وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المحاسبية والمالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية – دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي–

من إعـداد الطلبــة:
– إلياس علال
– حسن حليلات
– عبد الستار رمضاني

تحت إشراف:
– د. رشيدة خالدي
أستاذ مساعد:
– أد. عزة الأزهر

لجنة المناقشة

اسم ولقب الأستاذ	الصفة	المؤسسة	الرتبة
د.عيشوش محمد الحافظ	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
د. رشيدة خالدي	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
أ د. الأزهر عزه	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مساعد مشرف
د. سالمي محمد الدينوري	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

السنة الجامعية: 2019 – 2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمّه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المحاسبية والمالية

تخصص: محاسبة وتدقيق

دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية – دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الوادي–

من إعـداد الطلبــة:

– إلياس علال

– حسن حليلات

– عبد الستار رمضاني

تحت إشراف:

– د. رشيدة خالدي

أستاذ مساعد:

– أد. عزة الأزهر

لجنة المناقشة

اسم ولقب الأستاذ	الصفة	المؤسسة	الرتبة
د.عيشوش محمد الحافظ	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
د. رشيدة خالدي	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
أ د. الأزهر عزه	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مساعد مشرف
د. سالمي محمد الدينوري	أستاذ محاضر	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

السنة الجامعية: 2019 – 2020

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من كلله الله بثمرة العطاء، إلى من علمني الحب والمشاركة في العمل.

..... والدي العزيز.....

و إلى من علمتني العطف والحنان وبسمة الحياة وإلى من تجري الجنة تحت أقدامها.

.....أمي الحبيبة.....

إلى من بهم أكبر أعتمد، فهم شموع تضيء حياتي فبوجودهم أكسب الثقة والمحبة.

.....أخوتي الأعزاء.....

إلى أخوتي التي لم تلدهم أمي، إلى من تميزوا بالتواضع والإخاء، والمحبة والعطاء، إلى من سعدت برفقتهم طوال أعوام الدراسة تسامرنا ودرسنا تخاصمنا وتصالحنا.

.....أصدقائي.....

إلى من تعلمت منهما حب العلم والإجتهاد في العمل، إلى من سهرا على تأطيري واشرافي إلى من خصصا لي وقتهما، إلى من أهديا لي علماً نافعاً إلى من أتبعاني في خطواتي، الأستاذان الفاضلان البشوشان، الصادقان، المحبان، مشرفاي ومؤطراي **** د. رشيدة خالدي، أد. عزة الأزهر ****.

وإلى كل من عرفتهم حين أحتجهم وجدتهم، إلى كل من سألته أجابني في محنتي، إلى جميع أصدقائي، إلى كل أقاربي فشكرا لكم وزادكم الله علما وعملاً.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي هدانا إلى هذا وما كنا لنهتدي لولا أن الله هدانا، إذا الشكر جمال النية ولسان الطوية وحبل الإخلاص وعنوان الإختصاص، فإليكم شكراً كأنفاس الإحباب في الأسحار أو أنفاس الرياض في غب الأمطار.

إلى الله تعإلى الذي وفقنا بتوفيقه.

إلى من مدَ لنا يدا العون وذلل لنا الصعاب التي واجهت سير البحث الأستاذان الفاضلان

* د. رشيدة خالدي، أد. عزة الأزهر *

اللذان تبنيا هذا العمل بالرعاية والإشراف، فأحاطهما الله بالمساعدة الصادقة والتشجيع المتواصل.

إلى كل الأساتذة الكرام الذين ساعدونا وأرشادونا في هذا العمل

إلى كل الذين علمونا.

إلى كل من دعمنا من قريب أو بعيد.

فمهما شكرنا فلن نوفي كل ذي حقه، فشكراً لكل من يستحق الشكر والتقدير.

ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، استنادا إلى واقع النظام الجبائي الجزائري والصعوبات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات من أبرزها التهرب الضريبي والغش الضريبي، الذي يخلف العديد من المخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى خزينة العمومية بشكل خاص.

ويكمن هذا بالإعتماد على التدقيق المحاسبي كوسيلة للرقابة الجبائية يعمل على إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتجاوزات والاغفالات المرتكبة بهدف دفع المكلفين بالتصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة.

وللتحقيق من ذلك قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي وبالتحديد مركز الضرائب حيث قمنا بتحليل نتائج التحقيق فوجدنا أن المعاينة وحق الإطلاع تعتبر خطوة مهمة لتسهيل عملية المدقق في الكشف عن الأخطاء والتجاوزات التي إرتكبها المكلف بالضريبة.

الكلمات المفتاحية: (تدقيق محاسبي، رقابة جبائية، نظام جبائي، نظام جبائي جزائري، تهرب ضريبي، غش ضريبي).

Summary:

This memorandum deals with the subject of the passage of the accounting restructuring in the operation of the tax system, in the reality of the Algerian tax system and the difficulties this system faces on the part of several obstacles, the most prominent of which is tax evasion and tax fraud, which in particular leaves it behind.

This is based on the reliance on accounting auditing as a means of tax control that works to discover errors, irregularities, abuses and omissions committed with the aim of pushing those in charge of declaring complete and correct information.

To verify this, we conducted a field study at the level of the tax administration for the state of the valley, specifically the Tax Center, where we analyzed the results of the investigation and found that inspection and the right of access are an important step to facilitate the auditor's process in uncovering errors and abuses committed by the taxpayer.

Key words: (accounting auditing, tax control, tax system, Algerian tax system, tax evasion, tax fraud).

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء .....
شكر وعرفان.....
ملخص: .....
فهرس المحتويات .....
قائمة الجداول.....
قائمة الأشكال.....
قائمة الملاحق .....
مقدمة .....أ

الفصل الأول: الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري

تمهيد: 7
المبحث الأول: الرقابة الجبائية.....8
المطلب الاول: تعريف الرقابة الجبائية وأسباب ظهورها.....8
المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية 10
المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية.....12
المطلب الرابع: أنواع الرقابة الجبائية 13
المبحث الثاني: أليات تنظيم الرقابة الجبائية 16
المطلب الأول: الهيئات المخول لها قانونا القيام بالرقابة الجبائية.....16
المطلب الثاني: الإجراءات القانونية لعملية الرقابة الجبائي 21
المطلب الثالث: التصريحات الجبائية.....22
المطلب الرابع: العوائق التي تواجه الرقابة الجبائية.....23
خلاصة الفصل الأول: 25

الفصل الثاني: تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التدقيق المحاسبي

تمهيد الفصل الثاني: 27
المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.....28
المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي 28
المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي.....30
المطلب الثالث: أسس التدقيق المحاسبي.....33
المطلب الرابع: مراحل عملية التدقيق المحاسبي 41

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية 49
المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية..... 49
المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية 50
المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية 52
خلاصة الفصل الثاني:..... 54

الفصل الثالث: دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية الوادي

تمهيد 56
المبحث الأول: لمحه حول مديرية ومركز الضرائب لولاية الوادي 57
المطلب الأول: نشأة وتعريف مديرية الضرائب لولاية الوادي..... 57
المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب..... 58
المطلب الثالث: تعريف مركز ضرائب CDI لولاية الوادي..... 62
المطلب الرابع: مهام وهيكل مركز الضرائب..... 63
المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة ذات قطاع أشغال عمومية..... 67
المطلب الأول: المرحلة التحضيرية 67
المطلب الثاني: المرحلة الميدانية 70
المطلب الثالث: المرحلة الختامية..... 76
خلاصة الفصل الثالث:..... 79
الخاتمة..... 81
قائمة المراجع..... 85
الملاحق .....

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم صفحة
01	حالة مقارنة الميزانيات	68
02	كشف المحاسبية	69
03	حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني	77

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم صفحة
01	انواع الرقابة الجبائية	13
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	17
03	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	18
04	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	19
05	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	20
06	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	44
07	هيكل المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي	58
08	هيكل مركز الضرائب CDI لولاية الوادي	66

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	التصريح بالوجود
02	التصريح الشهري
03	إشعار التحقيق المحاسبي
04	محضر معاينة عتاد
05	محضر معاينة الوثائق
06	إشعار بالتبليغ الأولي لنتائج التحقيق في المحاسبة
07	إشعار بالتبليغ النهائي لنتائج التحقيق في المحاسبة
08	جدول الورد الفردي

قائمة الرموز والإختصارات

قائمة الرموز والإختصارات

الرمز	تفسير الرمز باللغة العربية	تفسير الرمز باللغة الفرنسية
VC	التدقيق في محاسبة المكلف	Audit de la comptabilité des contribuables
VASEF	التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	Un audit approfondi de la situation fiscale globale
VCP	التدقيق المصوب في المحاسبة	Audit corrigé en comptabilité
DRV	مديرية الأبحاث والمراجعات	Direction de la recherche et des revues
DGE	مديرية كبريات المؤسسات	Direction des grands établissements
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le revenu brut
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les bénéfices des sociétés
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	S'appuyer sur l'activité professionnelle

مقدمة

مقدمة

تعتبر الضريبة من أهم الإجراءات المالية التي تسعى إليها الدولة لتحقيقها، فهي تساهم لرفع خزينة الدولة ومعالجة أزماتها وتعد العمود الذي يقود التنمية الاقتصادية الشاملة، وهذا مرهون بقابلية المكلفين لدفع إحتياجاتهم الضريبية.

ويعرف النظام الجبائي بأنه مجموعة من التصريحات الضريبية التي من خلالها تمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ثم تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعداداها سواءً عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

فنظراً للتفشي الكبير لظاهرة التهرب الضريبي الذي أثر سلبا على خزينة الدولة بشكل كبير، مما ساهم في ظهور وتطور وسائل وتقنيات لمكافحة هذه الظاهرة.

وتتمثل تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب نجد الرقابة الجبائية، التي تعتبر من أهم الطرق في الإدارة الجبائية، من أجل المحافظة على حقوق الخزينة والتحقق من حدة التهرب الضريبي، والتي من ورائها يتم الكشف عن كل الإغفالات والتجازوات، والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

وعليه فالتدقيق المحاسبي يعتبر من أهم الإجاراءات الذي يهدف إلى التحقق من مصداقية الملفات والتأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.

الإشكالية:

إستنادا مما سبق ذكره نطرح التساؤل التالي:

ما مدى فاعلية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية؟

ومن هذا التساؤل تندرج مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي كالتالي:

1) كيف تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري؟
2) متى يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية؟
3) ما دور التدقيق المحاسبي على مستوى ولاية الوادي؟

الفرضيات:

1) تتم عملية الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري من طرف الهيئات المخولة وذلك بمراقبة التصريحات الجبائية.

2) يقوم المدقق المحاسبي بالمصادقة على التصريحات الجبائية عندما يجد أدلة إثبات قاطعة تبرر صحة ما هو مسجل في تلك التصريحات.

3) دور التدقيق المحاسبي لولاية الوادي هو تحصيل أكبر نسبة من الضرائب لحماية خزينة الدولة، وذلك عن طريق مراجعة الحسابات والتأكد من صحتها ومصداقيتها.

مبررات إختيار البحث:

أسباب شخصية:

وهذا راجع لميولنا للموضوع الذي له علاقة بإختصاصنا، في مجال الدراسات الجبائية.

أسباب الموضوعية:

وهذا راجع للأهمية الكبيرة للتدقيق المحاسبي الذي يساهم في تفعيل ودعم الرقابة الجبائية، لإسترجاع حقوق الخزينة العمومية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، وذلك بتطبيق الرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي على كافة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والكشف عن الأخطاء والتجاوزات والتضليل في الحسابات، وذلك يتطلب التوضيح بإعادة التصحيح وإسترجاع الحقوق.

أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذا البحث للتعرف على أهمية التدقيق المحاسبي داخل الرقابة الجبائية؛
- التعرف على دور الإطار القانوني للرقابة الجبائية؛
- معرفة أهم الأساسيات للتدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرتهم للمساهمة في دعم الرقابة الجبائية؛
- الكشف عن الوسائل التي تساعد على تحصيل مال أكثر لخزينة الدولة، ومدى اهمية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية في الولاية خاصة والجزائر عامة.
- **منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

للوصول إلى إجابة عن الإشكالية وإختبار صحة الفرضيات التي إستندنا عليها سابقا وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي، الذي إعتمدنا فيه على دراسة حالة عينة من الملف الجبائي خضع للتحقيق المحاسبي لمدة 4 سنوات "بإستخدام أداتي هما الوثائق والمقابلة".

