنا سابقا، كل القوانين والإجراءات يمكن اعتبارها كأدوات يستعملها المحقق المحاسبي في سير عملية تحقيق، كما ذكرنا سابقا التحقيق في شكل محاسبة المكلف والتحقيق في مضمونها اجراء ان أساسيان لعملية التحقيق، لذلك لمعرفة قدرة التحقيق في دعم الرقابة يجب معرفة قدرة كل اجراءاته على دعمها.

الفرع الأول: دور المبادئ المحاسبية والقوانين التشريعية في دعم الرقابة

أولا: دور المبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية:

لا نختلف إن قلنا أن اتفاق القانون الجبائي مع المبادئ والأعراف المحاسبية يسهل من أداء أعوان الرقابة الجبائية، فالمبادئ والأعراف المحاسبية هي بمثابة إرشادات للعمل المحاسبي، ومخرجات هذا العمل والمتمثل في الدخل المحاسبي ونتائج الأعمال تصبح محل ثقة لدى الأعوان، إذا ما أعدت وفقا لهذه المبادئ، فهذا التوافق يجعل من المحقق يبدأ من حيث انتهى مدقق الحسابات وأنه يبني عمله على ما بناه، وهذا بطبيعة الحال يقلل من أوجه اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الجبائي، وجعلها محصورة في نقاط معينة يسهل حلها والاتفاق علي تكييفها وفقا للقوانين الجبائية، وهذا ينتج عنه بلا شك تحسينا لفاعلية التحقيق الجبائي، لأن مخالفة القوانين الجبائية للمبادئ والأعراف المحاسبية، تجعل المحقق ينهج منهاجا آخر وفقا لهذه القوانين، مما يزيد من أعباء المهمة ويزيد من المنازعات ويخفض في الإيرادات الجبائية ويأخر تحصيلها.¹

ثانيا: دور القوانين التشريعية في دعم الرقابة الجبائية:

1-قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فعالية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 94.

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعد على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المحقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعاً لقوانين المالية الأولية منها والتكميلية مع الاطلاع على كل المراسلات والتعليمات والمناشير الصادرة من المديرية العامة للضرائب بشكل عام ومديرية الأبحاث والمراجعات بشكل خاص، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم في القوانين الجبائية والقيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المحقق في أداء مهمته، قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تنتهك حقوق الخزينة العمومية التي يتمكن من استرجاعها وعدم القيام بتسوية الوضعية الجبائية للمكلف المتهرب من الضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.¹

الفرع الثاني: دور التحقيق في شكل ومضمون محاسبة المكلف في دعم الرقابة

أولاً: دور التحقيق في شكل محاسبة المكلف في دعم الرقابة الجبائية:

على أعوان الرقابة الجبائية التحقق من مصداقية القوائم المالية المصرح بها من قبل المكلف، من خلال اعداد كشفان مقارنة لعناصر الميزانية وجدول النتائج للسنوات غير المتقدمة محل التحقيق، فالكشف الأول، يمكن من اجراء مقارنات لعناصر الميزانية عبر الزمن وبالتالي الوقوف على التغيرات المرئية التي يمكن أن تشوبها بعض عناصرها، أما الكشف الثاني، فيتضمن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنتائج الوسيطة والنهائية المحققة، لذا وجب على الأعوان التركيز والحرص على فحص القوائم المالية للسنوات المحقق فيها، لأنها تكسبهم معلومات إضافية تدعم عملية الرقابة الجبائية، اذا ما قورنت عناصر ونتائج كل مدة مالية بنتائج المدة أو المدد المالية السابقة، وذلك من

1-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص59.

خلال الكشف عن التغييرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها، وبذلك يمكنهم تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة الجبائية¹.

ثانياً: دور التحقيق في مضمون محاسبة المكلف 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 من قبل المكلف أي حجم النشاط المحقق خلال الدورات المحاسبية المدقق فيها².

في إطار التصريح الطوعي الذي تعتمد الإدارة الجبائية في الجزائر يلتزم المكلف بتقديم التصريحات والحسابات الختامية التي تتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة نشاطه خلال الفترة المحاسبية، لتقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق في هذه التصريحات والحسابات للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التركيز على النقاط التي تأثر وتساهم في تشكيل رقم الأعمال أو تكوين الربح الخام، وتختلف طرق إعادة تشكيل أرقام الأعمال والربح الخام من قطاع إلى آخر³.

1- ذبيح محمد أمين، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 119.

2- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراق، عمان، 2007، ص 138.

3- ذبيح محمد أمين، مرجع سبق ذكره، 2021، ص 121.

المبحث الثالث: تحليل الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، أو التدقيق المحاسبي لأغراض جبائية كما تم دراسته من جوانب عديدة مختلفة، لذلك قررنا تقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب، سعيا منا لتحليل دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية وأخيرا تبين ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات.

المطلب الأول: دراسات باللغة العربية

الدراسة الأولى: عبد المالك زين، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خنشلة، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 05، العدد 01، جامعة خنشلة، الجزائر، 2022.

1- سعت هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- ابراز الإطار المفاهيمي والتنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية؛
- التعرف على آليات التحقيق المحاسبي كشكل من أشكال الرقابة الجبائية؛
- تسليط الضوء على واقع التحقيق المحاسبي في مديرية الضرائب لولاية خنشلة.

2- استخلص الباحث ما يلي:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية باعتباره أداة من الأدوات الفعالة له، والذي من خلاله يتم اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلفين بالتصريحات الجبائية وتبليغها لهم للقيام بالتعديلات اللازمة، وهذا لغرض حماية أهم الموارد المالية للخزينة العمومية.

ولإسقاط الجانب النظري على الواقع الجبائي، تم القيام بدراسة حالة لتحقيق محاسبي لملف جبائي

تابع للمديرية الولائية للضرائب بخنشلة حيث لاحظنا هناك فوارق في الأساس الخاضع لهذا الملف

تم اكتشافها من خلال هذا التحقيق، وتم تبليغها للمكلف للقيام بالتعديلات اللازمة.

الدراسة الثانية: ذبيح محمد أمين، أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فاعلية التدقيق

المحاسبي لغرض الضريبة، البحث عبارة عن رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في

العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،

جامعة فرحات عباس، سطيف، السنة الجامعية 2020-2021، تم استخدام تقنية دراسة الحالة

بمديريات الضرائب التابعة للمديرية الجهوية للضرائب بولاية سطيف.

1- سعت هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

• إبراز أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الردعية القانونية الأكثر ملاءمة لإعادة استرجاع

أموال الخزينة العمومية المتملص منها، ومساعدتها في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي،

وذلك من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني؛

• إبراز أهمية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية؛

• معرفة أهم متطلبات الرقابة الجبائية وقدرتها على المساهمة في تحسين فاعلية التدقيق المحاسبي

لغرض الضريبة.

2- استخلص الباحث ما يلي:

التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة يعد من أهم الوسائل الرقابية التي تنتهجها الإدارة الجبائية،

في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، واسترجاع حقوق الخزينة العمومية.

دور وأهمية التزام أعوان الرقابة الجبائية عند القيام بالتدقيق في محاسبة المكلف بقواعد السلوك المهني كالنزاهة والاستقامة والصدق والحياد...، وكذا امتلاكهم للمؤهل العلمي في الاختصاصات المناسبة لممارسة مهمة التدقيق في المحاسبة، وكذا دور اختيار الأعوان وتعيينهم في المكان المناسب وفق شروط ومعايير مهنية.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في العلاقة بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، حيث بين الباحث تأثير كل متغير في الآخر، كما استعمل الاستبيان في دراسته التطبيقية، خلاف دراستنا حيث قمنا بدراسة تأثير التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، كذلك قمنا بدراسة ميدانية مع المحققين المحاسبين، مع وجود الاختلاف في استعمال مصطلح التدقيق بدل مصطلح التدقيق.

الدراسة الثالثة: جامع زهرة وكرمية توفيق، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر، دراسة تحليلية قياسية خلال الفترة 2000-2018، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد: 02، جامعة البويرة، 2020.

1- تهدف هذه الدراسة الى:

الغرض من هاته الدراسة هو تحليل وتقييم أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، من أجل إعطاء صورة واضحة عن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين فعالية الرقابة الجبائية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

2- إذ خلصت الدراسة إلى أن:

القدرة التفسيرية للتدقيق المحاسبي في شرحه للرقابة الجبائية تقدر بنسبة 38%، وجود علاقة طردية بين الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي، حيث يمكن التعبير عنها بأن كل زيادة في التدقيق المحاسبي بـ 1% ينتج عنه زيادة في الرقابة الجبائية بـ 1.60%، كما أن النتائج المتوصل إليها تكشف

عن وجود علاقة سببية توازنية في المدى القصير والطويل تتجه في اتجاه واحد، أي أثر سببي يتجه من الرقابة الجبائية نحو التدقيق المحاسبي.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا رغم التشابه في العنوان والهدف من الدراسة، اختلاف الطريقة في الوصول الى النتائج حيث اعتمدت هذه الدراسة على طريقة تحليلية قياسية.

الدراسة الرابعة: تبوكيوت فاطمة وسماعلي زهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبيين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2017.

1- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وتوضيح الآثار الناتجة عنها والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني؛
- إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، ودوره في اكتشاف الأخطاء، التجاوزات في التصريحات الجبائية؛
- التعريف بمختلف مصالح وهيكل الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؛
- تسليط الضوء على عملية التحقيق المحاسبي من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، القانوني، التنظيمي؛
- معرفة أهمية التحقيق المحاسبي، ومساهمته في زيادة الحصيلة لصالح الخزينة العمومية على مستوى ولاية بومرداس.

2- استخلص الطالبين إلى الآتي:

يتمحور موضوع هذه الدراسة حول دور التحقيق المحاسبي في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين، وهذا في إطار بحث الدولة عن مصادر لتمويل نفق لما تكون بديلة عن الجباية البترولية،

وانتهاج سياسة العودة إلى الأصل من خلال الجباية العادية، حيث يتم هذا التحقيق المحاسبي من خلال اتخاذ إجراءات معينة تبدأ بجمع أكبر قدر من المعلومات الجبائية عن المكلفين بالضريبة، وتحديد المكلفين الخاضعين للتحقيق، ثم اتخاذ الإجراءات القانونية الأولية من أجل التحضيرات الملائمة لممارسة حق التحقيق المحاسبي، وجمع كل الوثائق والمستندات اللازمة، وذلك لكي تبدأ مرحلة عملية الفحص في المحاسبة للمكلفين بالضريبة من طرف أعوان مختصين في التحقيق، والتي من خلالها يتم كشف أي تجاوزات أو عمليات تدليسية والتي على أساسها يتم تعديل الأسس الجديدة للإخضاع الضريبي وتبليغها للمكلف.

الدراسة الخامسة: سمية قמוש، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.

1- يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- تشخيص ظاهرة المراجعة الجبائية وتبيين دورها الفعال في التصدي لكل أنواع الغش والتهرب الضريبي؛
- التحقق من مدى وجود تأثير لمهنة المراجعة الجبائية على جودة التصريحات الجبائية، أي على مدى تأثر التزام المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم الجبائية بوظيفة المراجعة الجبائية؛
- التعرف على الآليات اللازمة لزيادة فاعلية الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة الجبائية في ظل البيئة المعاصرة للجودة؛
- محاولة إظهار أن تحسين جودة المراجعة الجبائية في الإدارة الضريبية، يعتبر مدخلا أساسيا لتوسيع الوعاء الجبائي وتحسين التحصيل ضمانا لتمويل التنمية؛

- توضيح كيفية وضع أسس عملية الإنشاء نظام لتنفيذ تحصيل الضرائب بفعالية وكفاءة؛
- محاولة إعطاء حلول علمية لكيفية تسيير عملية المراجعة الجبائية بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة والمكلفين.

2- استخلصت الباحثة إلى الآتي:

أن الطبيعة التصريحية للنظام الضريبي الجزائري تجعل من المكلف يصرح بحسب مقدرته التكلفة وفي الوقت الملائم، لذا وجب العمل على ترشيده للوصول إلى تصريحات ذات مصداقية وصحيحة وهذا ما يرتبط بالوعي الجبائي وثقافة المكلف والعلاقة بين المكلف والمصالح الجبائية وكيفية التواصل بينهما، وإن التحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي، قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين .

تختلف دراستنا عن هذه الدراسة من حيث أنها تطرقت إلى دور المراجعة الجبائية في جودة التصريحات الجبائية ويمكن القول أن استعمالها مصطلح المراجعة قصد به الرقابة، بينما تطرقت دراستنا إلى التحقيق المحاسبي ودوره في جعل الرقابة الجبائية أكثر فعالية في الكشف عن التهرب الضريبي، مع اعتبار أن التحقيق المحاسبي وسيلة أو أداة من أدوات الإدارة الجبائية في عملية رقابة أو مراجعة تصريحات المكلفين.

الدراسة السادسة: سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، البحث عبارة عن رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2014، تم استخدام تقنية دراسة الحالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لولاية بسكرة.

1- تهدف هذه الدراسة الى:

الهدف من هذه الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمة في الحد من التهرب الضريبي، حيث أن التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، إن التدقيق الجبائي يعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخل التي يحققونها.

2- أهم النتائج المتوصل إليها:

- يمكن أن يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.
- إن افتقار إدارتنا الضريبية للمراجعين وخاصة المؤهلين والمناسبين لأداء أعمال المراجعة، يكون سببا من أسباب انتشار العديد من أوجه الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل وتراجع معدلات التحصيل الضريبي.
- يمكن للتحفيزات المقدمة للمراجعين وأعاون الإدارة الضريبية سواء ماديا أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم إزاء الممولين.