- **حدود الدراسة:**

الحدود المكانية: مركز الضرائب لولاية الوادي.

الحدود الزمانية:2020/06/25 الي غاية 2020/07/11.

صعوبات البحث:

– صعوبة الحصول على بعض المعلومات الدقيقة من مركز الضرائب وذلك راجع لسرية المعلومات؛

– عدم إستقرار الوضع الراهن في البلاد أدى إلى إعاقة التنقل للحصول على المعلومات الكافية، وذلك بسبب تفشي فيروس كورونا؛

هيكل الدراسة:

للإجابة عن تساؤلات الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول حيث تضمن الفصل الأول الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري، وجاء فيه التعريف بالرقابة الجبائية والأهداف منها وكذلك أنواعها، وتطرقنا أيضا إلى أليات تنظيم الرقابة الجبائية، التي ذكرنا فيها الهيئات المخولة لها للقيام بالرقابة الجبائية، والإجراءات والتصريحات الجبائية، وكذاك مررنا على الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فدرسنا من خلاله تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التدقيق المحاسبي ومفهومه والأهداف التي يحققها داخل الإدارة الجبائية، وذكرنا كذلك مراحل التدقيق المحاسبي ومساهمته في تفعيل الرقابة الجبائية عن طريق قدرة الفحص من كل الجوانب، ومنها قدرة الفحص المحاسبي للمكلف من حيث الشكل و المضمون على دعم الرقابة الجبائية، وفي الفصل الثالث المتعلق بالجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إدارة الضرائب لمديرية الوادي، الذي تضمن مبحثين حيث يكون فيه المبحث الأول التعريف بمديرية في ولاية الوادي، أما المبحث الثاني تكون فيه دراسة حالة ميدانية حول دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.

دراسات سابقة:

- لياس قلاب ذبيح، دور التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة،2010/2011، ولقد إستخلص الباحث إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وفقاً للشروط القانونية وتنظميه المعمول بها قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

- بلقاسم جمال، سليماني عبد الغني، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة،2019/2018، والهدف من هذه الدراسة هو إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام والتحقيق المحاسبي للأغراض الجبائية بشكل خاص، ومعرفة أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية وقدرته على دعم الرقابة الجبائية.

سالم إكرام، دور الدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة لمدرية الضرائب – أم البواقي– ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المحاسبية والمالية، تخصص المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي– 2019/2018، والهدف من هذه الدراسة هو إبراز الدور الفعال للتدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، وهذا عن طريق مكافحته للغش الضريبي والتهرب الضريبي، وإكتشاف التجاوزات والأخطاء والتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة وأيضا لنشر الوعي بين المكلفين بالضريبة وإبراز دور الضريبة في الخزينة العمومية.

الفصل الأول:

الرقابة الجبائية في ظل النظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

إن النظام الجبائي الجزائري يقوم على اساس التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة إلى إدارة الضرائب، من أجل أن تقوم إدارة الضرائب بتحديد الوعاء الضريبي الواجب دفعه، وفي هذا المسار يسعي المكلف بالضريبة إلى تقليل هذا العبء أو التهرب منه مما يؤثر ذلك سلبا على الخزينة العمومية بشكل كبير خاصة إذا لم يكن هناك اجهزة ردع، الأمر الذي يؤدي إلى الإستمرار في نهب أموال الخزينة لأجل ذلك وجدت أجهزة سميت بالرقابة الجبائية.

وتعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء، إذ يعتبر النظام الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص الإغفالات وكذا عدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة وذلك لأهميتها البالغة في إتخاذ القرار وتحليل الوضعية الجبائية للمكلفين، فهي وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم إتجاه التزامهم الضريبي.

قصد التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: أليات تنظيم الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة جزء من عمل المؤسسة التي تريد أن تحسن أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة، فهي تقوم بتقييم عمل المؤسسة، وذلك بإعطاء نتائج أعمالها، ولا تختلف الرقابة المالية عن الرقابة الجبائية كثيراً، فالرقابة المالية في المؤسسة تحافظ على أموالها، أما الرقابة الجبائية تحافظ على أموال الخزينة وتحارب من يختلسها.

وبالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف عن الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأسبابها، ومبادئها وأهدافها وأنواعها المختلفة.

المطلب الاول: تعريف الرقابة الجبائية وأسباب ظهورها

1- تعريف الرقابة الجبائية:

قبل ما نتعرف على مفهوم الرقابة الجبائية سوف نتعرف أولاً على مفهوم عام للرقابة، لأن مفهوم الرقابة الجبائية يعتبر جزء من مفهوم الرقابة.

اولاً: تعريف الرقابة

عرف الاقتصادي فايول الرقابة أنها" :تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"[1]

عرف كلود الرقابة أنها": هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة".[2]

كما يمكن تعريفها أيضا"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 الإنحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة "[3].

ثانيا: تعريف الجباية

الجباية هي مجموعة الإقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الإجتماعية.[4]

---

[1] محمد قاسم القزوين، مهدي حسين زويف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص25.

[2] Claude Laurent : Contrôle fiscale, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995, p13.

[3] وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتحقيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989، ص14.

[4] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003، ص217.

ثالثا: تعريف الرقابة الجبائية

هناك العديد من التعاريف نذكر منها:

التعريف الأول:" هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة، من أجل إكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق".[1]

التعريف الثاني:" الرقابة الجبائية عبارة عن فحص إنتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق في حسابات المؤسسة السنوية، مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية".[2]

التعريف الثالث:" بحسب النظرة الكلاسيكية" هي الفحص المنتظم والشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف"[3].

ومنه نستنتج ونلخص تعريف شامل للرقابة الجبائية بأنها:" **مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها.**"

2 – أسباب ظهور الرقابة الجبائية:

حيث أن ظهور الرقابة الجبائية كان راجع لمجموعه من الأسباب ومنها ما يلي:

2-1-الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.[4]

---

[1] مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

[2] سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 6، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي ،2016 ، ص 297.

[3] رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دارسة حالة الجزائر في الفترة2002/1991) ، رسالة دكتور غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص186.

[4] لندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 61.

2-2-الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.[1]

2-3- الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي:

هو ما يصطلح عليه الأمن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلتزاماتها بالقواعد الجبائية أوعدم إستفائها لشروط الإستفادة من إمتيازات جبائية منتقاة.[2]

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى، تبقى في أمس الحاجة إلى إرساء مبادئ وأطر أساسية التي يمكن من خلالها أن تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وذلك من خلال العمل على تغيير الجباية وتوعية المكلفين بالشكل الذي يغير ذهنياتهم، ويمكن تصنيف هذه المبادئ إلى ما يلي: [3]

أولاً: إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية لمراقبة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينيا النظام الضريبي، لذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال وهذا من خلال:[4]

---

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2011، ص20.

[2] عائشة بن عثمان، ولي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء – دراسة حالة المديرية الفرعة للرقابة الجبائية الولاية المسيلة للفترة (2015/2011)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 148.

[3] مصطفي العثماني، نظام المعلومات ودور في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مركز الجامعي د. يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008، ص109.

[4] عيد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (الجزائر)، 2011، ص 92.

1- تبسيط و تحسين صياغة التشريع الضريبي:

يتحقق ذلك من خلال التبسيط في الصياغة حتى يتسنى لمكلفين فهمها، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهله الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهله لتكون في متناول عامة المكلفين بالضريبة وأقناعهم بها مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية وعدم الهرب منها.

2- تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال، التوزيع الأمثل للعبء الضريبي وإعادة التوزيع العادل للمداخيل والثروات على أفراد المجتمع، لذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل وإقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه[1].

ثانيا: ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

يجب أن تتوفر الإدارة الجبائية على مستوى عالي من الكفاءة وكذلك الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة التي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة وحدها لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، لذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصين في مجال الضرائب والرقابة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربص لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن ملائمة تعطي إنطباعاً جيداً لدى الموظفين إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الإتصال الحديثة، وأيضا ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.[2]

ثالثا: إرسال الفحص الجبائي لدى المكلف بالضريبة:

ويتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للجباية، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي وشرح الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع، وكيفيات ملء مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق ومستندات الأزمة لإجراء التحقيق والمراقبة، وذلك من خلال إنتهاج جملة من السياسات الإعلامية توجز أهم عناصرها فيما يلي:

[1] عيد الغاني بوشري، مرجع سابق، ص93.

[2] نجيبة جرتلي، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي – دراسة حالة في مركز الضرائب ام البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، 2018/2017، ص44.

1- إعلام المكلفين بالضريبة؛

2- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة[1].

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

ومن أهم الأهداف التي تسعي الإدارة الجبائية لتحقيقها نذكر منها:

1- الهدف القانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصاً على ذلك ترتكز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على إرتكاب أي مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.[2]

2- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات والخدمات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية وهذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لإتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.[3]

3- 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 ككل.[4]

4-الهدف الإجتماعي:

على الصعيد الإجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة إنحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعياً منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.[5]

---

[1] محمد ناصر بوحجام، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي ،2015 جامعة محمد خيضر بسكرة 2016/2015، ص5/4.

[2] العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص98.

[3] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2011 ، ص20.

[4] نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 2003 /1999، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 36.

[5] محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995/ 1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2002/2001، ص43.

كما يمكن إضافة أهداف أخرى للرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:[1]

- التأكد والتحقق من مدى إنتظام المؤسسة تجاه القوانين الجبائية؛
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات سارية المفعول؛
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لإستعمال الإمكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

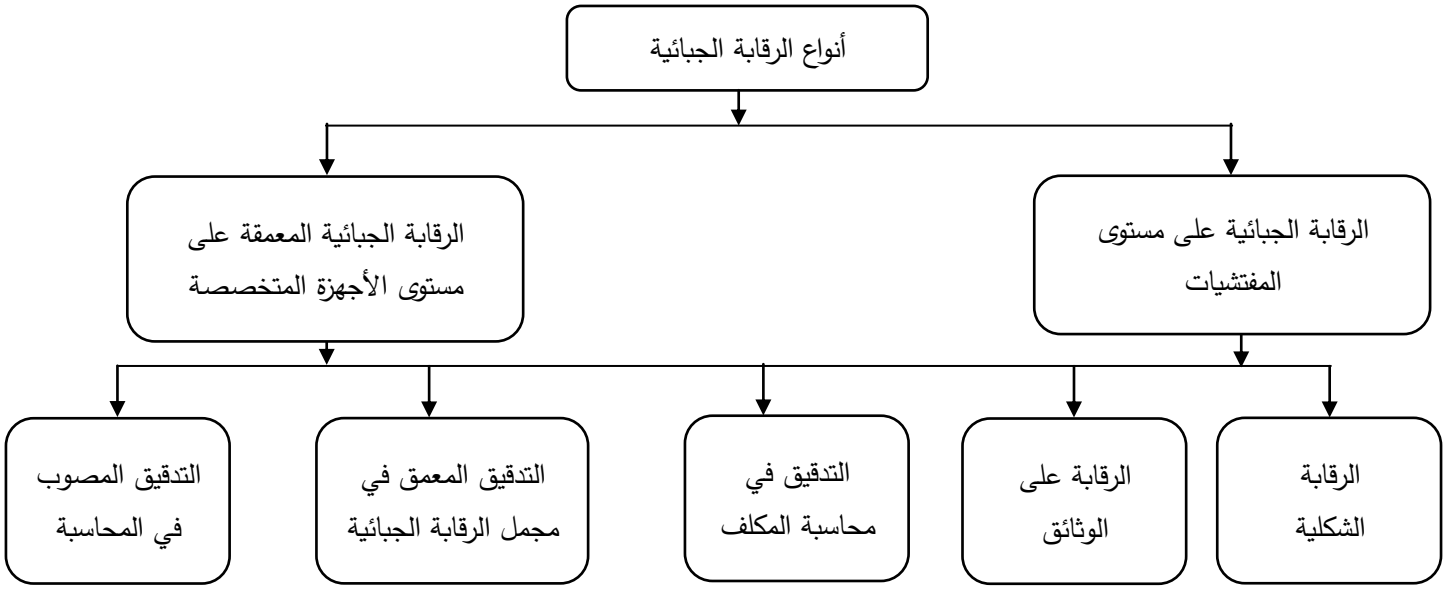
وأخرى ثانوية تتمثل في:

- تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية؛
- تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم التصريح، أو التأخر فيه، أو الإنتقاص منه؛
- توضيح أهمية الخطر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي؛
- محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرار.

المطلب الرابع: أنواع الرقابة الجبائية

تختلف الطريقة التي تلجأ إليها إدارة الضرائب من أجل إتخاذ إجراءات المراقبة بالنظر إلى عدة معطيات وحسب طبيعة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة، ولإدارة الضرائب الحرية المطلقة في إتخاذ الاجراء المناسب بدقة مدى صحة التصريحات التي قدمها المكلف بالضريبة.

الشكل رقم (01): يمثل أنواع الرقابة الجبائية



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،2011، ص21 .

[1] بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص 10.

أولا: الرقابة الجبائية الشاملة:

هذه الرقابة تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة ونميز عامة بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة العناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعميق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.

لهذه الرقابة خاصيتين هما:

- تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات؛
- تهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.[1]

- الرقابة على الوثائق:

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية الذي يتواجد فيه الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف إكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.[2]

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة:

على خلاف الرقابة الجبائية الشاملة تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخل المباشر للأعوان المحققين في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذْ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من

[1] منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الاولى، الجزائر، 2009، ص203.

[2] P.colin, G.gervaise, M.Rosetti, fixalité partique, Librairie vuibert, Septembre,1994, Paris,P28.

صحة ونزاهة التصريحات من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وجميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة استدراك التهرب الضريبي.[1]

- التدقيق في محاسبة المكلف (VC):

هو تدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويرمي هذا التدقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويعني التدقيق في المحاسبة أنه" مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. [2]

- التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (VASEF):

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم إلتزامات متعمقة بهذه الضريبة.

كما أن الهدف من هذا التدقيق هو الإجابة على التساؤل التالي: "من أين لك هذا"، وذلك عن طريق المقارنة بين المداخيل المصرح بها والمداخيل المحققة فعلا، ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة وفق مجموعة من المعايير نذكر منها:[3]

1- الأشخاص الذين لاحظت مفتشية الضرائب عدم التجانس بين المداخل المصرح به من قبلهم والنفقات الظاهرة عمى نمط معيشتهم؛

2- عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات؛

3- الأشخاص الذين يملكون مداخيل إضافية.

- التدقيق المصوب في المحاسبة (VCP):

تم إستحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP.

والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقيه ومن بينها نجد:

---

[1] محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية،2015 /2014، جامعة محمد خيضر، بسكرة، (الجزائر)، ص 92.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبية الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 13.

[3] المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017، ص14.

– يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في المحاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛

– لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛

– يخضع التدقيق المصون في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام بإستثناء بعض النصوص؛

– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين؛

– يمنح للمكلف أجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداءً من تاريخ تسليم الاشعار بالتقويم؛

– إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.[1]

المبحث الثاني: أليات تنظيم الرقابة الجبائية

تعددت أليات الرقابة الجبائية التي تسمح لها بالقيام بوظائفها من خلال النصوص القانونية التي حددت الهيئات المخولة لإجراء عملية الرقابة الجبائية وإلتزامات المكلفين وصعوبات تطبيقها.

المطلب الأول: الهيئات المخول لها قانونا القيام بالرقابة الجبائية

تعدد الهيئات في قطر الوطن إلا أن النصوص القانونية حددت هيئات مخولة للقيام بعملية الرقابة الجبائية نذكر منها:

أولا: الهيئات المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

1- مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

أنشأت مديرية الأبحاث والتدقيقات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 288 / 98 الصادر في 13 جويلية 1998 م، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية الأبحاث والتدقيقات في سبتمبر 1998 م، وتحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي.[2]

[1] المادة 20 من قانون المالية لسنة2010، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ2009/12/31، ص9.

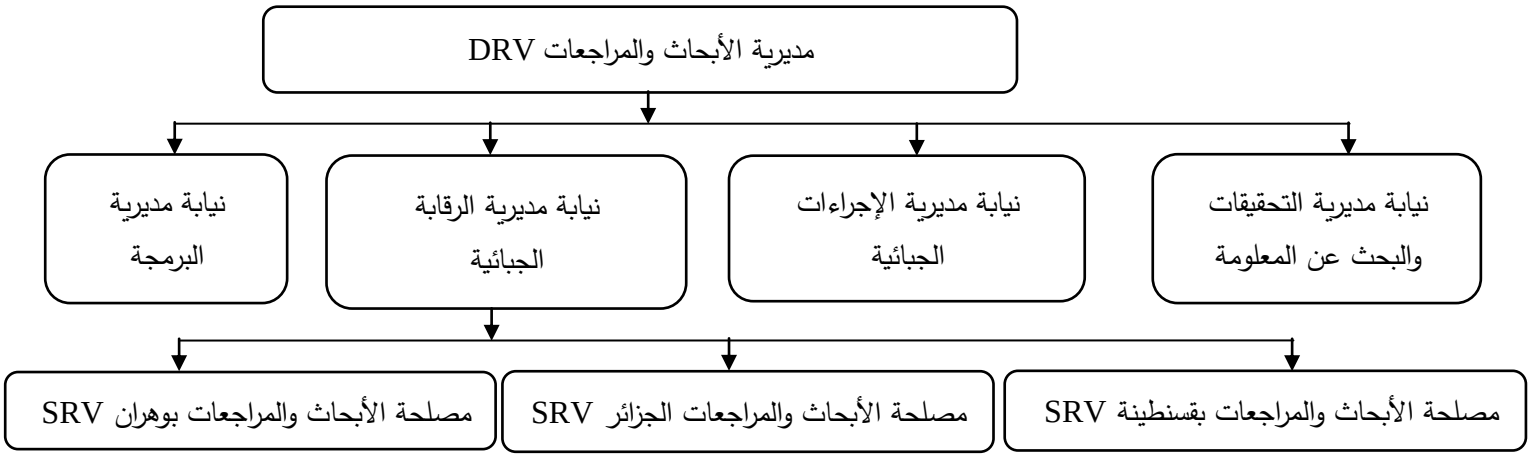
[2] المادة 43 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25/02/2009 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 29 مارس2009، ص11 .

ومن مهامها:

- تنفيذ برنامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية؛
- تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلف عبر كامل التراب الوطني؛
- تنفيذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام أو كل السلطات المختصة بالإتصال مع مختلف الهيئات، كما تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات (DRV) :

الشكل الرقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59 المؤرخة في 2006/09/24الجزائر، ص9.

2- المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام بعملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال، إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها.

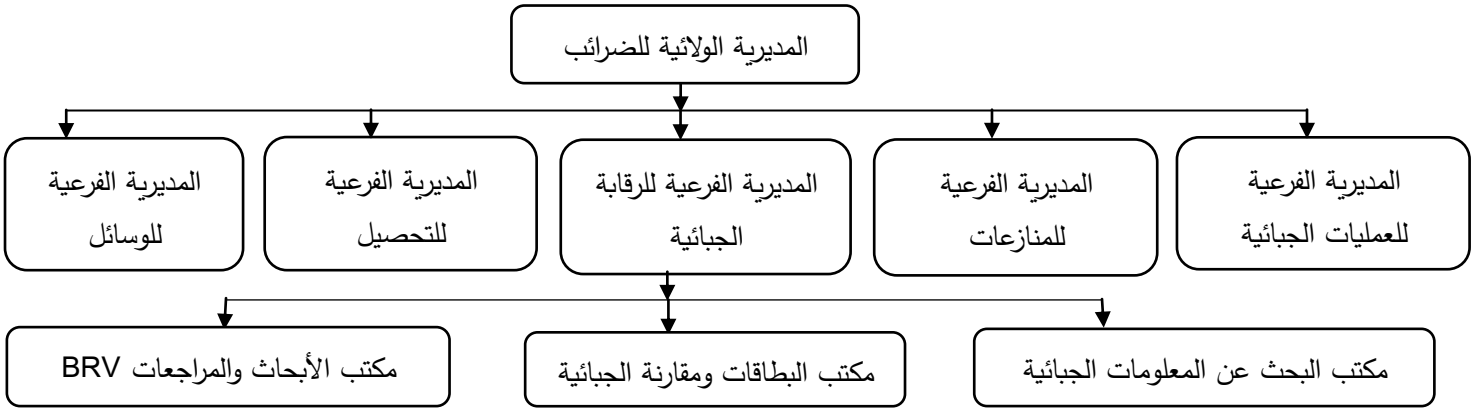
كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من4.000.000 دج لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي اقل من 10.000.000 دج لباقي المؤسسات الأخرى.[1]

[1] Bulletin des services fixcaux, DGI, n°19, Alger print, 2000, page72.

أما الهيكل التنظيمي لهذه الجهاز يضم ثلاث (3) مكاتب ومن أبرز المهام المستندة له نجد[1]:

- إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛
- تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شأنها تحسن البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- تقديم كل الإقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها مع مراقبة إستعمالها؛
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لإنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا لنصوص قانونية معمول بها؛
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة (الضرائب، التجارة والجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات؛
- الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها بإستمرار.

الشكل الرقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص28.

ثانيا: الهيئات مختصة حديثا بالرقابة الجبائية:

هناك عدة أجهزة حديثة نذكر منها:

مديرية كبريات المؤسسات DGE، مركز الضرائب CDI، مركز الضرائب الجواري CPI سنقوم بشرح موجز عن الهيئتين DGE، CDI لأهميتهما بالنسبة الرقابة الجبائية.

1- مديرية كبريات المؤسسات:

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/02 المؤرخ في2005/12/26 ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها

[1] المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها لوزارة المالية، المؤرخ في1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد الصادرة بتاريخ25/10/1998، ص23 .

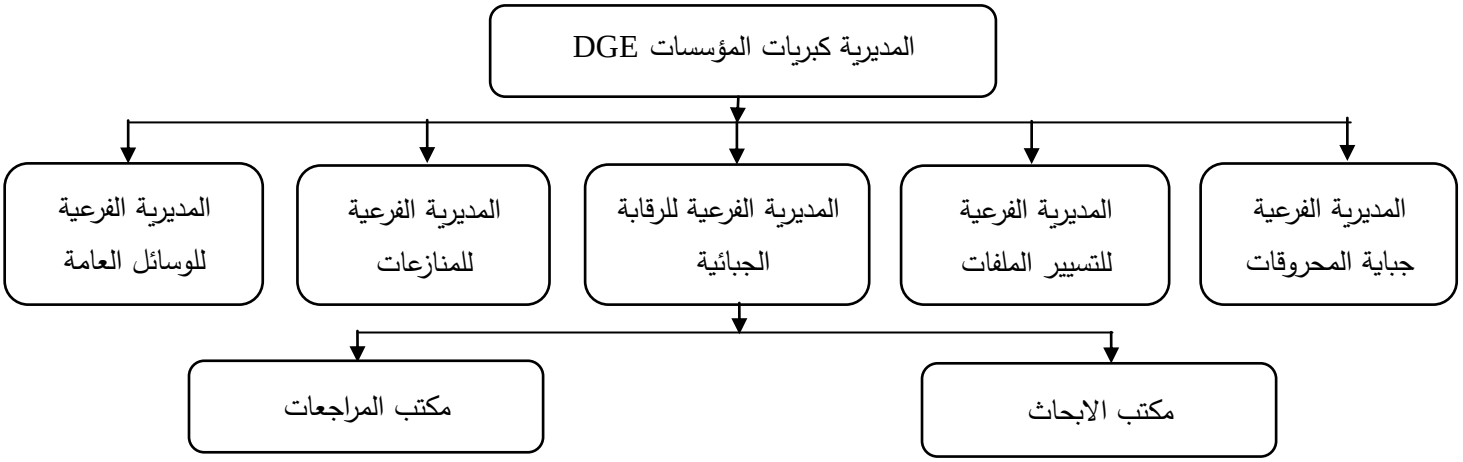
مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات، أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز الحديث موضح في الشكل الموالي.[1]

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم الأعمال السنوي 100.000.000 دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسير الملفات الجبائية المهمة والممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70 % من الإيرادات الجبائية مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب الضريبي.[2]

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال إختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة ونذكر منها بإيجاز:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الإستغلال الأمثل؛
- التحقيق في التظلمات والشكاوى ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.[3]

الشكل (04): يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم06 –327 مؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد المؤرخة في 2006/09/24، ص10.

[1] المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الذي يحدد تنظيم مديريات الفرعية لمدرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22، ص20.

[2] La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008, P 06.

[3] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 29.