يكمن الاختلاف بين هذه الدراسة ودراستنا في المتغير التابع والذي هو الحد من التهرب الضريبي، أما في دراستنا فالمتغير التابع هو الرقابة الجبائية، مع الاختلاف في مصطلح التدقيق والتحقيق.

المطلب الثاني: دراسات أجنبية وباللغة الأجنبية

الدراسة الأولى:

Jean Bosco Harelimana, Blaise Nyabirande, **effect of tax audit on revenue collection in Rwanda**, journal of economics, business and market research, SciTech Central Inc, USA, 2020.

لخصت هذه الدراسة أن الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيرادات الحكومية في رواندا، كم أن عائدات الضرائب فيها تتزايد بسرعة بسبب التطور الاقتصادي السريع للبلاد، لذلك قررت الحكومة استثمار الوقت والمال في نظام الإيداع الضريبي المتكامل عبر الإنترنت لتحسين الإدارة الضريبية وكفاءة نظامها الضريبي، لذلك بدأت الحكومة بإصلاحات ضريبية ضخمة من عام 2002 حتى برنامج التحديث الضريبي وتعديل معدلات الضرائب وتعديل الجزاءات الضريبية كل جهودها المبذولة كانت لإنشاء نظام ضريبي مستدام يمكن أن يسخر عائدات ضريبية كافية لتمويل النفقات العمومية، الغرض من هذه الدراسة هو تحديد آثار التحقيق الضريبي على تحصيل الإيرادات في رواندا، اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي حيث تضمنت تحليل البيانات الإحصائية وحسابات الارتباط وتحليل الانحدار، انحدار المربعات الصغرى العادية (OLS) تم اعتماد طريقة التحليل لتحديد الإحصائيات الاستنتاجية.

كشفت النتائج أن التدقيق الضريبي يزيد من تحصيل الإيرادات، كما أن الدراسة توصي بضرورة إجراء دراسة حول كيفية تأثير المراجعة الجبائية على حجم أرباح الشركة، حيث أن هناك تباين لمختلف المنظمات بناء على اهتمامهم بالمراجعة الجبائية.

تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في نقطتين أساسيتين، النقطة الأولى هي اختلاف المتغيرين المستقل والتابع، حيث اخذ الكاتب الرقابة الجبائية كمتغير مستقل والإيرادات الجبائية كمتغير تابع،

أما في دراستنا قمنا بأخذ الرقابة الجبائية كمتغير تابع للمتغير المستقل التحقيق المحاسبي، أما النقطة الثانية هي الدراسة التطبيقية حيث استخدم الباحث استبيان، أما في دراستنا قمنا بدراسة ميدانية في مركز الضرائب.

الدراسة الثانية:

Idir Célia, Imecaoudene Faiza, **Le contrôle fiscal : vérification de la comptabilité et son impact sur les entreprises Cas pratique au sein de la direction des impôts de la wilaya de Tizi-Ouzou**, mémoire de Master en Sciences financières et comptabilités, Département des sciences financières et comptabilités, université Mouloud Mammeri de TIZI-OUZI, 2018.

1- تهدف هذه الدراسة الى:

كان الهدف الأولي لهذه الدراسة هو دراسة تقنيات وإجراءات التحقيق الضريبي لأنه ناتج عن الإجراء الضريبي، خاصة تلك المتعلقة بمراجعة المحاسبة التي أصبحت تخصصًا معقدًا وأساسيا.

2- خلص الطالبين إلى الآتي:

إجراءات التحقيق المحاسبي تكون مؤطرة تماما من الناحية القانونية، تبدأ دائما من خلال تقديم ابلاغ بالتحقيق، يتم توسيعه من خلال مناقشة شفوية وكتابية وأحيانا تنتهي بالطعون الإدارية قبل أن تكون قضائية.

من المؤكد أن عمليات التحقيق المحاسبي هي الأداة الأكثر استخدامًا وفعالية في مكافحتها ضد ظاهرة التهرب الضريبي، ولهذا تستعمله الإدارة الضريبية بكثافة من أجل تحقيق الهدف من الرقابة الجبائية باستخدام طرق مختلفة ومتابعة بعض الإجراءات التي تتطلبها التشريعات الضريبية.

الدراسة الثالثة:

Kharroubi Kamal, **le control fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire magister en science commerciales, université d'Oran Es-senia 2010-2011.

1- تهدف هذه الدراسة الى:

تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، باعتبارها تحد من موارد خزينة الدولة، وتحول دون تحقيق مسار التنمية، بالإضافة إلى تبيين معوقات الرقابة الجبائية، والتي تعمل على حدها بغية تحسينها.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم المنهج الوصفي، من خلال التطرق إلى المفاهيم النظرية المتعلقة بالضريبة، والتهرب الضريبي، والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه في دراسة واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، للمعالجة واستخلاص بعض النتائج والتوصيات.

2- خلص الطالب إلى الآتي:

إن مشكل التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي الجزائري، ويعود سبب ذلك إلى وجود خلل في النظام، لذا وجب العمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية بصفتها تلعب دورا مهما في استرجاع أموال الخزينة العمومية المتملص منها، بالإضافة لتسليط العقوبات الردعية المناسبة، وفرض سلطة القانون مع ضمان حقوق المكلف بالضريبة، وحقوق الخزينة العمومية، وبأقل تكلفة ممكنة.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة

بعد تطرقنا للعديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية بشكلها العام وعن آليات التفعيل وتحسينها لتخفيف ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك تناولت موضوع التحقيق المحاسبي ومدى الأهمية التي يقدمها لدعم الرقابة الجبائية وحماية موارد الخزينة العامة، يمكن القول أن دراستنا تتميز عن باقي الدراسات بما يلي:

- التركيز على مستجدات القوانين والنصوص التشريعية الصادرة من المديرية العامة للضرائب والقوانين والتشريعات المطبقة للإراض الجبائية.
- التركيز في الدراسة على التحقيق المحاسبي بشكل أدق دون الوسائل الأخرى.
- التعرف على المعايير لاختيار ملفات المكلفين المدرجين لعمليات التحقيق.
- الدراسة التطبيقية تختلف عن معظم الدراسات، حيث ركزت دراستنا على معرفة ما يقدمه التحقيق المحاسبي لدعم الرقابة الجبائية عن طريق تحليل عملية تحقيق لملف في مركز الضرائب برج بوعرييج، كذلك تحليل الإيرادات الجبائية للمركز ومقارنتها بالمبالغ المتولدة من الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.
- مقارنة الموارد المحققة من التحقيق المحاسبي مع مجمل الموارد المحققة من الرقابة الجبائية حتى يتضح الدور المهم للتحقيق المحاسبي، وإظهار أهميته مقارنة مع الأنواع الأخرى للرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل:

تهدف الرقابة الجبائية الى محاربة ظاهرة التهرب الضريبي قصد الحفاظ على الموارد الجبائية التي أصبحت مورد هام للخزينة العامة، تستمد الرقابة الجبائية فعاليتها من القوانين والتشريعات والإجراءات الجبائية التي يسنها المشرع الجبائي ويقوم بتحسينها وتعديلها محاولة منه للقضاء على كل التجاوزات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة.

يعتبر التحقيق المحاسبي أداة من أدوات الرقابة الجبائية يمكنها من زيادة فعاليتها والوصول الى أهدافها، يعتمد على العديد من المبادئ والإجراءات والمقومات والقوانين والتشريعات، لكن يمتلك المكلف بالضريبة العديد من الضمانات التي من الممكن أن تقوم بكسر عملية التحقيق، لهذا يجب على العون المحقق أن يتميز بالعديد من الخصائص التي تمكنه من تحمل المسؤولية الكبيرة التي تقع على عاتقه، من اكتشاف التجاوزات والأخطاء كذلك عدم الوقوع في بطلان عملية التحقيق، التعرف على كل التعديلات التي تطرأ على القانون الجبائي.

الفصل الثاني: دراسة حالة

للتحقيق المحاسبي مركز الضرائب

برج بوعريريج

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري لهذه الدراسة في الفصل السابق، حيث تطرقنا فيه الى المفاهيم العامة لكل من الرقابة الجبائية وكافة الجوانب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي، الإجراءات، التنظيمات والقواعد التشريعية التي نص عليها المشرع الجبائي، ثم أبرزنا العلاقة بين التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية ودوره في تفعيل الرقابة، وفي الأخير قمنا بعمل مقارنة بين دراستنا الحالية وبعض الدراسات السابقة.

في هذا الفصل سنقوم بإسقاط الدراسة النظرية السابقة في صورة تطبيقية لملف جبائي (المكلف شخص معنوي) خضع لعملية التحقيق المحاسبي على مستوى مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، لوجود بعض المؤشرات توحى بعدم احترامه للقواعد والقوانين الجبائية.

- المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب ومركز الضرائب برج بوعريريج
- المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب برج بوعريريج خلال الفترة 2016-2019.
- المبحث الثالث: تحليل حصيلة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوعريريج للسنوات 2019-2020-2021.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية برج بوغريج

سنتطرق في هذا المبحث الى تعريف المديرية الولائية للضرائب برج بوغريج وكذا هيكلها التنظيمي والمهام التي تقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوغريج

المديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوغريج هي هيئة عمومية تابعة لوزارة المالية ولها عدة وظائف كباقي المديريات الأخرى في الوطن كضمان ممارسة السلطة لمراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، مكونة من خمس (05) مديريات فرعية على مستوى كل مكتب.

الفرع الأول: المديرية الفرعية

تضم المديرية الولائية للضرائب لولاية برج بوغريج من خمس (05) مديريات فرعية وكل مديرية تتكون من مجموعة مكاتب كما يلي¹:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (SDOF)، وتكلف بـ:

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

تعمل على تسيير:

أ. مكتب الجداول، ويكلف بـ:

- التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب. مكتب الإحصائيات، ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ج. مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف بـ:

1- وثائق مقدمة من طرف مديرية الضرائب

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية؛
- نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
- د. مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لا سيما بضممان ما يأتي:
- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
- 2. المديرية الفرعية للتحصيل (SDR)، وتكلف بـ:
- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا وضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى؛
- 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؛
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- تعمل على تسيير:
- أ. مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف بـ:
- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية
- ب. مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله، ويكلف بضممان:

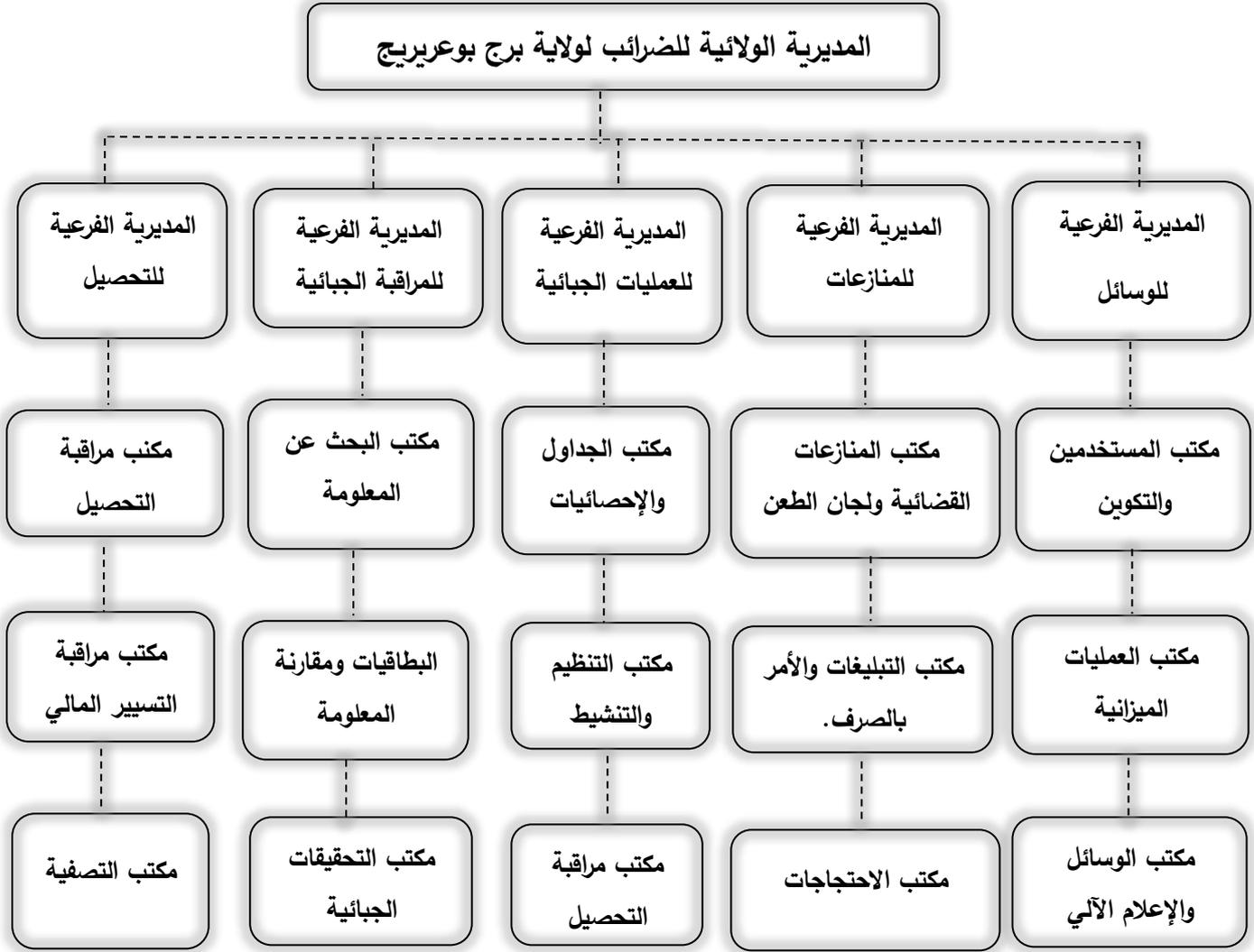
- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة؛
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها لمحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛
 - ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
- ج. مكتب التصفية، ويكلف بضمان:
- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛
 - مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة؛
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.
3. المديرية الفرعية للمنازعات (SDCX)، وتكلف بضمان:
- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإغائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
 - معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- تعمل على تسيير:
- أ. مكتب الاحتجاجات، ويكلف بـ:
- باستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة
 - بأشياء محجوزة؛
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- ب. مكتب لجان الطعن، ويكلف بـ:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقدّمها للجانب المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
- ج. مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بـ:
 - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.
- د. مكتب التبليغ والأمر بالصرف، ويكلف بـ:
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
 - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
- 4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية (SDCF)، وتكلف بـ:
 - بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
 - تعمل على تسيير:
 - أ. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:
 - تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
 - ب. مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف بـ:
 - تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
 - التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛
 - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
 - ج. مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمنان:
 - متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة؛