2- مركز الضرائب (CDI) :

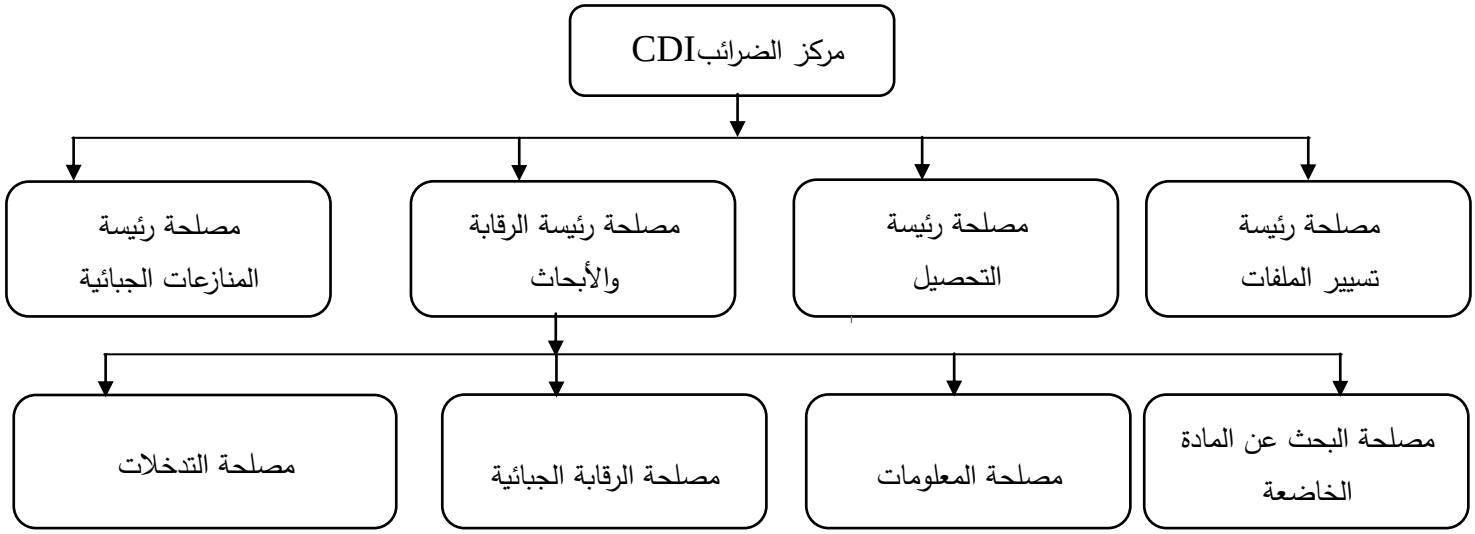
هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 100.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحيته.

ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين ومراقبتها فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

- التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛
- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها وإستغلالها بشكل أمثل؛
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى بالمكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوى الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب بإستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشاءها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز[1].

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد59 المؤرخة في 2006/09/24، ص22.

[1] لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص30.

المطلب الثاني: الإجراءات القانونية لعملية الرقابة الجبائي

نعلم أن إجراءات الرقابة الجبائية مقننة طبقا للمواد من 18 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية وهي تشمل العديد من الملاحظات:

1-1- صلاحيات الجهات المخولة للقيام بالرقابة الجبائية والمدة القانونية لذلك:

أ- الأجهزة المكلفة بالرقابة:

تكمن في أربعة أجهزة:

- مصالح البحث والتدقيقات التابعة للمدرية المركزية للبحث والمراجعات؛
- المصالح الرئيسية للرقابة الجبائية على مستوى المحلي (مراكز الضرائب ومراكز الجهوية للضرائب)؛
- المصالح الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولائي؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسة.

للإشارة بالذكر أن الأعوان المكلفين بالعملية الرقابة الجبائية، لابد أن تتوفر فيهم بعض الشروط الإلزامية من بينها الرتبة على الأقل مفتش الضرائب وأن يكتسب العون بطاقة الإنتداب، طبقا للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

ب- المدة القانونية للرقابة:

طبقا للمادة 39 من قانون الإجراءات، تنص أن المدة القانونية المعينة للرقابة الجبائية وهي 04 سنوات الماضية (المدة الغير قابلة للتقادم)، لكن بصفة استثنائية يمكن تمديد المدة إلى سنتين في حالة الغش الجبائي. حسب ما تنص عليه المادة 326 و153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال على التوالي.

1-2- المراحل القانونية النظرية والعملية الواجب إتباعها أثناء الرقابة:

هناك عدة مراحل قانونية ينبغي على العون المكلف بالرقابة الجبائية إتباعها حتى نضمن سلامة العملية من الناحية الشكلية وهي كما يلي:

- إرسال إشعار بالرقابة للمكلف بالضريبة ومنحه مدة 10 أيام في حالة الرقابة الجبائية والمحاسبية و15 يوم في حالة الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي؛
- تسليم للمكلف بالضريبة، ميثاق الرقابة الجبائية مع وصل الإستلام؛
- القيام بالزيارة الميدانية الإجبارية خلال اليوم الأول لتسليم الإشعار من أجل معاينة المخزون ومكتب المحاسبة للتأكيد بوجود السجلات المحاسبية (الضرورية والثانوية)؛
- العودة إلى المكتب من أجل تحضير الأعمال الميدانية، من حيث إجراء التلخيصات الأزمة بعد القيام بسحب الملف الجبائي من المفتشية الضرائب المختصة؛

- بعد إنقضاء 10 أيام من التحضيرات يعود العون إلى عتبة المكان للبدء في إجراء التحقيق شريطة وجود جميع الوثائق المحاسبية وإلا يعطي للتاجر مهلة إضافة مدتها 08 أيام تحت شريط الخضوع التقائي (Taxation d'Office) في إطار غياب المحاسبة؛

- بعد إجراء الرقابة الشكلية والموضوعية يقوم المفتش بتحديد الأسس الضريبية الجديدة باستعمال عدة مناهج، حيث يحضر العون إشعار لتقييم الأولي ويسلم إلى التاجر مع وصل استلام وتمنح له مدة 40 يوما للإجابة على الملاحظات؛

- خلال 40 يوما يمكن للتاجر أن يطلب تبريرات من الإدارة وإجراء لقاءات من أجل وضع النقاط حول الحروف، ثم تحرير الإدارة التقييم النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات التاجر، ويسلم له مقابل إيصال للاستلام؛

- تقوم الإدارة بتحرير الوارد الفردي للأسس المستخرجة وترسل لقابض الضرائب من أجل الشروع في عملية التحصيل مع إمكانية الجواء إلى المنازعات الجبائية[1].

المطلب الثالث: التصريحات الجبائية

ومن التصريحات الجبائية نذكر منه:

أولاً: التصريح بالوجود

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في 30 يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود (G8) إلى مفتشية الضرائب التابعين لها طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة **(أنظر الملحق رقم 01)**.

ثانيا: التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال

يجب على المكلفين أن يودع كشفاً شهرياً أو فصلياً (G50) لرقم الأعمال، وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال 20 يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب. **(أنظر الملحق رقم 02)**.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذي يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عم مائة وخمسين ألف دينار (150.000) دج، بإكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل (03) أشهر[2].

---

[1] عبد الرزاق لجناف، دورة الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، المجلد 06، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، مارس 2018، ص 171/169.

[2] عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2010/2000، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر،2012، ص97/96.

ثالثا: التصريح السنوي

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه إكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، ويكون مصادق من طرف محاسب وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة، ويحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركة (IBS)، وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما عن الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ملزمون أيضا بملأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، ويكون أيضا مصادق من طرف محاسب، ويحتوي على إجمالي الأرباح والمحاصيل المحصلة خلال السنة المالية، مثل الأطباء والمحامون...إلخ. وهذا يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الضريبية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الإلتزام، وتقوم الإدارة بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية، لأستخراج الفرق[1].

رابعا: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة؛
- تصريح خاص بالمداخيل المصنفة.

وهاته التصريحات يجب أن في أجل 10 أيام إبتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي خلال 06 أشهر تتبع بتاريخ الوفاة. [2]

المطلب الرابع: العوائق التي تواجه الرقابة الجبائية

في عملية سير الرقابة الجبائية تتعرض الي عدت عوائق التي تعرقل سيرها والتي تؤدي إلى ضعف جهاز الرقابي، وهذه العوائق متمثلة في:

1- قصور الإمكانيات البشرية:

حيث تعرف الإدارة الجبائية قصور في أعوانها وموظفيها سواء من ناحية العدد أو من ناحية التأهيل والكفاءة، فتضخم مهام الإدارة وتعدد وظائفها وكثرة الملفات مقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر إلى حد كبير الفترات المتباعدة لحملات الرقابة وطول مدة إجراءاتها، هذا ما يتيح فرصة للمكلفين

[1] عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009، ص39/38.

[2] عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 28.

للتهرب من واجبهم الجبائي، فضلاً عن أن تفعيل الرقابة الجبائية يعتمد على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها ليس على السياسية الضريبية، إضافة إلى نقص المدارس المختصة في تكوين الإطارات الكفؤ خاصة مع جهل الأعوان الإداريين بالمعارف الجبائية وأصول الفحص المحاسبي والتشريعات الضريبية. [1]

2- نقص الإمكانيات المادية:

فنقص الأجهزة والوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات والتنسيق بين مختلف الجهات وتعجيل الإجراءات يشكل حافزاً للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة.

3- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

تعدد الإجراءات الإدارية فضلاً عن البطء في تقديم الخدمات ما يؤدي إلى طول إنجاز أي معاملة، وهو ما يشكل عائقاً للمكلف بالضريبة يدفعه للتهاون من تأدية واجبه الجبائي.

4- اللاعدالة في تطبيق الإجراءات الجبائية:

فيؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى شعور المكلف بالظلم، الأمر الذي يدفعه للغش والتهرب الضريبي عدم التشدد في فرض الجزائيات على المتهربين من دفع مستحقاتهم الجبائية، وضع مساعي وجود نشر الوعي الضريبي بين المواطنين.

5- صعوبات مرتبطة بالتشريع الجبائي:

ومن بين هذه الصعوبات نجد:

• تعقد التشريعات الضريبية وعدم إستقرار النظام الضريبي من شأنه أن يؤدي إلى خلق مشاكل للمكلف، تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية بسبب كثرة التعديلات، التخفيضات والإعفاءات، الأمر الذي يزيد من حالات التهرب الضريبي؛

• تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف؛

• إن النظام الجبائي نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب. [2]

---

[1] نور الدين يوسفي، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2008/2000 مع دراسة حالة ولاية البويرة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاديات المالية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2010 / 2009، ص 124.

[2] بوزيدة حميد، جباية المؤسسة - دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة المضافة-دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ماي 2007، ص44.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم التطرق إليه فإن للرقابة الجبائية دور هام في تحسين صورة الإدارة الجبائية التي تسعى إلى تطوير الرقابة الجبائية بتوفير كافة الوسائل رغم المعيقات التي توجهها، لذا فإن الرقابة الجبائية الفعالة قادرة على تحسين مظهر الإدارة الجبائية وتحقيق أفضل الالتزامات للمكلفين، مما يؤدي إلى سهولة تحصيل الضرائب ومكافحة الغش والتهرب الضريبي.

الفصل الثاني:
تفعيل الرقابة الجبائية
من خلال التدقيق المحاسبي

تمهيد:

أصبح إعتماد الرقابة الجبائية على التدقيق المحاسبي أمراً حتمياً مما يعمل على دعم وتفعيل الرقابة الجبائية من خلال أهميته البالغة والأهداف التي لها عدة أوجه سواء للرقابة الجبائية أو غيرها، وذلك حسب تعدد أنواعها وأسسها وكل هذا له دور أساسي في تفعيل الرقابة الجبائية وسنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

تبدأ عملية التدقيق المحاسبي عندما تنتهي العمليات المحاسبية لدى المحاسب المعتمد والقيام بعملية التدقيق، يتطرق المدقق إلى إجراءات التدقيق من خلال مفهومها وأهميتها البالغة ويحقق الأهداف المرجوة منه وله عدة أنواع التي سيتم التطرق إليها في هذا المبحث من خلال شرح الأنواع والأسس المتبعة وجميع مراحله.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق المحاسبي

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي

تعددت مفاهيم التدقيق المحاسبي وهذا لإختلافها في عدة مراجع وسنذكر منها أهم هذه التعاريف:

– أحمد حلمي جمعة يرى أن التدقيق" هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنيا إنتقادي محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية."[1]

– كما عرف التدقيق على أنه "فحص إنتقادي يسمح بتحديد المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات ".[2]

– لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين" هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."[3]

– التدقيق المحاسبي هو" عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصا نظاميا ومطابقا للمواصفات والمعايير العالمية والمعترف بها، و الخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة او المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع".[4]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2005، ص7.