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- د. مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:
 - استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
 - المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)؛
 - متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.
- 5. المديرية الفرعية للوسائل (SDM)، وتكلف بـ:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.تعمل على تسيير:
- أ. مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
 - إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
- ب. مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:
 - القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
 - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
 - تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.
- ج. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف بـ:
 - تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.
- د. مكتب الإعلام الآلي، ويكلف بـ:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية برج بوعريج



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعطيات المقدمة من المديرية العامة للضرائب

ثانيا: مصالح الوعاء (المفتشيات):

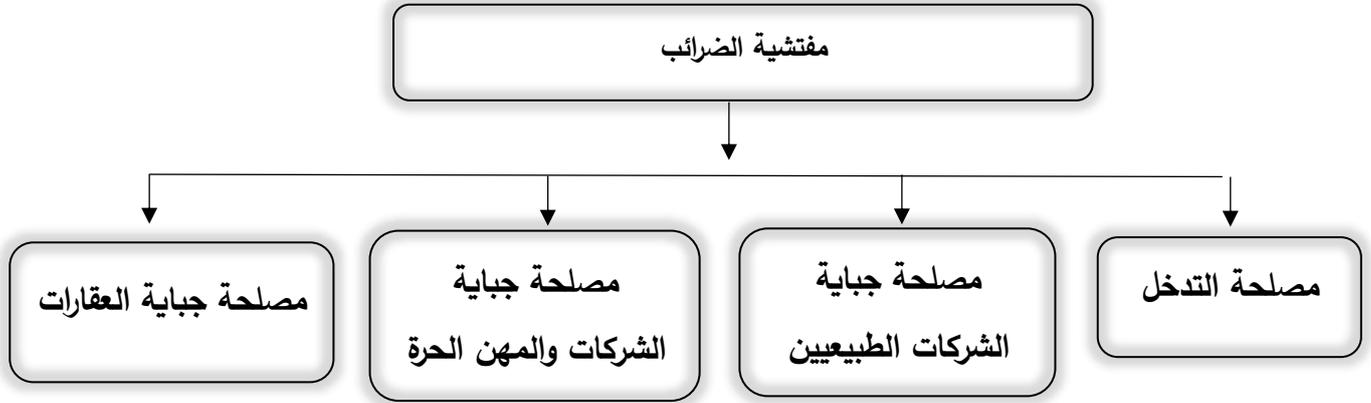
إن الهيئة المسؤولة عن الوعاء "فرض الضريبة" تسمى بالمفتشية inspection وتضم (04)

مصالح وهي:

- مصلحة التدخل؛
- مصلحة جباية الشركات الطبيعيين؛

- مصلحة جباية الشركات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية العقارات.

الشكل رقم (03) يمثل الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 الجريدة الرسمية العدد 09 ص 04.

ثالثا: مصالح التحصيل (القباضات):

إن الهيئة المسؤولة عن عملية التحصيل تسمى قباضة الضرائب recette وهي هيئة قاعدية

مهمتها الرئيسية تحصيل الضريبة وتضم ثلاثة (03) اقسام وهي:

- قسم شباك التحصيل؛
- قسم المحاسبة؛
- قسم المتابعة.

المطلب الثاني: تعريف مركز الضرائب CDI لولاية برج بوعريرج

الفرع الأول: ما المقصود بمركز الضرائب:

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، وهو بمثابة مديرية مصغرة أنشأت ضمن الهيكل الجديدة لمصالح الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعهم بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

أما فيما يخص مركز ضرائب برج بوعريرج فقد كانت بداية نشاطه بتاريخ: 2012/02/12، يعالج المركز 3494 ملف جبائي ذلك حتى تاريخ 2018/12/31.

الفرع الثاني: مهام مركز الضرائب¹:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة الى مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتوى؛
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛

1- موقع المديرية العامة للضرائب، الرابط الالكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com>؛

[smartslicer3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com) ، تمت زيارته في

- ضبط الكتابات ومركز تسليم القيم؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- تدرس الشكاوى وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعوض قروض الرسوم؛
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظم المواعيد وتسيرها؛
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

المطلب الثالث: والهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصححتين¹:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو لمراجعة المحاسبة؛
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تعمل على تسيير:

أ. المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

1- موقع المديرية العامة للضرائب، الرابط الإلكتروني: <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com>؛

[smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com)، تمت زيارته في

- ب. المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ج. المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- د. المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- هـ. المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛
- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

تعمل على تسيير:

أ. مصلحة البطاقات والمقارنات، وتكلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها؛
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب. مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع؛
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ج. مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعايينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛

- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقاً من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

د. مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق، وتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائيات دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

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

تعمل على تسيير:

أ. مصلحة الاحتجاجات، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها و/أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛
- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الاقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛
- معالجة منازعات التحصيل.

ب. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولاختصاص لجان الطعن الإعفائي؛
- المتابعة، بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية؛

ج. مصلحة التبليغ والأمر بالدفع، وتكلف بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية؛
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها؛
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

4. القبضة، وتكلف بـ:

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

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛
- مصلحة المتابعات، تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

المبحث الثاني: دراسة حالة مكلف تم التحقيق في محاسبته بمركز الضرائب برج بوعرييج خلال الفترة 2016-2019.

من خلال هذا المبحث سوف نطلع على خطوات عملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية وذلك نظرا لأهمية دوره الذي يهدف لمكافحة التهرب والغش الضريبيين، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

قبل التطرق إلى الإجراءات الأولية التي ترافق عملية التحقيق المحاسبي نعرف بالمؤسسة المعنية بالتحقيق بشكل مختصر مع سرية بعض المعلومات:

أولاً: التعريف بالمكلف الخاضع للتحقيق:

إن المكلف الذي وقع عليه اختيارنا ليكون عبارة عن دراسة حالة هو خاص بشركة ذات مسؤولية محدودة تنشط في إنتاج أجزاء البناء الجاهز من الخرسانة وتحضير الخرسانة الجاهزة للاستعمال، صناعة الماكينات والمعدات الكهربائية ومقاولات الأشغال الكائن مقره بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعرييج، تم التحقيق في محاسبة هذه الشركة للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، حيث تخضع إجبارياً للنظام الحقيقي ونظرا لطبيعة نشاطها فهي تخضع للضرائب والرسوم التالية: (أنظر الملحق رقم 06)

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 17 %، 19 % لمجمل رقم الأعمال طبقا للمواد 14 و 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛
- الرسم على النشاط المهني (TAP) لمجمل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- بخصوص مجمل المداخل المحققة من طرف الشركة فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) استنادا إلى أحكام المواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

- أما بالنسبة للمداخل المحققة من طرف الشركاء فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) استنادا إلى أحكام المواد 46، 104 و134-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور على الأجور المدفوعة للمستخدمين طبقا للمواد 1-75، 1-129، و2-134 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- في إطار دعم الاستثمار فالمؤسسة تمتلك مقرر منح مزايا الاستغلال رقم 2008/00/6168/E الصادر عن الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار الشباك الوحيد اللامركزي للجزائر الصادر بتاريخ 2012/10/30 والذي يحدد استفادتها لمدة عشر (10) سنوات من إعفاء 100% من الرسم على النشاط المهني والضريبة على أرباح الشركات ابتداء من تاريخ 2012/04/01، إلا أنه بالنسبة للزيادات الناتجة عن عملية التحقيق فهي تخضع لأحكام المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: برمجة المكلف وإعلامه ببدء عملية التحقيق

تمت برمجة هذا المكلف في عملية التحقيق المحاسبي بناء على اقتراح رئيس مصلحة التسيير وبعد قبول الاقتراح من طرف المدير الولائي، تم برمجة ملف هذه الشركة للتحقيق المحاسبي في إطار تنفيذ برنامج التحقيق لسنة 2020.

تشعر الشركة بالتحقيق عن طريق البريد أو تسليمه للمعني بهذه العملية وذلك بإرسال الإشعار بالتحقيق (الملحق رقم 01) مرفقا بميثاق المكلفين مع تحديد نوع التحقيق الذي سوف تخضع له سواء كان التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

ضمن الإشعار على أنه سوف يخضع المكلف بالضريبة للتحقيق في ضرائب أو رسوم (يجب أن يتم تحديد نوع الضريبة أو الرسم التي يتم التحقيق فيها وذلك من أجل تحضير الوثائق التبريرية الخاصة بهذه الضريبة)، كما يشمل الإشعار على أن للمكلف الحق بإحضار مستشار من جهته خلال مجريات عملية التحقيق، كما أن مدة التحقيق يمكن أن تكون شهر أو شهرين أو ثلاثة أشهر.... حسب رقم الأعمال المصرح به للشركة المعنية بهذه العملية في عين المكان، كما يحتوي الإشعار على اسم ولقب ورتبة المحقق الذي سيقوم بإجراء التحقيق، وفي حالة ما إذا تم تغيير المحقق يجب على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة بهذا التغيير، بالإضافة يحتوي الإشعار على أرقام المسؤولين المباشرين في الإدارة الجبائية، رئيس المصلحة مثلا في حالة ما إذا أراد المكلف الاتصال للاستعلام عن مجريات هذه العملية¹.

بعد تسليم الإشعار وأثناء المهلة (10 أيام) وقبل تسليم الوثائق المطلوبة في الإشعار يقوم

المحقق بدراسة الملف الجبائي ويقوم بالأعمال التالية:

- التأكد من وجود كل التصاريح الدورية؛
- دراسة مختلف التصريحات السنوية وذلك عن طريق اعداد كشف للميزانيات، كشف لمختلف التصاريح الدورية، كشف للمحاسبة (جدول حسابات النتائج)؛
- إرسال طلب للمعلومات للموردين أو البنوك خارج الولاية لمعرفة كل العمليات التي قامت بها المؤسسة المحقق فيها من: بيع، شراء، تدفقات نقدية... إلخ كل فيما يخص الوعاء الضريبي.

1- معلومات مقدمة أثناء اجراء مقابلة مع محقق جبائي في مركز الضرائب.

ثالثا: التدخل الأولي:

حيث يتم التدخل بعين المكان والقيام بمعينة الشركة والاستفسار عن كيفية تسيير وتنظيم العمل داخل الشركة، وكذلك معينة وجرّد للمخازن ومكاتب الشركة، وهذا التدخل يكون بعد انتهاء المدة القانونية (10 أيام) من إرسال الإشعار بالتحقيق، واخذ الملف المحاسبي من أجل فحصه.

المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المحاسبي

بعد إنهاء المحقق من الإجراءات التمهيدية والتحقق من التسجيل المحاسبي للمعلومات المحاسبية، ينتقل بعدها للمرحلة الموالية المتمثلة في العمل الميداني لعملية التحقيق وتكون كالتالي (الملحق رقم 05):

أولاً: محاسبة الشركة من حيث الشكل والمضمون

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

بعد الاستفادة من المادة القانونية 10 أيام من تاريخ استلام الشركة إشعار التحقيق تنقلت الفرقة إلى مقر الشركة تم الاطلاع على المستندات والدفاتر المحاسبية الإجبارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور...)، والتأكد من مطابقتها للتنظيمات المنصوص عليها.

عموماً إن مسك الوثائق المحاسبية مطابق للشروط الشكلية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي (SCF) وكذا المواد 9-10-11 من القانون التجاري، مع ملاحظة غياب البطاقات التقنية للمنتوج وكذا تفصيل المخزونات (كمية وأسعار).

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

هو مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل البحث، ومن خال الاطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك والمؤسسات ذات الأطراف الخارجية، من أجل اكتشاف العمليات الي تتضمن السهو المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات، ومن خلال الاطلاع من طرف المحققين وجدت عدة نقائص وإغفالات من قبل المكلف يمكن تلخيصها فيما يلي:

❖ تجاوزات سنة 2016

- ✓ تقييد محاسبي مزدوج لفاتورة الشراء رقم: 160005482 المؤرخة في 2016/04/28 للمورد (EURL AAA) بمبلغ 1.272.000,00 دج خارج الرسم مع خصم مزدوج للرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 216.240,00 دج (في 50°G شهر ماي وشهر جوان 2016).
- ✓ خصم مخصصات الاهتلاك بقيمة 2.638.168,55 دج لمعدات النقل (MALAXEUR STTETER) ترقيم 01141.216.34، الذي اقتني بصيغة القرض الإيجاري بتاريخ 2016/01/10 خلافا لما نصت عليه المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014 والتي تعتبر الأصل ملكا للمؤسسة المؤجرة وليس ملكا للمؤسسة المستأجرة هذه الأخيرة تستفيد من مبالغ الإيجار كتكلفة ولا يمكنها تطبيق الاهتلاكات على الأصول المؤجرة. وحسم الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 2.194.712,00 دج الخاص بالتصريح الجمركي رقم D10N°000193 المؤرخ في 2016/01/10 المتعلق باستيراد نفس المعدات لصالح (SOCIETE GENERALE ALGERIE SPA) المؤسسة المؤجرة.
- ✓ عدم تسديد الرسم السنوي المتعلق بثلاث (03) سيارات سياحية نوع (CH MULTITRONIC، A4 2.0 TDI،AUDI A لأحكام المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 والمقدر بـ 500.000,00 دج لكل

سيارة. (تكلفة السيارة الواحدة تساوي 5.189.914,52 دج)، وكذا الحسم غير المقبول للرسم على القيمة المضافة المقدر بـ **970.500,14** دج والمتعلق بمبالغ الإيجار، قطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليحها والتأمينات التابعة لها.

✓ خصم أعباء غير مقبولة تتمثل في:

أ. تكاليف تصليح سيارة من نوع RANGE ROVER بترقيم 085193.115.16 غير مسجلة ضمن أصول الشركة محل التحقيق بمبلغ **167.402,43** دج حسب الفاتورة رقم 428968 المؤرخة في 2016/11/29 للمورد EURL DMAA.

ب. تكاليف تأمينات سفر (AXA ASSURANCE) لأشخاص غرباء عن الشركة
(6.146,56 دج × 4) بقيمة **24.586,24** دج.

ج. عدم تسديد حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس أموال منقولة على الأرباح الموزعة المقدر بـ **1.700.000,00** دج بتاريخ 2016/11/30 (BANQUE (NATIXIS).

❖ تجاوزات سنة 2017

✓ خصم مزدوج لأقساط إيجار عقار المتضمنة في عقد الإيجار المؤرخ بـ 2016/04/10 والمبرم بين SARL XXXXX و SARL BBBBB (مالكة العقار):

الخصم الأول بتاريخ 2017/12/19 بمبلغ 5.400.000,00 دج؛

الخصم الثاني بتاريخ 2017/12/31 بمبلغ **5.400.000,00** دج.

✓ خصم غير مقبول لأقساط إيجار عقار المتضمنة في العقد عدد 45 المؤرخ في 2013/01/14 والمبرم بين SARL XXXXX و SARL CCCCC (مالكة العقار) المقدر بـ

500.000,00 دج×12 = 6.000.000,00 دج والتي لا تخص الدورة المالية الحالية

(أقساط إيجار 2018).

✓ عدم التصريح بمبيعات لمشتريات مستهلكة (01 GROUPE ELECTROGENE DIESEL)

EURL TYPE P1050U) تخص الفاتورة رقم 0074 المؤرخة في 2017/04/13 للمورد

DDDDD بمبلغ 18.879.000,00 دج خارج الرسم.

✓ خصم أعباء غير مقبولة تتمثل في:

أ. تكاليف تصليح سيارة من نوع RANGE ROVER بترقيم 085193.115.16 غير

مسجلة ضمن أصول الشركة محل التحقيق بمبلغ 25.323,22 دج حسب الفاتورة رقم

44009275 المؤرخة في 2017/07/09 للمورد EURL EEEEE مع استرجاع الرسم

على القيمة المضافة المقدر بـ 4.811,41 دج و بمبلغ 90.009,29 دج حسب الفاتورة

رقم 44009329 المؤرخة في 2017/07/20 لنفس المورد مع استرجاع الرسم على القيمة

المضافة المقدر بـ 17.101,77 دج؛

ب. تكاليف تصليح سيارة من نوع BMW بترقيم 103618.113.16 غير مسجلة ضمن

أصول الشركة محل التحقيق بمبلغ 170.000,00 دج حسب الفاتورة رقم 17/024

المؤرخة في 2017/04/17 للمورد SARL FFFFF مع استرجاع الرسم على القيمة

المضافة المقدر بـ 32.300,00 دج؛

ج. تكاليف تصليح سيارة من نوع PASSAT بترقيم 106790.112.16 غير مسجلة ضمن

أصول الشركة محل التحقيق بمبلغ 15.255,00 دج حسب الفاتورة رقم FC170940

المؤرخة ف 2017/07/24 للمورد SARL GGGGG مع استرجاع الرسم على القيمة

المضافة المقدر بـ 2.898,45 دج؛

د. مصاريف بنكية غير موجودة في كشف الحساب البنكي (SOCIETE GENERALE)

تقدر بـ **511.645,59** دج (عملية مقيدة بتاريخ 2017/03/31 في اليومية المساعدة

للعمليات المختلفة)؛

ه. عملية ترصيد غير مبررة لحساب 409604 HHHHH SARL بحساب

FRAIS S/CHEQUE658001 بمبلغ **457.586,99** دج.

✓ عدم تسديد الرسم السنوي المتعلق بثلاث (03) سيارات سياحية نوع

(CH MULTITRONIC، A4 2.0 TDI، AUDI A) المقتناة بصيغة القرض الإيجاري طبقا

لأحكام المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 60 من قانون

المالية لسنة 2018 والمقدر بـ **250.000,00** دج لكل سيارة، (تكلفة السيارة الواحدة تساوي

5.189.914,52 دج)، و كذا الحسم غير المقبول للرسم على القيمة المضافة المقدر بـ

882.144,25 دج والمتعلق بمبالغ الإيجار، قطع الغيار واللوازم المستعملة في تصليحها

والتأمينات التابعة لها.

✓ خصم الرسم على القيمة المضافة لمشتريات غير مقيدة محاسبيا في تصريح G°50 لشهر

ديسمبر يقدر بـ **291.418,38** دج.

✓ إدراج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ **326.793,84** دج ضمن مصاريف فوائد

الدين المقدر بـ 2.064.761,40 دج حيث تم تسجيل العملية بتاريخ 2017/01/02 مع كامل

الرسوم، كما تم استرجاع مبلغ 329.667,79 دج للرسم على القيمة المضافة بدلا من مبلغ

326.793,84 دج ضمن تصريح G°50 لشهر ديسمبر أي بفارق **2.873,95** دج.

✓ التقييد المحاسبي لفواتير الكهرباء بكامل الرسوم حيث قدر مبلغ الرسم على القيمة المضافة بـ

148.283,98 دج.

❖ تجاوزات سنة 2018

✓ خصم أعباء غير مقبولة لغياب الإثباتات تتمثل في فوائد بنكية في كشف الحساب البنكي

(SOCIETE GENERALE) تقدر بـ 1.481.569,75 دج (عملية مقيدة بتاريخ

2018/09/02)؛

✓ عدم تسديد الرسم السنوي المتعلق بثلاث (03) سيارات سياحية نوع

(CH MULTITRONIC، A4 2.0 TDI، AUDI A) المقتناة بصيغة القرض الإيجاري طبقا

لأحكام المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 60 من قانون

المالية لسنة 2018 والمقدر بـ 250.000,00 دج لكل سيارة (تكلفة السيارة الواحدة تساوي

5.189.914,52 دج).

✓ تسجيل المشتريات من المواد الأولية المستوردة مع كامل الرسوم، حيث قدر مبلغ الرسم على

القيمة المضافة بـ 190.955,26 دج.

✓ مخالفتكم لأحكام المادة 08 من قانون المالية لسنة 2018 المتممة لأحكام المادة 141 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصم مصاريف الإيجار ونفقات الصيانة وتصلح

السيارات السياحية من نتيجة الدورة والمقدرة بـ 5.419.268,17 دج، والحسم غير المقبول

للرسم على القيمة المضافة المتعلق بتلك المصاريف المقدر بـ 78.816,40 دج.

✓ إدراج مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقدر بـ 338.111,11 دج ضمن مصاريف فوائد

الدين (BEA) المقدر بـ 2.117.643,28 دج حيث تم تسجيل العملية بتاريخ 2018/03/30

مع كامل الرسوم، وبـ 312.837,53 دج ضمن مصاريف فوائد الدين (BEA) المقدر

بـ 1.959.350,84 دج حيث تم تسجيل العملية بتاريخ 2018/06/29 مع كامل الرسوم.

✓ التقييد المحاسبي لفواتير الكهرباء بكامل الرسوم حيث قدر مبلغ الرسم على القيمة المضافة بـ **165.794,46 دج.**

❖ تجاوزات سنة 2019

✓ خصم أعباء غير مقبولة تتمثل في:

- أ. مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لسنة 2018 المقدر بـ 10.000,00 دج؛
- ب. مبلغ تسوية من طرف صندوق الضمان الاجتماعي للأجراء يخص أجور سنة 2017 و2018 يقدر بـ **1.704.597,00 دج** بتاريخ 2019/02/06؛
- ج. مصاريف تعويضات نزاعية لأجراء الشركة تقدر بـ **116.840,00 دج** بتاريخ 2019/02/24 وبمبلغ **581.413,82 دج** بتاريخ 2019/10/16.

✓ عدم تسديد الرسم السنوي المتعلق بثلاث (03) سيارات سياحية نوع (CH MULTITRONIC، A4 2.0 TDI، AUDI A) المقتناة بصيغة القرض الإيجاري طبقاً لأحكام المادة 26 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 60 من قانون المالية لسنة 2018 والمقدر بـ **250.000,00 دج** لكل سيارة (تكلفة السيارة الواحدة تساوي **5.189.914,52 دج**).

✓ تسجيل المشتريات من المواد الأولية المستوردة مع كامل الرسوم، حيث قدر مبلغ الرسم على القيمة المضافة بـ **51.714,20 دج.**

✓ مخالفتكم لأحكام المادة 08 من قانون المالية لسنة 2018 المتممة لأحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بخصم مصاريف الإيجار ونفقات الصيانة وتصلح السيارات السياحية من نتيجة الدورة والمقدرة بـ **5.723.069,04 دج**، والحسم غير المقبول للرسم على القيمة المضافة المتعلق بتلك المصاريف المقدر بـ **896.114,77 دج.**

✓ تسجيل خطأ في استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة المشتريات رقم 19025 المؤرخة في 2019/02/07 للمورد ODFH المقدر بـ 796.176,00 دج في تصريح G°50 لشهر فيفري واسترجاع مبلغ **1.366.176,00 دج** بدلا من ذلك، أي بفارق **570.000,00 دج.**

✓ التقييد المحاسبي لفواتير الكهرباء بكامل الرسوم حيث قدر مبلغ الرسم على القيمة المضافة بـ

178.703,89 د.ج.

❖ دواعي التعديل:

✓ إخضاع رقم الأعمال غير المصرح به لكافة الضرائب والرسوم بتطبيق هامش ربح إجمالي

10% على المشتريات المستهلكة.

✓ استدراك حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة غير المسددة.

✓ إدماج الأعباء المتنوعة (مصاريف الإيجار، فوائد الديون، مصاريف صيانة وتأمين

وأقساط القرض الإيجاري للسيارات السياحية، مخصصات الاهتلاك والأعباء التي لا تخص

الشركة، الرسم على القيمة المضافة) إلى أسس الربح.

✓ استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

✓ استدراك الرسم على سيارات الشركات المسجلة في صنف السيارات الخاصة غير المسددة.

ثانيا: تحديد الأسس الخاضعة للضريبة:

1- استخراج النتائج:

الجدول رقم (01): جدول استخراج النتائج لأربع سنوات مع إضافة التغييرات السابقة

التعيين	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	399 895 702	265 711 600	277 366 377	179 159 126
رقم الاعمال المصرح به	399 895 702	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفارق في رقم الاعمال	0	20 766 900	0	0
اهتلاكات مدمجة	2 638 168	0	0	0
الرسم على القيمة المضافة المدمج	0	475 078	1 007 698	230 418
أعباء مدمجة	1 463 989	12 669 820	6 900 838	8 135 920
الخصم التدريجي	0	207 669	0	0
الزيادة الاجمالية	4 102 157	33 704 129	7 908 536	8 366 338
الربح أو العجز المصرح به	28 030 001	-27 815 766	6 595 721	-36 654 729
الربح أو العجز المستخرج	32 132 158	5 888 363	14 504 257	-28 288 391

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

2- تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

الجدول رقم (02): جدول تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لأربع سنوات

التعيين	2016	2017	2018	2019
الربح أو العجز المستخرج	32 132 158	5 888 363	14 504 257	0
الربح أو العجز المصرح به	28 030 001	0	6 595 721	0
الفارق الصافي	4 102 157	5 888 363	7 908 536	0
I B S (19%)	779 410	1 118 789	1 502 622	0
العقوبة	194 852	279 697	375 655	0

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ملاحظة: رغم امتلاك المكلف اعضاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على ارباح الشركات، لكن في حالة وجود خطأ في التصريحات فإنه يقوم بتسديد الضريبة على الفارق الموجود إضافة الى تسديد العقوبة اللازمة (25%).

3- تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRCM

الجدول رقم (03): جدول تحديد الأسس الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي لأربع سنوات.

التعيين	2016	2017	2018	2019
الأساس المستخرج	23 890 132	4 769 574	11 748 448	0
الأساس المصرح به	21 004 301	0	5 342 534	0
الفارق الصافي الخاضع	2 885 831	4 769 574	6 405 914	0
الضريبة على الدخل الاجمالي (IRCM) 15 %	288 583	715 436	960 887	0
العقوبة	72 146	178 859	240 222	0

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ملاحظة: في سنة 2016 كانت الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الموزعة بنسبة 10%، وبعدها أصبحت 15%.