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي تطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008، ص11.

[3] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية –، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية،2009، ص13.

[4] نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، مذكرة لإستكمال شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017/2015، ص16.

– وعرفها Bonnallt، Germond التدقيق على أنه:"إختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقبل يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف." [1]

يمكن أن نصف مسار التدقيق من خلال الآتي:

- ✓ الفحص؛
- ✓ التحقيق؛
- ✓ التقرير.

وسوف نوضحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

1- الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق: يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

3- التقرير: يقصد بالتقرير هنا، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية، ومن ثم التحقيق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقيق.[2]

ومنه نستخلص تعريف للتدقيق المحاسبي" **هو فحص إنتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو ربحي أو غير ذلك، وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة."**

ثانياً: أهمية التدقيق المحاسبي

1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

[1] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة، 2006، ص6.

[2] زهير عيسى، تدقيق الحسابات– الإجراءات العلمية–، دار البداية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص09 .

2- الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3- الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام، وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4- الزبائن: إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

5- العاملين: إعتماد نقابة العاملين على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاط القروض من المؤسسات المالية غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صنف القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق المصلحة العامة يكون في:

- ✓ يساعد في رفع القرارات الإدارية السليمة؛
- ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- ✓ إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.[1]

المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق المحاسبي

أولا: أهداف التدقيق المحاسبي:

1- الأهداف التقليدية: يمكن إيجازها فيما يلي:

- إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات؛

[1] محمد أمين مازون،"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، عام2011، ص10.

– التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والإلتزامات؛

– إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

2– الأهداف الحديثة: يمكن إيجازها فيما يلي:

– مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقا؛

– تحديد وتحليل الإنحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الإسراف؛

– تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.[1]

ثانيا: أنواع التدقيق المحاسبي:

1– من حيث نطاق عملية التدقيق:

أ – تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا يضع في الإدارة أو طرق المتعاقد مع المدقق قيود حول مجال ونطاق عملية التدقيق، حيث مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

ب – التدقيق الجزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره[2].

2 – من حيث توقيت عملية التدقيق:

أ– التدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة[3].

ب– التدقيق النهائي: يبدأ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبية بعد أن يتم إقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي، ومن مزاياه ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد

---

[1] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص46.

[2] لبنى محدادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص10.

[3] بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص12.

تدقيقها، وأنه يمنع من حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق أو مساعديه على المؤسسة، كما أنه يؤدي إلى خفض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق[1].

3- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

أ- تدقيق داخلي: حيث عرفه معهد المدققين الداخليين في ذلك الوقت بأنه "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم المنشأة بقصد مراجعة المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة.[2]

ب- تدقيق خارجي: نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية[3].

4- من حيث درجة الإلتزام بعملية التدقيق:

أ- تدقيق إلزامي: وهو ملزم بنص القوانين في دولة معينة ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات أو ما يعرف بالمراقب، حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية من ناحية أخرى، قد تكون القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص[4].

ب- تدقيق إختياري: القيام بعمل التدقيق فيما يعمل أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني وهو أمر إختياري.[5]

5- من حيث مدى الفحص:[6]

أ- التدقيق التفصيلي(الشامل): ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بإنتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المنشآت الصغيرة.

ب- التدقيق الإختباري: ويشمل إختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول إلى النتائج يتم تعميمها على المجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو

---

[1] عصام الدين محمد متولي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، الطبعة الثانية، 2013، ص27.

[2] يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي واداري، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة،2007، ص42.

[3] خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي، دون طبعة، مؤسسة الوراق، عمان،2006، ص54.

[4] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص41.

[5] خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص55.

[6] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص32/31.

الإحصائي، ويتم هذا النوع في المنشآت الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما يتطلب وقت طويل وجهد كبير وتكلفة أكبر.

المطلب الثالث: أسس التدقيق المحاسبي

عند تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي لابد من مرعاة أسسه التي تحتوي على مبادئ ومعايير وفروض والتي سنقوم بذكرها في المطلب التالي:

اولا: مبادئ التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يرتكز على مبادئ أساسية ويمكن تقسيمه الي قسمين هما:

- ✓ قسم التدقيق (الفحص)؛
- ✓ قسم التقرير.

1- مبادئ مرتبطة بقسم التدقيق(الفحص):

1-1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة آثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:

يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

1-3- مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص بإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه وخصوصا إتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

1-4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لمالها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والإتصال والمشاركة.[1]

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014، ص31/30.

2- مبادئ مرتبطة بقسم التقرير:

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

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

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

2-4- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية، وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون مشتقة مع هذه المقومات، كما انها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.[1]

ثانيا: معايير التدقيق المحاسبي

تعددت معايير التدقيق المحاسبي وبالتالي تنقسم إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

1- المعايير الشخصية: وهي معايير مرتبطة بشخصية شخص المدقق وهي كتالي:

1-1- التأهيل العلمي والعملي:

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.[2]

1-2- الإستقلالية:

يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على إستقلاليته في جميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، ولقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد للإستقلاله هي:[3]

---

[1] ثورية عبد الرحماني، تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة مؤسسات اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016، ص 6/5.

[2] محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998، ص3 .

[3] محمد بشير غوالي،" دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 11.

- ✓ الإستقلالية في إعداد برنامج التدقيق؛
- ✓ الإستقلالية في مجال الفحص؛
- ✓ الإستقلالية في مجال إعداد التقرير.

إن حالات التي تؤدي إلى الإضرار برأي المدقق هي:

- ✓ وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة؛
- ✓ علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصبا هاما في المؤسسة .

وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى إستقلال المدقق في كل حالة فإنه يجب عليه أن يمارس قدرا كبيرا من الأمانة والضمير في جميع الحالات.

1-3- العناية المهنية (الملائمة):

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهمته، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، في هذه العناية يتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم ويتطلب اداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات وخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب ان يتم فحصه بعناية مهنية مناسبه.[1]

2- المعايير العمل الميداني:

2-1- معيار الإشراف:

يتطلب هذا المعيار أن يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء في عمله، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال، وللقيام بعملية التخطيط والإستفادة منها بفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في أن تكون الكفاءة أفضل لدى المدقق، وعملية التخطيط التي يجب أن يقوم المدقق يمكن أن تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق من أصول وخصوم المؤسسة، والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المؤسسة.

نلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر لعدة أسباب منها:

- أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعمله؛
- الإعتماد المتزايد على إستخدام طرق المعاينة الإحصائية؛
- تغيير أساليب ومفاهيم التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل إستخدام التدقيق المستمر؛
- التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المنشآت محل التدقيق.

[1] إكرام سالم، دور تدقيق في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أم البواقي،2019/2018، ص14.

2-2- تقييم نظام الرقابة الجبائية:

المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة)، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الإعتماد عليها، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمرا مستحيلا في المؤسسات الكبيرة، وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:[1]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- إستخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم إستقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق ؛
- إختصار إجراءات التدقيق؛
- الإعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:[2]

- إفتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين؛

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن،2005، ص28/27.

[2] لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004، ص44 .

– تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق، حتي يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

2-3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات :

ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من أدلة وقرائن الإثبات على كميتها ونوعيتها، وجودتها وأن يكون الدليل ذات علاقة مباشرة بالعنصر محل الفحص، كما يجب أن يحل على الأدلة الكافية والمتاحة لديه وإلا وجب أن يمتنع عن إبداء الرأي عند عدم إكتمال الأدلة لعنصر معين.[1]

2-4- توثيق العمل:

يوثق العمل المراجعة دائما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على إتخاذ الإحتياطات والإحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

3- معايير إعداد التقارير:

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الإعتبار، وتنقسم إلى أربع معايير:

3-1- مدى إتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يعني المعيار الأول من معايير التدقيق، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية: [2]

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص43.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص28.

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- مبدأ الحيطة والحذر – مبدأ الثبات – مبدأ الشمولية؛
- مبدأ الأهمية النسبية – مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الإلكترونية، والتي نتجت عن إستخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية :المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- ✓ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية.

3-2- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يجب ان يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية متعرف عليها والتي استخدامات في اعداد القوائم المالية قيد التدقيق لا تختلف عن تلك استخدامات في الفترة السابقة، وفي الحالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره.

ويعني ذلك ثبات المؤسسة في إتباع المبادئ والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المنشأة عبر السنوات او بينها وبين المؤسسات الأخرى المماثلة التي تتبع نفس المبادئ المحاسبية ولعدم إظهار قوائم المالية مظللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.[1]

3-3- الإفصاح الكافي:

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يتركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير مجدية.[2]

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدفيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 124.

[2] هدى عواج، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة، سنة الجامعية 2015/2014، ص 31.

3-4- إبداء الرأي:

يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بشأن القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي الحالات التي لا يمكن فيها إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب على المدقق الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، كما يجب أن يوضح التقرير خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى حدود المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

وينقسم اراء المدقق إلى أنواع وهي كالتالي:

- ✓ رأي نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات؛
- ✓ رأي غير نظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- ✓ رأي معاكس، وفيه يبدي المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد ان القوائم المالية محرفة او مضللة كلية، بمعني انها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج اعماله وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ رأي سلبي (الإمتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق على إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.[1]

ثالثا: الفروض التدقيق المحاسبي

يعرف kohler "الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك[2].

فيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي:

1- فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب توفر هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل[3]:

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي بإحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.
- **البعد عن التحيز:** أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف.
- **القياس الكمي:** أن تكون المعلومات قابلة للتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذات العلاقة.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدفيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 130.

[2] Kohler, E.I., A Dictionary for Accountants,4th Ed., Prentice-Hall, inc., 1970, P 100.

[3] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص25.

- **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

2- فرض إستقلال المدقق:

وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض إستقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

ب- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

يفسر هذا الفرض حق المدقق في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.[1]

3- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يهتم هذا الفرض بإستخدام لفظ (إحتمال)، أي أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث خطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء لا تزال ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، كما أن هذا الفرض يؤيد إمكانية إستخدام التدقيق الإختباري بدلا من الكامل.

ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ما يلي:

- ✓ **رقابة إدارية:** هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها.
- ✓ **رقابة محاسبية:** وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها.
- ✓ **الضبط الداخلي:** وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو غش أو ضياع وسوء استعمال.[2]

4- خلو القوائم المالية وأي معلومات تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية:

نظرا لعدم وجود تعارض حتمي بين المدقق ومعدي القوائم المالية، فإن المدقق يمكنه الحفاظ على نزعة الشك المهنية الموجودة لديه، وبالتالي فإن هذا الفرض يثير مسؤولية المدقق عن إكتشاف الأخطاء

[1] هدى عواج، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة، سنة الجامعية 2015/2014، ص 21.

[2] محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص46.

الواضحة والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، وعليه يجب التركيز على الغاية المهنية المطلوبة عند قيامه بمهمته.[1]

5- فرض الصدق في محتويات التقرير:

وهو أهمية وجود الصدق المحتويات التقرير الذي يعده المدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعينه، ويتطلب ذلك المدقق ان يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبة المقبولة عاما؛
- ان المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي المعلومات ملائمة؛
- ان المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل الفحص؛
- انه تم تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل المؤسسة بثبات.[2]

المطلب الرابع: مراحل عملية التدقيق المحاسبي

للقيام بعملية التدقيق المحاسبي لابد من المرور أو إجراء عدة مراحل التدقيق، لتحقيق أكثر فعالية في أداء هذه الوظيفة وهذه المراحل نذكر منها ما يلي:

أولا: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق:

1- الخطوات التمهيدية:[3]

– التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛

– الإيصال بالمدقق السابق وهي من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو إستقالته، فقد يجد من المبررات ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛

– التأكد من نطاق عملية التدقيق؛

– إتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق يتم من خلالها التعرف على المسؤولين ومسيري المصالح، كما يقوم بزيارات ميدانية في مختلف أماكن المؤسسة؛

– فحص وتقييم النظام المحاسبي كطرق الإهتلاك والتقييم، كيفية القيد والترحيل، دقة السجلات وكفايتها، وكذا الإطلاع على المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي؛

– الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة والتقارير السابقة؛

– فحص التنظيم الإداري؛

---

[1] محمد حولي،"المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 27.

[2] غسان فلاح المطارنة،" تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009، ص22.

[3] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص15.

– معاينة التقارير الضريبية السابقة والتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

2- مخطط التدقيق [1]

– الأهداف الواجب تحقيقها؛

– تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء؛

– تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛

– ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء؛

– توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

3- الإشراف على مهنة التدقيق

معنى الإشراف هو متابعة المدقق للعمل وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، بإعتباره المسؤول والمعني الأول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي[2]:

– توجيه جهود المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

– الحرص على توزيع المهام إلى الأشخاص المناسبين؛

– إزالة نقاط الإختلاف بين وجهات نظر المدققين؛

– ترتيب المهام حسب الأولويات؛

– فحص العمل المنتهي، وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الإستغلال الأمثل للطاقات؛

– الحرص على توظيف العدد الملائم من المساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛

– الحرص على إحترام عاملي الوقت والتكلفة؛

– طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدين بغرض الإستفادة من كل مؤهلاتهم.

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص128.

[2] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2011، ص32.

4 – أوراق العمل:

أوراق العمل هي السجلات او الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال العملية التدقيق، والهدف الاساسي منها هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الادلة والاثباتات التي تدعم رأيه.

تسمح أوراق العمل للمدقق بتنظيم نشاطاته، وكذا توفير مختلف الأدلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن التمييز بين أوراق التدقيق وفق نقطتين هما[1]:

أ- الملف الدائم:

يشمل الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للإستعمال في الدورات اللاحقة، كما أن محتويات هذا الملف تختلف من مؤسسة لأخرى ومن مكتب تدقيق للآخر، وعموما يمكن أن يشمل هذا الملف على ما يلي:

- عموميات تشمل عقود التأسيس وعدد الأسهم، وكذا مختلف العمليات والأنشطة؛
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للسنوات السابقة؛
- الحسابات السنوية والتقارير المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم، حسابات النواتج، والأعباء، وبرامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والإستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة؛
- التحاليل الدائمة للحسابات كالمصاريف والأسهم والقروض والزبائن والمخزونات؛
- الوثائق المتعلقة بالجانب الجبائي والإجتماعي؛
- الوثائق القانونية، مثل محاضر اجتماع الإدارة وكذلك العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الإختراع.

ب- ملف الجاري:

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية:[2]

- برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بدورة موضوع التدقيق؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك؛

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص162.

[2] نفس المرجع، ص163/162.

-كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردين.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

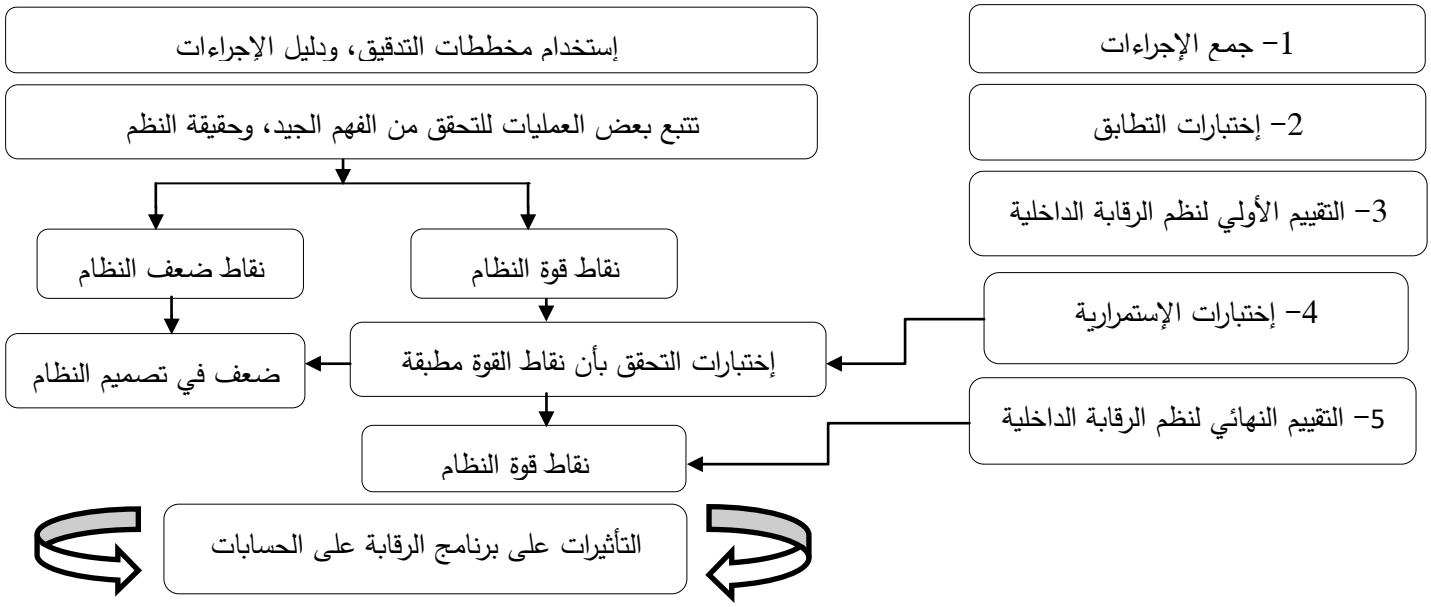
تعددت وإختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية بإختلاف الجهات الصادرة عنها ولو كانت تصب في نفس المضمون ومن اهمها: [1]

التعريف الأول: "الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات تضعها المؤسسة وتعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين والقواعد، وتطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة، والسير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة ومنها المتعلقة بالحفاظ على الأصول، وفعالية المعلومات المالية."

التعريف الثاني: " فحسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين سنة 1977 م " الرقابة الداخلية هي مجموع إجراءات الضمان التي تساعد على التحكم في المؤسسة، لتحقيق أهدافها وضمان حماية أصولها ونوعية المعلومة من جهة، وتطبيق تعليمات الإدارة من جهة أخرى، ويظهر ذلك من خلال التنظيم، الطرق والإجراءات المتعلقة بكل النشاطات في المؤسسة للحفاظ على دوام هذه الأخيرة."

يتبع المدقق في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية يمكن التعبير عنها حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (6): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد لمين عيادي،" مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008، ص162.

[1] محمد لمين عيادي،" مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008، ص129.

وسوف نتطرق لهذه المراحل في الشرح التالي:[1]

1 – جمع الإجراءات:

هذه المرحلة تتم فيها جمع كل ما يساعد المدقق على تقييم الأنظمة، الإجراءات، والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها، وحفظها، وكذلك الترخيص والمصادقة، تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة.

إن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة والضعف وإعداد وثيقة تحليلية تسمح بالإنتقال إلى فحص عمل النظام، وتعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات هي:

- ✓ **التعرف على الوثائق الموجودة:** تهدف إلى إحصاء كل الوثائق الداخلية والخارجية والتي تساعد المدقق على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة؛
- ✓ **إستجواب التقارب:** هي تقنية غير رسمية، يقوم فيها المدقق بإستجواب أو عدة إستجوابات تهدف لوصف الأنظمة الموجودة، ويواجه المدقق صعوبات عند تحليل هذه الإستجوابات مرتبطة بحجم المؤسسة وتعقيد نشاطاتها وكثافة معلوماتها؛
- ✓ **تحليل الدورات بإستخدام المخططات:** المخطط هو عرض بياني لعمليات متتابعة والتي تبين الوثائق المستخدمة، مراكز العمل، القرارات والمسؤوليات، يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة؛
- ✓ **قوائم الإستقصاء ودليل الإجراءات :** تتضمن قوائم الإستقصاء أعدد من الأسئلة المحددة والتي تسمح للمدقق بإكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية وتظهر في شكلين:
  - **قوائم إستقصاء مغلقة:** تتناول أسئلة تكون الإجابة عليها بنعم أو لا؛
  - **قوائم إستقصاء مفتوحة:** تكون الإجابة على الأسئلة فيها مفصلة.

2– إختبارات الفهم:

يقوم المدقق بإختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وإختبار بعض العمليات المذكورة في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

[1] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص142/144.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

إنطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المدقق بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق إستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن إستخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم إستقصاء الرقابة الداخلية المغلقة وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، والإجابات الإيجابية تعتبر نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الإنتهاء من مرحلة التقييم الأولي، يقوم المدقق بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.

4- إختبارات الإستمرارية:

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

إعتمادا على إختبارات الإستمرارية السابقة يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند إكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام، وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

ثالثا: أدلة الإثبات والملف الجاري:

أدلة الإثبات: رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا انها تشترك جميعا في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على اسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات والتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى لأخر.

قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق اشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق إستخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

أ – المستندات؛

ب- الفحص المادي؛

ج – المصادقات؛

د- الفحص التحليلي؛

و- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛

ل- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية؛

ق- الإستفسار من العميل.

أ- المستندات:

تعتبر من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله، وهي على ثلاث أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفواتير الشراء؛
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفواتير البيع وإيصالات القبض؛
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على إختلاف أنواعها؛

تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة، حيث تزداد إمكانية الغش والخطأ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية.

ب- الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة بصورة مادية، وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدلة بفحص كل المخزون والنقدية، كما يمكن إستخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة.

رغم أهمية هذا النوع من الأدلة إلا أنه غير كاف لوحده في بعض الحالات، كون وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني بالضرورة ملكيتها له، كما أن قيام المدقق بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا، وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى.

ج- المصادقات: تتمثل في إستعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المؤسسة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات سبق أن طلبها منهم والتي قد تكون في صورة إجابات تصريحيه أو كتابية، وتعد المصادقات من أقوى الأدلة وعموما يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- ✓ **المصادقات الإيجابية:** في هذا النوع يتلقى العملاء أو الموردين خطابات من المؤسسة تذكرهم فيها بأرصدة حساباتهم وتطلب منهم الرد على عنوان المدقق بالمصادقة على صحة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم صحة تلك الأرصدة نطلب منهم ذكر الأسباب في ردهم.
- ✓ **المصادقات السلبية:** فيها يخطر العملاء أو الموردين بأرصدة حساباتهم، ويطلب منهم الرد كتابة على عنوان المدقق في حالة اعتراضهم فقط على صحة أرصدتهم مع ذكر الأسباب التي تدعوهم إلى عدم الموافقة على صحة تلك الأرصدة.
- ✓ **المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات يطلب من العملاء أو الموردين أن يرسلوا الرد إلى عنوان مدقق الحسابات بأرصدة حساباتهم لدى المؤسسة.[1]

[1]- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان والأردن، 2007، ص 180.

د- الفحص التحليلية: يقصد به إستخدام المقارنات والعلاقات (كالنسب مثلا) لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة.

و- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يعد معيار للحكم على مدى إنتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب.

ل- صحة الأرصدة من الناحية الحسابية: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات كبيرة الحجم يصاحبه تشعب في العمليات المحاسبية ما قد ينتج عنه أخطاء حسابية، لذلك نجد أن الإعتماد على الآلات الحسابية يسمح بتفادي تلك الأخطاء مع سرعة الإنجاز، وبالتالي فإن وقوف المدقق على إستعمال الحاسبات الآلية يعتبر دليلا على إنتظام السجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية وهو ما يسمح له بإستخدامها كدليل إثبات.

ق- الإستفسارات من العميل: يعني الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن تعتبر الإستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتغير وفقا لأهواء العميل.

2- الملف الجاري:

يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق، ويمكن أن يشتمل هذا الملف على الوثائق التالية:

- ✓ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛
- ✓ الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- ✓ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
- ✓ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك؛
- ✓ كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردين.[1]

[1] رزق أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص162/ 163.