4- تحديد الاسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني TAP

الجدول رقم (04): جدول تحديد الأسس الخاضعة للرسم على النشاط المهني لأربع سنوات.

التعيين	2016	2017	2018	2019
الأساس المستخرج	399 895 702	265 711 600	277 366 377	179 159 126
الأساس المصرح به	399 895 702	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفارق الصافي الخاضع	0	20 766 900	0	0
الرسم على النشاط المهني	0	207 669	0	0
العقوبة	0	51 917	0	0

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ملاحظة: نفس الملاحظة التي أشرنا إليها في الضريبة على أرباح الشركات سابقا.

5- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA

الجدول رقم (05): جدول تسوية الرسم على القيمة المضافة لأربع سنوات مع إضافة التغييرات السابقة

التعيين	2016	2017	2018	2019
رقم الاعمال المستخرج	399 895 702	265 711 600	277 366 377	179 159 126
رقم الاعمال المصرح به	399 895 702	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفارق	0	20 766 900	0	0
الرسم على القيمة المضافة	0	3 945 711	0	0
العقوبة	0	986 428	0	0
رسوم مسترجعة	3 381 452	1 233 548	78 816	1 466 115
العقوبة	845 363	308 387	11 822	366 529

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

6- تحديد الاسس الخاضعة للرسم على سيارات الشركات

الجدول رقم (06): جدول الرسم على سيارات الشركات لأربع سنوات حسب المعطيات السابقة

التعيين	2016	2017	2018	2019
الأساس المستخرج	15 569 744	15 569 744	15 569 744	15 569 744
الرسم على سيارات الشركات	1 500 000	750 000	750 000	750 000
العقوبة (100 %)	375 000	750 000	750 000	750 000

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ملاحظة: بعد تعديل قانون المالية تغير الرسم على سيارات الشركة من 500 000 د.ج لكل

سيارة والعقوبة 25%، الى 250 000 د.ج لكل سيارة وعقوبة 100%.

7- ملخص للمستحقات والعقوبات

الجدول رقم (07): جدول ملخص للمستحقات والعقوبات لأربع سنوات حسب المعطيات السابقة

التعيين	2016	2017	2018	2019
الضريبة على أرباح الشركات	779 410	1 118 789	1 502 622	0
العقوبة	194 852	279 697	375 655	0
الضريبة على الدخل الإجمالي IRCM	288 583	715 436	960 887	0
العقوبة	72 146	178 859	240 222	0
الرسم على النشاط المهني (TAP)	0	207 669	0	0
العقوبة	0	51 917	0	0
الرسم على القيمة المضافة 19%	0	3 945 711	0	0
العقوبة	0	986 428	0	0
استرجاع الرسم على القيمة المضافة	3 381 452	1 233 548	78 816	1 466 115
العقوبة	845 363	308 387	11 822	366 529
رسم على سيارات الشركات	1 500 000	750 000	750 000	750 000
العقوبة	375 000	750 000	750 000	750 000
المجموع	7 436 806	10 526 441	4 670 025	3 332 643
المجموع الكلي	25 965 915			

المصدر: مستخرج من الإبلاغ الأولي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ثالثا: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي:

قامت فرقة التحقيق بإبلاغ المكلف بالضريبة والخاضع لهذا التحقيق المحاسبي بإرسال إشعار أولي لنتائج التحقيق (الملحق رقم 06) مرفوق بوصل الاستلام، وذلك لتفادي بطلان إجراءات التحقيق، مع منحه الحقوق التالية:

- الحق في الرد في مجال 40 يوم من تاريخ استلام الإشعار الأولي؛
- الحق بالاستعانة بمستشار، وباختيار المكلف؛
- الحق في تبرير الإعفاءات، والنقائص المستخرجة من طرف فرقة التحقيق، وفي الأجال القانونية 40 يوم؛
- ويحتوي الإشعار الأولي على مختلف الضرائب، والرسوم المعاد تأسيسها، وحسابها، وبشكل يكون مفهوم وواضح.

يتم إعلام المكلف بان الضرائب والرسوم متبوعة بعقوبات جبائية وفقا للقانون والمتمثلة فيما نصت عليه المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها بنسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه؛
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج.

عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري.

رابعاً: رد المكلف بالضريبة على النتائج

بتاريخ 2020/12/24 قامت مصلحة الرقابة الرئيسية بمركز الضرائب بتبليغ المعني بالتحقيق بالنتائج الأولية لسنة 2016 فقط في هذه الحالة لتقادي الوقوع تحت طائلة بطلان التحقيق بسبب التقادم.

بتاريخ 2021/09/05 قامت مصلحة الرقابة الرئيسية بمركز الضرائب بتبليغ المعني بالتحقيق بالنتائج الأولية للسنوات 2017-2018-2019.

قبل انقضاء المهلة القانونية المتمثلة في 40 يوماً تم الرد من طرف المكلف بالضريبة على الرسالة التي أرسلتها إدارة الضرائب بموجب الرد الأول المؤرخ في 2021/02/08 والرد الثاني المؤرخ في 2021/10/27 فحوى هذا الرد (الملحق رقم 02) أنه يعارض الرسالة في بعض النقاط والتي سنرى كيف تم الرد عليها من طرف مصلحة الرقابة الرئيسية بمركز الضرائب والأعوان المتكفلين بهذا التحقيق.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

يتم اعداد التبليغ النهائي وارسال نسخة منه الى المكلف بالضريبة (الملحق رقم 07) مقابل اشعار بالاستلام أو ارساله عن طريق البريد المؤمن، وارسال نسخة من هذا التبليغ الى مفتشية الضرائب التابع لها نشاط المؤسسة بالنسبة للضرائب على رقم الأعمال ونسخة إلى مفتشية الضرائب المقيم في إقليمها المكلف الخاضع للضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل من اجل إصدار الوارد.

أولاً: الإبلاغ النهائي مع تقديم الملاحظات:

ردا على ملاحظاتكم المقدمة حول الإبلاغ الأول رقم 2020/238 المؤرخ في 2020/12/24، ورقم 2021/154 المؤرخ في 2021/09/05، وبغياكم عن جلسة التحكيم المنعقدة بتاريخ 17 نوفمبر 2021 يشرفنا أن نوافيكم بما يلي:

✓ اعتباركم مبلغ 1.700.000,00 دج سلفة مقدمة للشريك لا تخضع لحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس أموال منقولة غير مقبول، لأن المصلحة قامت بتسوية هذا المبلغ فيما يخص ضريبة رؤوس الأموال المنقولة نتيجة تصريحكم بتاريخ 2016/11/30 في اليومية المساعدة للبنك بأنها قسائم أرباح (des dividendes) مقدّمة للشركاء؛

✓ إدراجكم للرسم على القيمة المضافة لفواتير الكهرباء ولفوائد الدين البنكية ضمن مصاريف الدورة (تقييدها مع كامل الرسوم) بحجّة أنها غير قابلة للحسم لأنها مصاريف لا تدخل مباشرة في الاستغلال غير مقبول، لأنها مصاريف مرتبطة بدورة استغلال نشاطكم وتقييدها محاسبيا ضمن أعباء الدورة القابلة للخصم يشمل مبلغ الخدمات وكافة المصاريف والحقوق والرسوم المرتبطة بها معا عدا الرسم على القيمة المضافة ذاته؛

✓ بالنسبة للمصاريف البنكية يمكن قبول الكشف البنكي كوثيقة إثبات لهذه المصاريف مع إبقاء حق مصلحة الرقابة بطلب إثباتات أخرى كالإشعارات المدينة (les avis de débit) للتأكد من صحتها، إلا أنه في حالة المبلغ المقدّر بـ 1.481.869,75 دج والمقيد في حساب الفوائد البنكية في يوميتكم هو عبارة عن سحب بنكي قتم به بتاريخ 2018/09/02 لم تقدموا بخصوصه أي إثبات، لذلك تم رفض طلبكم بقبول خصم هذه المصاريف من نتيجة الدورة؛

✓ رفض طلبكم فيما يخص قبول خصم من نتيجة مبلغ التسوية من طرف الصندوق الوطني للضمان

الاجتماعي للأجراء (CNAS) المقدّر بـ 1.704.597,00 دج والخاص بسنة 2017 و2018

لكونه يتنافى مع مبدأ استقلالية السنوات المالية؛

✓ رفض طلبكم فيما يخص قبول خصم مصاريف التعويضات النزاعية لأجراء شركتكم، المقدّرة

بـ 116.840,00 دج و بـ 581.413,82 دج لأنه يتنافى مع أحكام المادة 141 الفقرة 6 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعليه وبناء على ما سبق نكره فإن المصلحة تبقى على الأسس المبلّغة في الإبلاغ الأولي.

لم يكن هناك أي تغيير بالنسبة لما جاء بعد الاشعار الأولي، وذلك لغياب وثائق التبرير للمكلف.

ثانيا: حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني:

الجدول رقم (08): جدول ملخص للمستحقات والعقوبات

التعيين	2016	2017	2018	2019
الضريبة على أرباح الشركات	779 409	1 118 788	1 502 621	0
العقوبة	194 852	279 697	375 655	0
الضريبة على الدخل الإجمالي IRCM	288 582	715 436	960 887	0
العقوبة	72 146	178 859	240 222	0
الرسم على النشاط المهني	0	207 669	0	0
العقوبة	0	51 917	0	0
الرسم على القيمة المضافة	0	3 945 711	0	0
العقوبة	0	986 428	0	0
استرجاع الرسم على القيمة المضافة	3 381 452	1 233 548	78 816	1 466 115
العقوبة	845 363	308 387	11 822	366 529
الرسم على سيارات الشركات	1 500 000	750 000	750 000	750 000
العقوبة	375 000	750 000	750 000	750 000
المجموع	7 436 804	10 526 440	4 670 024	3 332 643
المجموع الكلي		25 965 911		

المصدر: مستخرج من الإبلاغ النهائي الذي تم اعداده من قبل المحققين في مركز الضرائب

ثالثا: إنجاز تقرير التحقيق المحاسبي:

ويمثل هذا التقرير في خالصة نهائية لعملية التحقيق المحاسبي وإذ قامت فرقة التحقيق

المحاسبي بإنجاز تقرير خاص بعملية التدقيق المحاسبي التي خضعت له هذه المؤسسة، حيث

احتوى هذا التقرير على مختلف الإجراءات التي قامت بها فرقة التحقيق والتواريخ الخاصة بإشعار

التحقيق والمدة القانونية للرد وتاريخ رد المكلف بالضريبة.

المبحث الثالث: تحليل حصيلة الرقابة الجبائية في مركز الضرائب برج بوعريج

بعد كل ما تم التطرق اليه سواء في الجانب النظري أو التطبيقي لمحاولة تبيان الأهمية التي تكمن في التحقيق المحاسبي مقارنة بالأشكال الرقابية الأخرى، ارتأينا أن نضيف هذا المبحث لتبيين الاختلاف عن طريق تحليل الحصيلة المتأتية من الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي ومقارنتهما بالحصيلة الجبائية الكلية لعدة سنوات.

المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في الإيرادات الجبائية بمركز الضرائب برج

بوعريج

نتطرق في هذا المطلب نسبة مساهمة حصيلة الرقابة الجبائية في زيادة إيرادات الجبائية العادية في مركز الضرائب لولاية برج بوعريج للسنوات 2019-2020-2021.

الجدول رقم (09): نسبة حصيلة الرقابة الجبائية في الحصيلة الجبائية

السنوات	2019	2020	2021
الحصيلة الجبائية	5 148 083 253	4 847 537 445	4 958 863 808
حصيلة الرقابة الجبائية	900 021 305	953 943 185	913 894 582
النسبة	17%	20%	18%

المصدر: من اعداد الطالبين من خلال جدول مقدم من مركز الضرائب (الملحق رقم 08)

نلاحظ من خلال الجدول ثبات نسبي واضح في حصيلة الرقابة الجبائية فهي معتبرة حيث

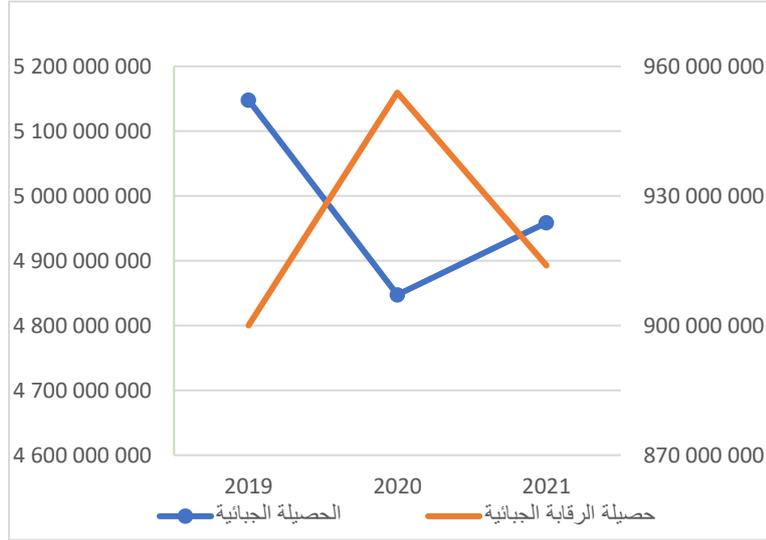
تتراوح بين 17% و 20% في الثلاث السنوات، يمكن القول أن مساهمة الرقابة الجبائية في زيادة

الحصيلة الجبائية في مركز الضرائب معتبرة ومؤثرة نوعا ما، قرابة مليار د.ج، لكن يمكن ملاحظة

أن الانخفاض في الحصيلة الجبائية يكون محفز للإدارة الضريبية لزيادة مجهوداتها في الرقابة

الجبائية، هذا ما سيبينه الشكل الموالي:

الشكل رقم (04): تأثير تغيير الحصيلة الجبائية على حصيلة الرقابة



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول السابق

عند تحليل هذا الشكل يمكن استخلاص أن انخفاض الحصيلة الجبائية يكون محفز للإدارة الجبائية

لبعد عملية اختيار الملفات واخضاعها للرقابة الجبائية.

المطلب الثاني: نتائج حصيلة التحقيق المحاسبي والمصوب في مركز الضرائب برج

بوعريريج

سنقوم في هذا المطلب بعرض الإيرادات التي كانت متأتية من عملية التحقيق المحاسبي ومقارنتها مع المتأتية من التحقيق المصوب، لتبيان أهمية التحقيق المحاسبي مقارنة مع الأشكال الرقابية الأخرى.

الجدول رقم(10): احصائيات الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021 في مركز الضرائب برج بوعريريج

2021	2020	2019	البيان/السنوات	
45	36	60	التحقيق المحاسبي VC	الملفات الخاضعة للتحقيق
13	12	16	التحقيق المصوب VP	
58	48	76	مجموع الملفات التي خضعت للتحقيق	
343455047	286647954	423103051	التحقيق المحاسبي VC	الحقوق المسترجعة من عملية الرقابة
30551751	35023000	26455649	التحقيق المصوب VP	
374 006 798	321670954	449558700	مجموع الحقوق المسترجعة	
85863762	71925840	104636590	التحقيق المحاسبي VC	الغرامات
7637937	8755751	6613913	التحقيق المصوب VP	
93501699	80681591	111250503	مجموع الغرامات	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب-برج بوعريريج من الجدول أعلاه أمكننا استخلاص نتيجتين رئيسيتين:

• النتيجة الأولى: يتضح من خلال حصيلة كل سنة أن الإيرادات المتأتية من التحقيق

المحاسبي أكبر بكثير من الإيرادات المتأتية من التحقيق المصوب، هذا راجع الى عدد

الملفات المطروحة لكل عملية، أي اعتماد الإدارة الجبائية على التحقيق المحاسبي واضح

لكثرة عدد الملفات.

• **النتيجة الثانية:** عند رب معطيات الجدول رقم (09) والجدول رقم (10) والمنحنى البياني

السابق، يمكن القول أن انخفاض الإيرادات الجبائية في سنة 2020 أدى بمركز الضرائب

الى رفع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق أي أن التحقيق المحاسبي له دور فعال في الحفاظ

على موارد الخزينة ومحاربة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: مقارنة بين مصادر حصيلة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب برج بوعريرج

مما سبق يمكن القول أن للتحقيق المحاسبي النسبة الأكبر في الحصيلة الجبائية المتأتية من

الرقابة الجبائية، ورغم محاولتنا الحصول على كافة مصادر حصيلة الرقابة الجبائية لكافة الأشكال

الرقابية لكن تمكنا من المقارنة كالاتي:

الجدول رقم(11): احصائيات مصادر حصيلة الرقابة الجبائية خلال الفترة 2019-2021 بمركز الضرائب برج

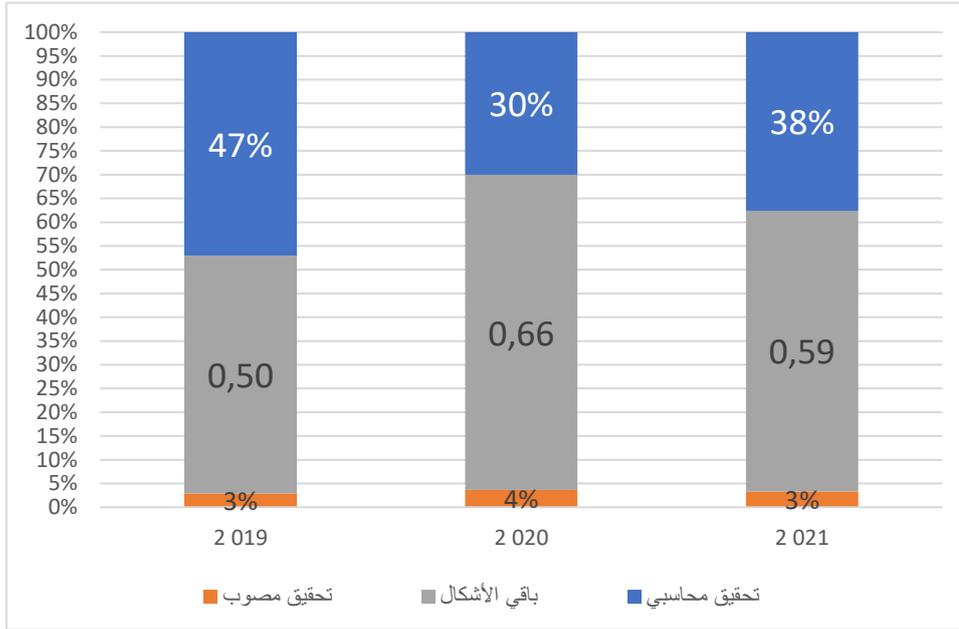
بوعريرج

السنوات	2019	2020	2021
الحصيلة المتأتية من الرقابة الجبائية	900 021 305	953 943 185	913 894 582
الحصيلة المتأتية التحقيق المحاسبي	423103051	286647954	343 455 047
النسبة	47%	30%	38%
الحصيلة المتأتية التحقيق المصوب	26455649	35023000	30 551 751
النسبية	3%	4%	3%
نسبة باقي الأشكال	50%	66%	59%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات المقدمة من طرف مركز الضرائب-برج بوعريرج

والشكل الموالي يوضح أكثر مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في حصيلتها:

الشكل رقم (05): مساهمة أشكال الرقابة الجبائية في الحصيلة المتأتية منها



المصدر: من اعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول والشكل يتضح لنا أن حصيلة الرقابة الجبائية تعتمد أساسا على مساهمة التحقيق المحاسبي بصفة كبيرة حيث وصلت نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي لـ 47 % سنة 2019 كأعلى نسبة من بين الأشكال الأخرى وتتراوح بين 30 و 40 % في باقي السنوات ليكون بهذا أكبر تحقيق مساهمة في حصيلة الرقابة الجبائية مقدما بذلك إضافة مالية لخزينة الدولة وصلت إلى 423,103 مليون دينار جزائري ويمكن تفسير هذا ببرمجة ملفات أكثر للخضوع للتحقيق المحاسبي دون التحقيقات الأخرى نظرا لكفاءة الأعوان القائمين بهذا التحقيق وتحكمهم في تقنيات المحاسبة وقدرتهم على كشف الأخطاء والتلاعبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمكلفين، وبهذا تمكنا من اثبات الدور الكبير الذي يقدمه التحقيق المحاسبي لدعم الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثاني الذي كان يخص الدراسة التطبيقية بمركز الضرائب لولاية برج بوعريريج، تطرقنا في الأول إلى دراسة حالة ملف تم التحقيق في محاسبته، حيث تبيننا لأهمية التي أبرزها التحقيق المحاسبي لزيادة فعالية الرقابة الجبائية عن طريق كشف التجاوزات والاعفالات والحد من التهرب الضريبي، وكذلك الأهمية في اتباع الإجراءات الجبائية لتفادي بطلان عملية التحقيق ثم المحافظة على موارد الخزينة، يتم ذلك حسب المراحل التي تم التطرق إليها في الجانب النظري، أما في الأخير قمنا بتحليل بعض الإحصائيات عن الإيرادات الجبائية التي تم تحصيلها على مستوى مركز الضرائب برج بوعريريج، تم التوصل إلى أن التحقيق المحاسبي له الدور الأهم في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وبالتالي دعم الرقابة الجبائية.

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، حاولنا الالمام بكامل جوانب الرقابة الجبائية في اطارها القانوني والتنظيمي، ثم تطرقنا الى التحقيق المحاسبي ومختلف جوانبه مراحلہ اجراءاته، وهذا لما يملكه من أهمية بالغة في دعم الرقابة الجبائية.

ومحاولة منا للإجابة عن الإشكالية توصلنا الى أن التحقيق المحاسبي يشكل وسيلة فعالة لدعم للرقابة الجبائية، وذلك من خلال التقليل من حدة وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي واسترداد الأموال المتهرب منها من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية بأسلوب وقائي عقابي.

ولمعرفة أهمية هذا الدور الذي يقدمه التحقيق المحاسبي الى الرقابة الجبائية، قمنا بإسقاط معطيات الجانب النظري على دراسة حالة لملف تم التحقيق في محاسبته، وتمكنا من معرفة مدى أهمية كفاءة الأعوان المحققين، ووجوب اجراء كل العمليات بما ينص عليه المشرع الجبائي، وكمية المبالغ التي يتم الاختلاس فيها عن التجاوزات والأخطاء سواء بقصد أو غير قصد، ثم قمنا بتحليل إحصائيات إيرادات مركز الضرائب لولاية برج بوعرييج، وتبيين نسبة المتأتية منها عن طريق التحقيق المحاسبي والأشكال الرقابية الأخرى.

مما سبق سنختبر الفرضيات التي أدلينا بها سابقا واستخلاص النتائج المتوصل إليها والخروج بتوصيات مقترحة كما يلي:

1- اختبار صحة الفرضيات: ومن خلال مختلف المحطات التي توقفت عندها دراستنا ضمن إطار الإجابة عن الإشكالية الرئيسية وكذا مختلف التساؤلات الفرعية التي تندرج تحت هذه الإشكالية فقد تم التأكد من صحة هذه الفرضيات المقدمة وفق ما يلي:

- إثبات صحة الفرضية الأولى: تعد الرقابة الجبائية الأداة الأساسية التي تهدف الى كشف مختلف الأخطاء والانحرافات الواردة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

- إثبات صحة الفرضية الثانية: إجراءات التحقيق المحاسبي هي جمع البيانات والمعلومات وفحصها من طرف المحققين ومقارنتها مع التشريع ثم الخروج بنتيجة.

يتم التحقيق المحاسبي من خلال مجموعة من الإجراءات التي تستهدف مراقبة التصريحات الجبائية وفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، ثم تبليغ النتائج وإصدار الجداول والتقارير النهائية.

- إثبات صحة الفرضية الثالثة: يتم انتقاء الملف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق عدة تقنيات ومعايير يستعملها المحقق المحاسبي.

بعد دراستنا هذه توصلنا الى أنه يجب على الدارة الضريبية انتقاء الملفات لتخضعها لعملية التحقيق نظرا لعدة أسباب منها العنصر البشري والوقت الغير كافي، هذا الانتقاء يكون عن طريق عدة معايير تصنف حسبها ملفات المكلفين.

- إثبات صحة الفرضية الرابعة: للتحقيق المحاسبي دور فعال للحفاظ على موارد الخزينة.

من دراستنا التطبيقية تمكنا من الوصول الى أن للتحقيق المحاسبي دور كبير لمحاربة التهريب الضريبي، كما لاحظنا في دراسة الحالة المبالغ التي تم استرجاعها من مكلف واحد فقط، أيضا تمكن مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج من تحصيل ما يقدر بـ 423,103 مليون دينار جزائري في سنة واحدة (2019).

2- نتائج الدراسة:

- تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة لها قانونا بذلك، وتتخذ الرقابة الجبائية طرق وإجراءات أهمها الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، إضافة إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة؛
- يعد التحقيق المحاسبي شكل من أشكال الرقابة الجبائية والتي يمكن من خلاله فحص المعلومات المحاسبية للتأكد من مدى صحة ونزاهة التصريحات الجبائية؛
- يمنح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه، ويمنح أيضا ضمانات للمكلفين بالضريبة من أجل تأدية واجباتهم، وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية؛
- على المحقق المحاسبي التعرف على كافة المبادئ والفروض المحاسبية من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية الخاضعة للتدقيق من طرفه؛
- أهمية إجراء التحقيق المحاسبي بعين المكان لمراقبة حركة المخزونات والممتلكات الموجودة فعال، في إتمام عملية المراقبة المحاسبية؛
- إن افتقار الإدارة الضريبية للكفاءات البشرية المتخصصة في التحقيق المحاسبي يضعف من كفاءة النظام الضريبي، ويعتبر سبب من أسباب انتشار الفساد الإداري وانعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي؛
- تسهيل التحقيق المحاسبي من خلال تأسيس ملف جبائي واحد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلف بالضريبة؛

- يمكن للتحقيق المحاسبي الحفاظ على مبالغ مالية معتبرة تمثل موردا هاما للخزينة العامة من الضياع رغم أنه كان بالإمكان الحفاظ على موارد أكثر سبب ذلك نقص في الموارد المادية والبشرية؛

- قام المكلف بمحاولة اختلاس وتهرب من دفع الضرائب، لكن كفاءة الأعوان المحققين ساعدت على استرداد هذه الموارد، وفرض غرامات مالية لمعاقبته.