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية

يعتمد مساهمة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية على عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته، والتي تساهم في دعم وتفعيل الرقابة الجبائية، وعليه نرى أن العناصر الجزئية التي يعتمد عليها العون المدقق في دعم الرقابة الجبائية تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول: قدرة التحكم في أدوات التدقيق على دعم الرقابة الجبائية

1- قدرة دليل المدقق على دعم الرقابة الجبائية:

بما أن دليل المدقق في المحاسبة يعتبر كأداة أساسية بهذه المهمة المميزة والتي تعتبر بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه العون المدقق كسند مهم لكونه يحتوي على المراحل والإجراءات التفصيلية في مجال التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، و نرى من خلال دراستنا لهذه الأداة أن عدم التحكم فيها بشكل سليم وخاصة منها الإجراءات القانونية الممثلة في كل مراحل عملية التدقيق قد تؤدي إلى بطلان أو قابلية البطلان لهذه العملية مما تفقد استرجاع حقوق الخزينة العمومية وعدم التمكن من تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الذي اكتشف أنه قام بتجاوزات ومناورات تدليسية، وعليه نستطيع القول أن التحكم في دليل المدقق في المحاسبة يساعد على دعم الرقابة الجبائية.[1]

2- تحيين القوانين الجبائية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

إن المشرع الجزائري سخر للإدارة الجبائية عدة قوانين تساعدها على أداء مهمتها المنوطة بها على أكمل وجه رغم التعديلات المستمرة في هذه القوانين الجبائية، لكن معرفة العون المدقق بالقوانين الجبائية دون القيام بالتحيين المستمر لتلك النصوص تبعا 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 و القيام بتحيينها بشكل مستمر لكل ما يحتاج إليه العون المدقق 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، و عليه نستطيع القول أن التحكم في القوانين الجبائية وتحيينها بشكل مستمر يساعد على دعم الرقابة الجبائية.[2]

3 - المبادئ المحاسبية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

بناءا على ما سبق ذكره في المجال المحاسبي نجد أن العون المدقق في محاسبة المكلفين بالضريبة يجب أن يكون على دراية تامة بالمعرفة الأساسية للمحاسبة والمتعلقة بالمفاهيم والمبادئ والفروض بشكل

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص 56.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص59.

بديهي، وعليه نرى من خلال دراستنا أن من بين أدوات التدقيق التي يجب على العون المدقق التحكم فيها هي أن تكون لديه القدرة الكافية للتحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في فهم المبادئ المحاسبية مع عدم الإخلال بها، وهذا بهدف كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المكلف بالضريبة، وعليه نستطيع القول أن التحكم في أساسيات المعرفة المحاسبية والمجسدة في المبادئ ومن الفروض المحاسبية تساعد على دعم الرقابة الجبائية.

وبعد التطرق لمفردات أدوات التدقيق ومدى علاقتها بعملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية، ومن العرض السابق لأهمية أدوات التدقيق في دعم الرقابة الجبائية، نرى أن التحكم في هذه الأدوات فضلا عن الإمتثال للضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة قد تعرقل مهمة العون المدقق وتخلق له مصدر قلق كبير، يتضح في نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في هذه الأدوات الثلاث قد ينجم على ذلك خلل في الإجراءات العملية مما قد يفقد شرعية العمل الذي يقوم به ويصبح عمله قابل للبطلان وهذا ما يترصد إليه المكلف بالضريبة، وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية:" يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الإلتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ المحاسبية في دعم الرقابة الجبائية."[1]

المطلب الثاني: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية

1- قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائي:

على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي لألزمها القانون التجاري الجزائري والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، لكون هاذين الدفترين يمثلان كل ما تقوم به المؤسسة من أحداث ذات طابع مالي خلال الدورة من بدايتها إلى نهايتها، وعلى العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جيد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري " يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد."

نرى من خلال دراستنا لهذه الدفاتر المحاسبية القانونية أنها تمثل المرحلة الأولى في العمل الميداني الذي يقوم به العون المدقق، والتي على أساسها قد يكون لديه حكم أولي على محاسبة المكلف، وعليه نستطيع القول إن حسن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.[2]

2- فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:

تعتبر الوثائق المحاسبية الختامية مخرجات أي نظام محاسبي لكونها تمثل خلاصة العمل المنجز خلال الدورة والمعبرة عن وضعية المركز المالي وحجم النشاط الفعلي الممارس من طرف

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 68.

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير الإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ص60.

المؤسسة طوال السنة، وعلى العون المدقق أن يكون حريص على فحص تلك الوثائق الختامية الموجودة نسخ منها في الملف الجبائي للمكلف، وهذه المقارنة تتم بين الميزانيات المحاسبية وجداول حسابات النتائج للسنوات المدقق فيها لتساعد العون المدقق على التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يقع فيها المكلف بقصد أو دون قصد كتطور مستويات عناصر الأصول من الاستثمارات، المخزون، مستوى النقدية وغيرها من الحسابات الأخرى.

وعليه نرى مما سبق عرضه أن هذه الوثائق المحاسبية الختامية تعتبر وسيلة فعالة لكشف الإغفالات والتجاوزات التي قد يرتكبها المكلف وهذا عن طريق مقارنة الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج للسنوات المدقق فيها بعد نقلها على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية، وعليه نستطيع القول إن حسن فحص الوثائق المحاسبية الختامية يساعد على دعم الرقابة الجبائية.[1]

3- فحص الوثائق الإثباتية ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية

من بديهيات المحاسبة أنه لا يمكن للمحاسب تسجيل أي قيد في اليومية إلا بتوفر سند قانوني يدعم صحة تلك العملية المسجلة، كما لا يمكن قبول تلك الوثائق الإثباتية إلا بعد فحصها شكلا من حيث الأسس القانونية التي تتحلى بها الوثيقة من طبيعتها القانونية ومدى الإعتراف بها، تاريخ التحرير، ختم وتوقيع الجهة المحررة للوثيقة وغيرها من المعايير المتعارف عليها في الإشهاد بشرعية أي وثيقة إثبات لملكية ما أو صرف نفقة ما أو حتى الاستفادة من شيء ما.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذه الوثائق الإثباتية التي تعتبر سند قانوني للتعبير عن مدى صدق تلك التسجيلات المحاسبية المدونة في الدفاتر القانونية السابقة، وعليه نستطيع القول إن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.

ولكن يشهد العون المدقق على صحة وصدق شكل تلك الدفاتر والوثائق المحاسبية عن طريق الإجراء الأولي في العمل الميداني وهو فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يجب التأكد من:

- محاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد المحاسبية والإجراءات المنصوص عليها قانونا؛
- محاسبة مقنعة أي أن الدفاتر والوثائق المحاسبية المذكورة آنفا يجب أن تتوفر بها الشروط المطلوبة لقبولها عند إجراء أي عملية رقابية، ويمكن صياغة الفرضية التالية: "الإلتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة الجبائية[2]."

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص65.

[2] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000، ص 81.

المطلب الثالث: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية

الفرع الأول: قدرة رقم الأعمال التجاري على الرقابة الجبائية

يتميز النشاط التجاري عن غيره بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات المحققة خلال الدورة دون التعقيدات الموجودة في الأنشطة الأخرى، وعليه العون المدقق يوجد سهولة تامة في كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة وهذا بجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المتعاملة مع المكلف، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة فعلا، وعليه نستطيع القول أن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال التجاري قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.[1]

الفرع الثاني: قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية

يعتبر النشاط الصناعي من أهم الأنشطة التي تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية وهذا نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الدورة الاقتصادية، كما أن هذا النشاط الحيوي يختلف عن غيره من الأنشطة بسبب تعقد مهامه و التي تختلف من قطاع لآخر، و عليه يوجب على العون المدقق الحرص الشديد في كيفية التأكد من رقم الأعمال المحقق في هذا المجال الذي يتميز بالتقنيات العديدة في مجال الصناعة، إلا أن المشرع الجزائري الجبائي كان بالمرصاد للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في كشف الأخطاء و التجاوزات التي تخفي الوجه الحقيقي لحجم النشاط الممارس من المكلف، كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف جبائي حسب الحالة التي يراها أنسب كطلب توضيحات من المنافذ التي يلجأ إليها في حالة مواجهة مصاعب على مستوى تقنيات الإنتاج

المعقدة، وهذا ما يمتلكه من حقوق منحها له المشرع الجبائي لإتمام المهمة المسندة إليه.

وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم مبيعاته المحققة بسبب تعقد عمليات الإنتاج بمختلف مراحلها، وعليه نستطيع القول إن التحكم السليم في عملية فحص حساب رقم الأعمال الصناعي قد يساعد على دعم الرقابة الجبائية.[2]

[1] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مطبعة مزوار الوادي، الجزائر، 2010، ص74.

[2] نفس المرجع، ص 82.

الفرع الثالث: قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية

يمثل النشاط الخدمي في معظم دول العالم عنصر حيوي في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وهذا بما يمتلكه هذا النشاط من قدرات هائلة في مجالات عديدة كنقل المسافرين أو نقل البضائع بكل الوسائل، لكن على العون المدقق التوصل إلى أساليب أخرى تمكنه من كشف التجاوزات والأخطاء التي قد يستعملها هذا الصنف من المكلفين لإخفاء الإيرادات المحققة بشكل فعلي والتي تعتبر تهرب ضريبي، أما الإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل للتصدي لتلك العراقيل التي يمكن أن يواجهها العون المدقق في أداء مهمته، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في إعادة تقدير رقم الأعمال الناتج عن النشاط الخدمي فنجدها عديدة و تختلف من قطاع خدمي لآخر:

- تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن؛
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة وهذا باستخدام الحساب المالي؛
- إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف التكاليف المنفقة في النشاط العادي للمؤسسة.

كما للعون المدقق بحوزته الكثير من المؤشرات التي يمكن أن تكون عناصر مفيدة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق لكونه يتعامل مع كل ملف حسب الحالة التي يراها أنسب وقد يلجأ إلى طلب توضيحات من الهيئات المختصة في المجال الذي يدقق فيه، وعليه نرى من خلال دراستنا لهذا الصنف من حساب رقم الأعمال، أن عدم التحكم من طرف العون المدقق في كيفية كشف التجاوزات والأخطاء التي يمكن أن يستعملها المكلف لإخفاء حجم إيراداته المحققة بسبب غياب الفواتير والمخزون.

كما يمكننا القول إن للعون المدقق كامل السلطة في اختيار العنصر الملائم الذي يساعده في إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة، بشرط أن يكون ذو دلالة على واقع وحقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف، إضافة إلى أن إعادة التقدير يجب أن تقتضي بالمقابل رفض محاسبة المكلف شكلا أو مضمونا.

ومن المناقشة لأهمية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون وخاصة منها الحساب المحوري الممثل في رقم الأعمال بمختلف أصنافه ومدى مساهمته في دعم الرقابة الجبائية، يتضح من وجهة نظرنا أن العون المدقق إذا كان غير قادر على التحكم في آليات إعادة تقدير رقم الأعمال الذي يعتبر القاعدة الأساسية المنشئة للضريبة قد ينجم على ذللك خلل في عملية التدقيق ويصبح عمله قابل للبطلان، وعليه نرى أنه يمكن صياغة الفرضية التالية": الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون من خلال التركيز على الحساب المحوري رقم الأعمال يساهم في دعم الرقابة الجبائية."[1]

[1] صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص88.

خلاصة الفصل الثاني:

ان التدقيق المحاسبي له دور فعال في تنمية خزينة الدولة، فهو يعتبر الوسيلة التي تستخدم لتطهير الملفات الجبائية الخاضعة للنظام الجبائي، من أجل الكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات لذلك فعلى العون المدقق اتباع منهجية تدقيق منتظمة باستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموما، ويمكن القول إن التدقيق هو المفتاح للحكم على مدى صحة المعلومات أو الملفات التي يقدمها الشخص المكلف بالضريبة وهذا مما يدل أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية الوادي

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق إلى المفاهيم المتعلقة بالرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي ودوره في الرقابة الجبائية في الحد من الغش والتهرب والضريبي، سنحاول الآن تأكيد ما تم دراسته ميدانيا من خلال تطبيقها في دراسة حالة ميدانية والتي كانت بمركز الضرائب لولاية الوادي، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: لمحة حول مديرية ومركز الضرائب لولاية الوادي.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية لولاية الوادي.

المبحث الأول: لمحه حول مديرية ومركز الضرائب لولاية الوادي

تعتبر المديرية الولائية للضرائب بولاية الوادي من بين المؤسسات العمومية الخدماتية التي تسعى إلى زيادة الإيرادات العامة، حيث يندرج تحتها فرع خاص ألا وهو مركز الضرائب، ففي هذا المبحث سنتعرف أولاً على المديرية الولائية للضرائب من حيث النشأة والتعريف...إلخ، ومن ثم سنتطرق إلى مفهوم مركز الضرائب من حيث الهيكل والتعريف.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مديرية الضرائب لولاية الوادي

أولاً: نشأة مديرية الضرائب ولاية الوادي

تدخل المديرية الولائية للضرائب بالوادي تحت وصاية المديرية الجهوية للضرائب بورقلة والتي كانت في السابق بإسم مفتشية التنسيق المالي، والتي كانت تضم بدورها أملاك الدولة – الخزينة – الضرائب، وأنشأت المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1412 هـ الموافق لـ 23 فبراير سنة 1991م، والمتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وإختصاصاتها.