3- توصيات الدراسة:

- الإسراع في رقمنة الإدارة الجبائية، وذلك بهدف ضمان الاتصال الفعال بين مختلف أنظمة المعلومات الخاصة بكل قطاع، فضلا عن مجابهة التهرب الضريبي وزيادة ارادات الميزانية؛
- الإسراع في إتمام برامج العصرية وذلك من ناحية الهياكل كمراكز الضرائب والمراكز الجوارية، والرفع من عدد أعوان الرقابة الجبائية المؤهلين لذلك؛

- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين، وذلك من أجل تقليص الفجوة بين الطرفين؛
- إلزامية اختيار المحققين والأعوان بدرجة الكفاءة العالية وقدرتهم العلمية في المجالين الضريبي والمحاسبي؛

- نشر الوعي والحس الضريبي بين المكلفين وذلك لأجل المساهمة في وعي المجتمع وترسيخ فكرة أن الضرائب تساعد في التنمية الاقتصادية للخزينة العمومية.

4- آفاق الدراسة: موضوع التحقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية من المواضيع

المهمة التي تفتح مجال أكبر لإقبال الباحثين على التوسع أكثر مما جعلنا نقترح بأن تتركز

البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- دور التحقيق المصوب في المحاسبة لأجل تفعيل الرقابة الجبائية؛
- دور التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لأجل تفعيل الرقابة الجبائية؛
- دور المراجعة الداخلية في تجنب الخطر الجبائي؛



قائمة المراجع

أولاً: الكتب بالعربية:

1. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، طبعة ثانية، 2006.
 2. دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تمت الترجمة من قبل جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010،
 3. وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 1998.
 4. سليمان مصطفى الدلاهامة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الورق، عمان، 2007،
 5. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2000.
- ثانياً: المجلات والتظاهرات العلمية:
6. ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، ولهي بوعلام وبن عثمان عائشة، فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات المعاصرة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2016.
 7. لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن ظاهرة التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، المختبر الجزائري الإفريقي للتكامل الاقتصادي بجامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2016.
 8. مجدوب خيرة ومصطفى طويطي، أثر التدقيق المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية لحد من التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، المسيلة، العدد 05، رقم المجلد 03، 2018.
 9. مالح سعاد، جامعة جيلالي ليابس، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 2016/04.
 10. محمد قلي وفهيمه بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية بمركز جامعة تمنراست، الجزائر، المجلد 7، العدد 6، 2018.
 11. محمد الهادي ضيف الله وآخرون، دور التحقيقات المحاسبة الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، المجلد 2، العدد 3، 2018.

12. مراد كراشي وجمعة شرقي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر، المجلد 02، العدد 01، 2018.
13. رحمانى أحمد وجبوري محمد، التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتعزيز المراجعة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة علي لونيبي، بلدية، الجزائر، المجلد 8، العدد 1، 2019.
14. شعباني لطفى، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2017.
- ثالثا: الأطروحات والمذكرات**
15. بوكيت فاطمة وسمايلي زاهية، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، بومرداس، الجزائر، 2016-2017.
16. بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011.
17. دحيمان لويزة، تأثير أخلاقيات الإدارة على عملية توظيف الموارد البشرية في الجزائر، مذكرة ماجستير في إدارة الموارد البشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2012.
18. محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق لأغراض ضريبية، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005.
19. مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس، المدية، 2008.
20. نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية مستغانم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2012-2013.
21. قوت جاسم حمادة، مدى التزام المدقق الضريبي بمتطلبات ممارسة مهنة التدقيق وأثر ذلك في تحسين فعالية التدقيق الضريبي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.

22. خوصة العربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2016.
23. خري الدين وصيف فايزة، عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد محه لخضر، الجزائر، 2021/2020.
24. ذبيح محمد أمين، أثر متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2021/2020.

رابعا: النصوص القانونية:

25. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2021.
26. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020.
27. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.
28. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017.
29. النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب، رقم 70، التحقيق المصوب وسيلة رقابة فعالة للكشف عن المخالفات، 2013.
30. الأمر 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 الموافق لـ 24 يوليو 2008، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة في 24 رجب 1429 الموافق لـ 27 يوليو 2008.
31. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتحقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2006.
32. القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 09 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 16 ديسمبر 1991 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية رقم 65 الصادرة في 11 جمادى الثانية 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر 1991.
- خامسا: الكتب بالغة الأجنبية:**

33. Daniel Richer, Les procédures Fiscales, presses universités de France, France, 1990.

سادسا: المواقع:

34. <https://www.mfdgi.gov.dz>

الملاحق

الملحق رقم (01): الإشعار بالتحقيق المحاسبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

[Redacted]

Référence N°

Lettre avec
A.R.
N°

A
[Redacted]

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre [Redacted] le [Redacted] à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2016, 2017, 2018, 2018 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade

[Redacted]

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

[Redacted]

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis. L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :
- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place. En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

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

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

الملحق رقم (02): الاشعار بالتبليغ لنتائج التحقيق المحاسبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

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

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

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

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

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

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

La présente notification comporte [] feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الملحق رقم (03): الاشعار بالتقويم النهائي في حالة رد المكلف

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم (04): الاشعار بالتقويم النهائي في حالة عدم رد المكلف

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)

Madame, Monsieur,

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° [] du [] à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم (05): بطاقة انطلاق عملية التحقيق المحاسبي

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 23

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts.....
.....
.....

Fiche de début des travaux De vérification

..... le.....

Numéro de l'affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'identification statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité.....

Adresse..... Tél

Avis de vérification de comptabilité N°..... du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du.....au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs:

M

M

M

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé : Le Chef de ServiceLes Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم (06): الإبلاغ الأولي للسنوات 2016-2017-2018-2019

مركز الضرائب لولاية برج بوعريجة
الإشعار بالتحقيق رقم: 2020/143 لـ SARL XXXXX
الإبلاغ الأول رقم: 2021/154 بتاريخ: 05 سبتمبر 2021
عدد الصفحات: (13) ثلاثة عشر

مركز الضرائب لولاية برج بوعريجة
الإشعار بالتحقيق رقم: 2020/143 لـ SARL XXXXX
الإبلاغ الأول رقم: 2020/238 بتاريخ: 24 سبتمبر 2020
عدد الصفحات: (05) خمسة

مليدي

مليدي

بعد التحقيق في محاسبتكم والتي شملت السنوات 2016، 2017، 2018، 2019 لنا الشرف أن نوافيكم بالنتائج المتوصل إليها بخصوص سنة 2017، 2018 و 2019.

بعد التحقيق في محاسبتكم والتي شملت السنوات 2016، 2017، 2018، 2019 لنا الشرف أن نوافيكم بالنتائج المتوصل إليها بخصوص سنة 2016.

الوضعية الحالية:

الوضعية الحالية:

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في إنتاج أجزاء البناء الجاهز من الخرسانة و تحضير الخرسانة الجاهزة للإستعمال، صناعة المكعبات و المعدات الكيربالية و مقاولات الأشغال الكائن مقره بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعريجة، أنتم تخضعون بالنسبة لرقم الأعمال المراد على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 17% 19% % لمعدل رقم الأعمال طبقا للمواد 14 و 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

انطلاقا من نشاطكم المتمثل في إنتاج أجزاء البناء الجاهز من الخرسانة و تحضير الخرسانة الجاهزة للإستعمال، صناعة المكعبات و المعدات الكيربالية و مقاولات الأشغال الكائن مقره بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعريجة، أنتم تخضعون بالنسبة لرقم الأعمال المراد على القيمة المضافة (TVA) بمعدل 17% 19% % لمعدل رقم الأعمال طبقا للمواد 14 و 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تخضعون للرسم على النشاط المهني (TAP) لمعدل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فأنتم تخضعون للرسم على النشاط المهني (TAP) لمعدل رقم الأعمال طبقا لأحكام المواد من 217 إلى 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بخصوص مجال المداخل المحققة من طرف الشخصية المعنوية SARL XXXXX فهي تخضع لضريبة على أرباح الشركات (IBS) استنادا إلى أحكام المواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بخصوص مجال المداخل المحققة من طرف الشخصية المعنوية SARL XXXXX فهي تخضع لضريبة على أرباح الشركات (IBS) استنادا إلى أحكام المواد 136 و 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للمداخل المحققة من طرف الشركاء فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) استنادا إلى أحكام المواد 46، 104 و 134-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة للمداخل المحققة من طرف الشركاء فهي تخضع لضريبة الدخل الإجمالي صنف رؤوس الأموال المنقولة (IRCM) استنادا إلى أحكام المواد 46، 104 و 134-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بصفتكم رب عمل (EMPLOYEUR)، فأنتم تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور على الأجر المدفوعة للمتعدين طبقا للمواد 1-75، 1-129، 1 و 2-134 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و بصفتكم رب عمل (EMPLOYEUR)، فأنتم تخضعون لضريبة الدخل الإجمالي صنف مرتبات و أجور على الأجر المدفوعة للمتعدين طبقا للمواد 1-75، 1-129، 1 و 2-134 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و في إطار دعم الإستثمار فأنتم تمتلكون مقر منح مزاي الإستغلال رقم E/0 6168/00 الصادر عن الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار الشباك الوحيد المركزي للجزائر الصادر بتاريخ 2012/10/30 و الذي يحدد استقامتكم لمدة عشر (10) سنوات من إنغازه 100% من الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات ابتداء من تاريخ 2012/04/01، إلا أنه بالنسبة للزيادات الناتجة من عملية التحقيق فهي تخضع لأحكام المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و في إطار دعم الإستثمار فأنتم تمتلكون مقر منح مزاي الإستغلال رقم E/0 6168/00 الصادر عن الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار الشباك الوحيد المركزي للجزائر الصادر بتاريخ 2012/10/30 و الذي يحدد استقامتكم لمدة عشر (10) سنوات من إنغازه 100% من الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات ابتداء من تاريخ 2012/04/01، إلا أنه بالنسبة للزيادات الناتجة من عملية التحقيق فهي تخضع لأحكام المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

مركز الضرائب لولاية برج بوعريجة
إشعار بالتحقيق رقم: 2020/143 لـ SARL XXXXX
الإبلاغ الأول رقم: 2021/154 بتاريخ: 05 سبتمبر 2021
عدد الصفحات: (13) ثلاثة عشر

مركز الضرائب لولاية برج بوعريجة
إشعار بالتحقيق رقم: 2020/143 لـ SARL XXXXX
الإبلاغ الأول رقم: 2020/238 بتاريخ: 24 سبتمبر 2020
عدد الصفحات: (05) خمسة

جدول المتخراج الثالث			
التعدين	2017	2018	2019
رقم الأعمال المستخرج	265 711 600	277 366 377	179 159 126
رقم الأعمال المصرح به	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفرق في رقم الأعمال	20 766 900	0	0
الرسم على القيمة المضافة الممنوع	475 078	1 007 698	230 418
إعداد مبدئية	12 669 820	6 900 838	8 135 920
الخصم التدريجي	207 669	0	0
المزايدة الإجمالية	33 704 129	7 908 836	8 366 338
الربح على المحز المصرح به	-27 815 766	6 595 721	-36 654 729
الربح أو العجز المستخرج	5 888 363	14 804 257	-28 288 391

جدول المتخراج الثالث	
التعدين	2016
رقم الأعمال المستخرج	399 805 702
رقم الأعمال المصرح به	399 805 702
الفرق في رقم الأعمال	0
استهلاك مبدئية	1 272 000
إعدادات مبدئية	2 638 168
المستحقة	191 989
المزايدة الإجمالية	4 102 157
الربح المصرح به	28 030 001
الربح المستخرج	28 122 158

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات			
التعدين	2017	2018	2019
الربح أو العجز المستخرج	5 888 363	14 804 257	0
الربح أو العجز المصرح به	0	6 595 721	0
الفرق الصافي	5 888 363	7 908 836	0
IBS (19%)	1 118 789	1 502 622	0
المعقوبة	279 697	375 666	0

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
التعدين	2016
الربح المستخرج	32 132 158
الربح المصرح به	28 030 001
الفرق الصافي	4 102 157
IBS	779 410
المعقوبة	134 852

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRCM			
التعدين	2017	2018	2019
الأرباح المستخرج	4 769 574	11 748 448	0
الأرباح المصرح به	0	5 342 534	0
الفرق الصافي الخاضع	4 769 574	6 405 914	0
المعقوبة على الدخل الإجمالي 15 (rcm) %	716 436	960 887	0
المعقوبة	178 869	240 222	0

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRCM	
التعدين	2016
الأرباح المستخرج	23 890 132
الأرباح المصرح به	21 034 301
الفرق الصافي الخاضع	2 855 831
المعقوبة على الدخل الإجمالي (RCM)	889 883
المعقوبة	72 146

تحديد الأرباح الخاضعة للرسم على النشاط المهني TAP			
التعدين	2017	2018	2019
الأرباح المستخرج	265 711 600	277 366 377	179 159 126
الأرباح المصرح به	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفرق الصافي الخاضع	20 766 900	0	0
الرسم على النشاط المهني 1% (TAP)	207 669	0	0
المعقوبة	51 917	0	0

تحديد الأرباح الخاضعة للرسم على القيمة المضافة TVA	
التعدين	2016
الأرباح المستخرج	399 805 702
الأرباح المصرح به	399 805 702
الفرق الصافي الخاضع	0
الرسم على القيمة المضافة	0
المعقوبة	0
استرجاد الرسم على القيمة المضافة	3 391 452
المعقوبة	845 553

تسيوية الرسم على القيمة المضافة			
التعدين	2017	2018	2019
رقم الأعمال المستخرج	265 711 600	277 366 377	179 159 126
رقم الأعمال المصرح به (G50)	244 944 700	277 366 377	179 159 126
الفرق	20 766 900	0	0
الرسم على القيمة المضافة (19%)	3 945 711	0	0
المعقوبة	986 428	0	0
رسم مسترجع	1 233 548	78 816	1 466 115
المعقوبة	308 387	11 822	366 529

تحديد الأرباح الخاضعة للرسم على مبيعات الشركات	
التعدين	2016
الأرباح المستخرج	15 659 714
الرسم على مبيعات (V.P)	1 500 000
المعقوبة	375 000

حسابات مخصصات للمتعدين والشركاء	
التعدين	2016
المعقوبة على أرباح الشركات	779 410
المعقوبة على الدخل الإجمالي IRCM	194 852
المعقوبة على الأرباح الإجمالية	286 583
المعقوبة	72 146
استرجاد الرسم على القيمة المضافة	3 381 452
المعقوبة	845 553
المعقوبة على الأرباح الإجمالية (V.P)	1 500 000
المعقوبة	375 000
المعقوبة	7 436 806

برج بوعريجة في: 24 سبتمبر 2020.

رئيس الفرقة (د. د.)
المحقق (د. د.)
عد الحق (د. د.)

مركز الضرائب لولاية برج بوعريريج
شغل بالتحقيق رقم 2020/143
لابتذاع الأولي رقم: 2021/154
عدد الصفحات (13) ثلاثة عشر.

SARL [REDACTED]

تحديث الاسس الخاضعة للرسوم على سيارات الشركات

2019	2018	2017	التعین
15 569 744	15 569 744	15 569 744	الأساس المستخرج
750 000	750 000	750 000	الرسوم على سيارات (V.P) الشركات
750 000	750 000	750 000	العقوبة (100 %)

جـ جدول ملخص من المستحقات والعقوبات

2019	2018	2017	التعین
0	1 502 622	1 118 789	الضريبة على أرباح الشركات
0	375 655	279 697	العقوبة
0	960 887	715 436	الضريبة على الدخل الإجمالي IRCM
0	240 222	178 859	العقوبة
0	0	207 669	الرسوم على النشاط لمينبي (TAP)
0	0	51 917	العقوبة
0	0	3 945 711	الرسوم على القيمة المضافة 19%
0	0	986 428	العقوبة
1 466 115	78 816	1 233 548	استرجاع الرسوم على القيمة المضافة
366 529	11 822	308 387	العقوبة
750 000	750 000	750 000	الرسوم على سيارات (V.P) الشركات
750 000	750 000	750 000	العقوبة
3 332 643	4 670 025	10 526 441	المجموع
	18 529 109		المجموع الكلي

برج بوعريريج في : 05 سبتمبر 2021.

رئيس الرقعة

المحققون

[REDACTED] سليم (م . ر)

[REDACTED] آسيا (م . ر)

[REDACTED] عبد الحق (م . ر)

الملحق رقم (07): الإبلاغ النهائي للسنوات 2016-2017-2018-2019

مركز الضرائب لولاية برج بوعروريج
الإشعار بالتحقيق رقم: 2020/143 - SARL XXXXX
الإبلاغ النهائي رقم: 2021/226 بتاريخ: 22 نوفمبر 2021
عدد الصفحات (04) أربعة.

الموضوع: الإبلاغ النهائي بعد تقديم الملاحظات.

المرجع: ردم رقم 648 المؤرخ في: 08 فيفري 2021،

رقم 5040 المؤرخ في: 27 أكتوبر 2021.

ردا على ملاحظتكم المقدمة حول الإبلاغ الأول رقم 2020/238 المؤرخ في 2020/12/24 ، و رقم 2021/154 المؤرخ

في 2021/09/05 ، وبغياكم عن جلسة التحكيم المنعقدة بتاريخ 17 نوفمبر 2021 بشرطنا أن نوافيكم بما يلي:

✓ اعتباركم مبلغ 1.700.000,00 دج سلفة مقدمة للشريك لا تخضع لحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف رؤوس أموال منقولة غير مقبول ، لأن المصلحة قامت بتسوية هذا المبلغ فيما يخص ضريبة رؤوس الأموال المنقولة نتيجة تصريحكم بتاريخ 2016/11/30 في اليومية المساعدة للبنك بأنها قسائم أرباح (des dividendes) مقتصة للشركاء؛

✓ إدراجكم للرسم على القيمة المضافة لقواتير الكهرياء و لقواتير الدين البنكية ضمن مصاريف الدورة (تقييدها مع كامل الرسوم) بحجة أنها غير قابلة للحسم لأنها مصاريف لا تدخل مباشرة في الاستغلال غير مقبول ، لأنها مصاريف مرتبطة بدورة استغلال نشاطكم و تقييدها محاسبيا ضمن أعباء الدورة القابلة للحسم يشمل مبلغ الخدمات و كافة المصاريف و الحقوق و الرسوم المرتبطة بها معا عدا الرسم على القيمة المضافة ذاته؛

✓ بالنسبة للمصاريف البنكية يمكن قبول الكشف البنكي كوثيقة إثبات لهذه المصاريف مع إبقاء حق مصلحة الرقابة بطلب إثبات أخرى كالإشعارات المدينة (les avis de débit) للتأكد من صحتها، إلا أنه في حالة المبلغ المقدر بـ 1.481.869,75 دج و المقيد في حساب الفوائد البنكية في يوميتكم هو عبارة عن سحب بنكي قستم به بتاريخ 2018/09/02 لم تقدموا بخصوصه أي إثبات ، لذلك تم رفض طلبكم بقبول خصم هذه المصاريف من نتيجة الدورة؛

✓ رفض طلبكم فيما يخص قبول خصم من نتيجة مبلغ التسوية من طرف الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لأجراء (CNAS) المقدر بـ 1.704.597,00 دج و الخاص بسنة 2017 و 2018 لكونه يتنافى مع مبدأ استقلالية السنوات المالية؛

✓ رفض طلبكم فيما يخص قبول خصم مصاريف التعويضات النزاعية لأجراء شركتكم ، المقترحة بـ 116.840,00 دج و بـ

581.413,82 دج لأنه يتنافى مع أحكام المادة 141 الفقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و عليه وبناءا على ما سبق نكره فإن المصلحة تبقى على الأسس المبلغه كما يلي:

SARL XXXXX

مركز لخدمات تولاة بوج بوج
الإعجاز بالتحقيق رقم: 2020/143
الإعجاز للمباني رقم: 2021/226
بمذات المصاحبات (04) أرماع

2019	2018	2017	2016	التعین
179 159 126	277 366 377	265 711 600	399 895 702	رقم الإصال المستخرج
179 159 126	277 366 377	244 944 700	399 895 702	رقم الإصال المصرح به
0	0	20 766 900	0	الفرق في رقم الإصال
2 30 418	1 007 698	475 078	0	الرسم على القيمة المضافة الممنوع
0	0	0	1 272 000	استهلاكات منسحة
0	0	0	2 638 168	املاكات منسحة
8 135 920	6 900 838	12 669 820	191 989	أعباء منسحة
0	0	207 669	0	المصمم التدريجي
8 366 338	7 908 536	33 704 126	4 102 157	الزيادة الإجمالية
-36 654 729	6 595 720	-27 815 766	28 030 000	الربح أو العجز المصروح به
-28 288 391	14 504 256	5 888 360	32 132 157	الربح أو العجز المستخرج

تحديد الامس الخاصة للضريبة على أرماع الشركات

2019	2018	2017	2016	التعین
0	14 504 250	5 888 360	32 132 150	الربح أو العجز المستخرج
0	6 595 720	0	28 030 000	الربح أو العجز المصروح به
0	7 908 530	5 888 360	4 102 150	الفرق السنوي
0	1 502 621	1 118 788	779 409	الضريبة على الدخل (19%)
0	3 75 655	279 697	194 852	العمولة

تحديد الامس الخاصة للضريبة على الدخل الأصلي IRCM

2019	2018	2017	2016	التعین
0	11 748 440	4 769 570	23 890 120	الأساس المستخرج
0	5 342 530	0	21 004 300	الأساس المصرح به
0	6 405 910	4 769 570	2 885 820	الفرق السنوي المصاح
0	960 887	715 436	288 582	الضريبة على الدخل (10% و 15%)
0	240 222	178 859	72 146	العمولة

تحديد الامس الخاصة للرسم على النشاط المهني TAP

2019	2018	2017	2016	التعین
179 159 126	277 366 377	265 711 600	399 895 702	الأساس المستخرج
179 159 126	277 366 377	244 944 700	399 895 702	الأساس المصرح به
0	0	20 766 900	0	الفرق السنوي المصاح
0	0	20 766 900	0	الرسم على النشاط المهني 1% (TAP)
0	0	51 917	0	العمولة

مستوية الرسم على القيمة المضافة

2019	2018	2017	2016	التعین
179 159 126	277 366 377	265 711 600	399 895 702	رقم الإصال المستخرج
179 159 126	277 366 377	244 944 700	399 895 702	رقم الإصال المصرح به (G50)
0	0	20 766 900	0	الفرق
0	0	3 945 711	0	الرسم على القيمة المضافة (19%)
0	0	986 428	0	العمولة
1 466 115	78 816	1 233 548	3 381 452	رسم مسترجع
3 66 529	11 822	308 387	84 5363	العمولة

SARL XXXXX

مركز لخدمات تولاة بوج بوج
الإعجاز بالتحقيق رقم: 2020/143
الإعجاز للمباني رقم: 2021/226
بمذات المصاحبات (04) أرماع

تحديد الامس الخاصة للرسم على سيارات الشركات

2019	2018	2017	2016	التعین
15 569 744	15 569 744	15 569 744	15 569 744	الأساس المستخرج (03 سيارات)
750 000	750 000	750 000	1 500 000	الرسم على سيارات (V.P) الشركات
750 000	750 000	750 000	375 000	العمولة (25%) و (100%)

جدول ملخص للمستحقات والالتزامات

2019	2018	2017	2016	التعین
0	1 502 621	1 118 788	779 409	الضريبة على أرماع الشركات
0	375 655	279 697	194 852	العمولة
0	960 887	715 436	288 582	الضريبة على الدخل الأصلي IRCM
0	240 222	178 859	72 146	العمولة
0	0	207 669	0	الرسم على النشاط المهني (TAP)
0	0	51 917	0	العمولة
0	0	3 945 711	0	الرسم على القيمة المضافة 19%
0	0	986 428	0	العمولة
1 466 115	78 816	1 233 548	3 381 452	استرجاع الرسم على القيمة المضافة
3 66 529	11 822	308 387	84 5363	العمولة
750 000	750 000	750 000	1 500 000	الرسم على سيارات (V.P) الشركات
750 000	750 000	750 000	375 000	العمولة
3 332 643	4 670 024	10 526 440	7 436 804	المجموع الكلي
	25 965 911			

بوج بوج بوج في : 22 نوفمبر 2021

رئيس الفرقة

المحققون

الملحق رقم (08): إيرادات الرقابة الجبائية وإيرادات الجبائية العادية بمركز الضرائب برج

بوعريج

	2019		2020		2021	
	costation	recouvrement	costation	recouvrement	costation	recouvrement
TVA droits au comptant	2 351 155 849	2 351 155 849	2 217 557 490	2 217 557 490	2 342 348 560	2 342 348 560
TVA rôles :	523 668 111	54 871 401	566 961 204	107 388 005	512 872 429	109 592 367
TAP (droit au comptant)	1 580 071 971	1 580 071 971	1 522 641 994	1 522 641 994	1 588 087 305	1 588 087 305
TAP (rôles)	58 460 980	3 360 307	64 429 367	16 021 068	70 890 300	25 010 002
IRG droits au comptant	781 160 092	781 160 092	699 602 790	699 602 790	550 026 037	529 026 037
IRG perçu par voie de rôles	150 638 352	9 658 110	131 559 545	36 398 885	168 810 269	99 589 215
Solde de liquidation DC	378 996 003	378 996 003	339 436 227	339 436 227	396 887 053	396 887 053
IBS perçu par voie de rôles	167 253 862	34 144 460	190 993 069	55 363 074	161 321 584	113 517 584
Timbre sur état DC	56 699 338	56 699 338	68 298 944	68 298 944	81 514 853	81 514 853

المخلص:

يعد التحقيق المحاسبي آلية يتم استخدامها للتأكد والتحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات المحاسبية والجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف كشف كل الإغفالات والتلاعبات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المكلف، وهذا قصد تجسيد آلية الرقابة الجبائية التي تعتبر أسلوبا وقائيا وعقابيا في نفس الوقت لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

هدفت دراستنا الى معرفة دور التحقيق المحاسبي في تحسين فعالية الرقابة الجبائية، مستعملين في ذلك دراسة تطبيقية على مستوى مركز ضرائب لولاية برج بوعرييج، بغية التعرف على كافة الإجراءات اللازمة لتفعيل الرقابة الجبائية، شملت الدراسة مؤسسة معنوية خلال الفترة 2016-2019، خلصت أن التحقيق المحاسبي أهم شكل من أشكال الرقابة، بحيث يقوم بتصحيح الأسس الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي والحفاظ على الحصيلة الضريبية.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، النظام الجبائي الجزائري، التحقيق المحاسبي، التهرب الضريبي، مركز الضرائب.

Abstract :

The accounting investigation is used to ensure the credibility of the statements written by the taxpayers and detecting Any manipulation, intentionally or unintentionally to devising the produce at realizing tax control which is considered as a prevention that eradicates fraud and tax evasion.

Our study aimed to find out the role of the accounting investigation on improving the effectiveness of the tax control, with using applied study at the tax center in BBA, to identify all the necessary procedures to activate the tax control, our search includes a moral institution during the period 2016-2019, and finely we extract that the accounting investigation was the most important form between the all forms of the tax control, so that it does the correction of tax bases, To combat tax evasion and preserve tax revenue.

Key words:

tax control, Tax system Algerian, Accounting investigation, Tax evasion, Tax center.