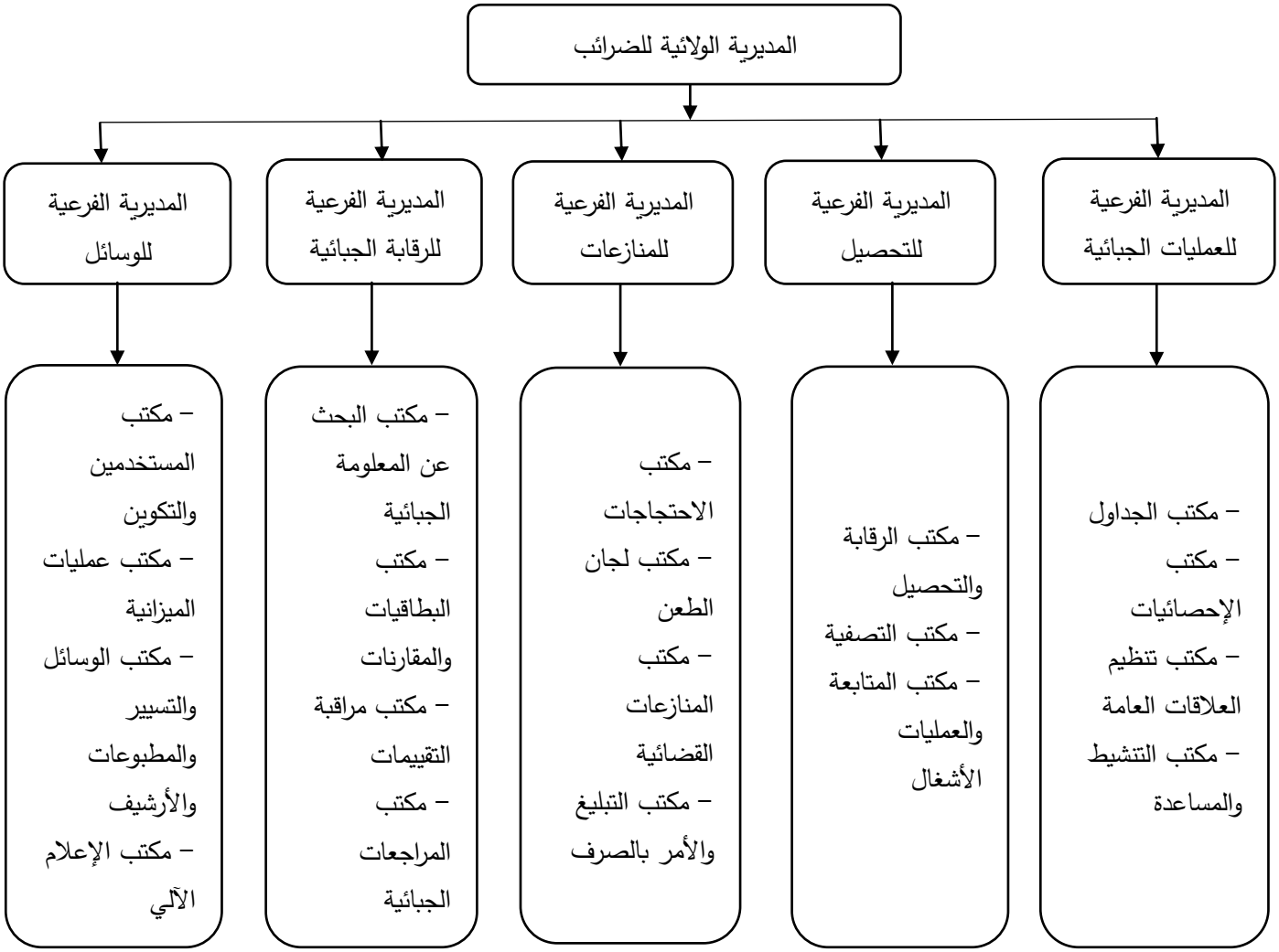
وتقع في حي المجاهدين بالوادي بالنزل المالي، وعدد العمال بالمديرية 284 عامل موزعين على المديرية الولائية ومختلف المفتشيات التابعة لها على مستوى دوائر الولاية، وتشكل المديرية نسبة تتعدى 50% من موظفي النزل المالي، وتضم مكاتب قاعدية بالمديرية بالإضافة إلى مصالح خارجية والمتمثلة في سبع (07) قباضات، إضافة إلى إحدى عشرة (11) مفتشية ضرائب موزعة عبر التراب الولائي بالإضافة إلى مفتشية التسجيل والطابع، وتسير المديرية الولائية للضرائب بالوادي هيئة إدارية منسقة تدير جميع الأعمال الضريبية على المستوى الولائي، كما تعتبر المديرية من أهم الموارد المالية للجماعات المحلية البلدية – الولاية – الدولة، وهي تعرف بأنها مؤسسة إدارية تقوم بسن التوجيهات والقدرات الجبائية بشكل قانوني لضبط العمليات الضريبية. [1]

المطلب الثاني: هيكل ومهام مديرية الضرائب

تحتوي مديرية الضرائب لولاية الوادي على مجموعة من مديريات فرعية متمثلة في الشكل التالي:

[1] مقابلة مع موضف لمصلحة المستخدمين والتكوين، مديرية الضرائب، موضوع المقابلة:" معلومات حول مديرية الضرائب"،الوادي، يوم 15 جويلية 2020، على الساعة 30: 9.

الشكل رقم (07): هيكل المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي



المصدر: معلومات مقدمة من مديرية الضرائب، والشكل من تصميم الطلبة.

المطلب الثاني: مهام مديرية الضرائب

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية وهي كالآتي :[1]

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون هذه المديرية من أربع مكاتب:

1-1- مكتب الجداول: ومن مهامه ما يلي:

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

1-2- مكتب الإحصائيات: ومن مهامه ما يلي:

- إستلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009.

- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

1-3- مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ومن مهامه ما يلي:

- إستلام ودراسة طلبات الإعتماد في النظام الشرائي بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات؛
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازات؛
- نشر المعلومات الجبائية وإستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

1-4- مكتب التنشيط والمساعدة: ومن مهامه ما يلي:

- التكفل بالإتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وإنسجامها؛
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2- المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة (03) مكاتب هي:

2-1- مكتب الرقابة والتحصيل: ومن مهامه ما يلي:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصل البلدية، وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونًا قباضة الضرائب لتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو إمتصاص هذه النقائص؛
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة غير المتأخرين وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية وإتخاذ الإجراءات القصرية ضدهم وكذا إتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة؛
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكفلت بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية؛
- إتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات المبلغة للغير بهذا الغرض.

2-2- مكتب التصفية: ومن مهامه ما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية؛
- إستلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب والمصادقة عليها؛
- إعداد حسابات تسيير الخزينة أو السندات الملحقة؛

– التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل التسجيل ومراقبة كل ذلك.

2-3- مكتب المتابعة والعمليات والأشغال: ومن مهامه ما يلي:

– 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 المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها؛

– إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- المديرية الفرعية للمنازعات: وتضم أربعة (04) مكاتب وهي:

3-1- مكتب الإحتجاجات: ومن مهامه ما يلي:

– إستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة؛

– إستلام ودراسة الطلبات المتعلقة بإسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

3-2- مكتب لجان الطعن: ومن مهامه ما يلي:

– دراسة الإحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛

– تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضوا الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3-3- مكتب المنازعات القضائية: ومن مهامه ما يلي:

– إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛

– الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الإحتجاج على فرض الضريبة.

3-4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ومن مهامه ما يلي:

– تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

4- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب وهي:

4-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

– تشكيل فهرس للمصادر المفصلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها؛

– تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحث الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

4-2- مكتب البطاقيات والمقارنات: ومن مهامه ما يلي:

– تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛

– التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة؛

– مراقبة إستغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصيل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

4-3- مكتب المراجعات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

– متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة؛

– تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف البرامج المراقبة؛

– إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4-4- مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

– إستلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانًا؛

– المشاركة في أشكال التحيين للمعايير المرجعية (التطابق)؛

– متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5- المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب وهي:

5-1- مكتب المستخدمين والتكوين: ومن مهامه ما يلي:

– السهر على إحترام التشريع والتنظيم السارين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛

– إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالإتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

5-2- مكتب عمليات الميزانية: ومن مهامه ما يلي:

– القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية؛

– تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الإختصاص المخول له؛

– تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن إستعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود إختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛

– الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

5-3- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ومن مهامه ما يلي:

- 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.

5-4- مكتب الإعلام الآلي: ومن مهامه ما يلي:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي من المصالح على الصعيد المحلي والجهوي؛

- المحافظة على حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المطلب الثالث: تعريف مركز ضرائب CDI لولاية الوادي

يعتبر مركز الضرائب لولاية الوادي من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيها يتعلق بمركز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها، حيث يتجاوز رقم الأعمال السنوي 30 مليون دينار والمكلفين الذين يختارون الخضوع للنظام الحقيقي بعد تقديم طلب التصريح السنوي.

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات

والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال إختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي التي رقم أعمالها يفوق 30.000.000 دج؛

- المؤسسات التي غير خاضعة لمجال إختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج؛

- المؤسسات الفردية التي خاضعة للنظام الجزافي الوحيد والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي. [1]

[1] مقابلة مع موضف التدقيق الجبائي، مركز الضرائب، موضوع المقابلة:" معلومات حول مركز الضرائب "، الوادي، يوم 12 جويلية 2020، على الساعة 30: 9.

المطلب الرابع: مهام وهيكل مركز الضرائب

أولاً: مهام مركز الضرائب

يشمل مركز الضرائب ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين ومن أهم مهامه مايلي:[1]

1- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للإحتجاجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للمراقبة عليه بصفته وكيلاً مفوضاً للمدير الولائي للضرائب؛

- إقتراح تسجيل المكلفين بالضرائب للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة الحسابات؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.

تضم هذه المصلحة الرئيسية خمس مصالح وهم:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والاشغال العمومية؛
- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتكفل بما يلي:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛

- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحاصل تقسيمي دوري.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع مصالح وهم:

أ- مصلحة المقارنات والبطاقيات: وتكلف لاسيما بما يأتي:

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها وتحصيلها؛

- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها وإستردادها من أجل إستغلالها؛

[1] مقابلة مع موضف التدقيق الجبائي، مركز الضرائب، موضوع المقابلة:" معلومات حول مركز الضرائب "، الوادي، يوم 12 جويلية 2020، على الساعة 00: 10.

– التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

ب– مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق وتكلف لاسيما بما يأتي:

– إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع؛

– اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستند عين المكان انطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

ج– مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق وتكلف لاسيما بما يأتي:

– إنجاز برامج مراقبة على أساس مستندات وفي عين المكان؛

– إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برنامج المراقبة مع تقييم مردودها.

3– المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بما يلي:

– دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات إسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

– متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتضم هذه المصلحة الرئيسة ثلاث مصالح:

أ– مصلحة الاحتجاجات وتكلف لاسيما بما يأتي:

– دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض ضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها أو إسترجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة إثر تصريحات مكتتبة أو مدفوعات تلقائية أو مقتطعة المصدر؛

– دراسة طلبات تتعلق بإرجاع الإقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛

– دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة؛

– معالجة منازعات التحصيل.

ب– مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية وتكلف لاسيما بما يأتي:

– دراسة الطعون التابعة لإختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولإختصاص لجان الطعن الإعفائي؛

– المتابعة بالإتصال مع المصاحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

ج– مصلحة التبليغ والأمر بالدفع وتكلف لاسيما بما يأتي:

– 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- المصلحة الرئيسية لتحصيل (القباضة): وتكلف بما يلي:

– التكفل بالتسديدات التي يقوم 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 والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

– مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

وتضم القباضة ثلاث مصالح أخرى وهي كالتالي:

– مصلحة الصندوق؛

– مصلحة المحاسبة؛

– مصلحة المتابعات.

مصلحة الإستقبال والإعلام:

تحت سلطة رئيس مركز وتكلف بما يلي:

– تنظيم إستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

– نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة المكلفين بالضريبة التابعين لإختصاص مركز الضريبة.

6- **مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:** وتكلف بما يلي:

– إستغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛

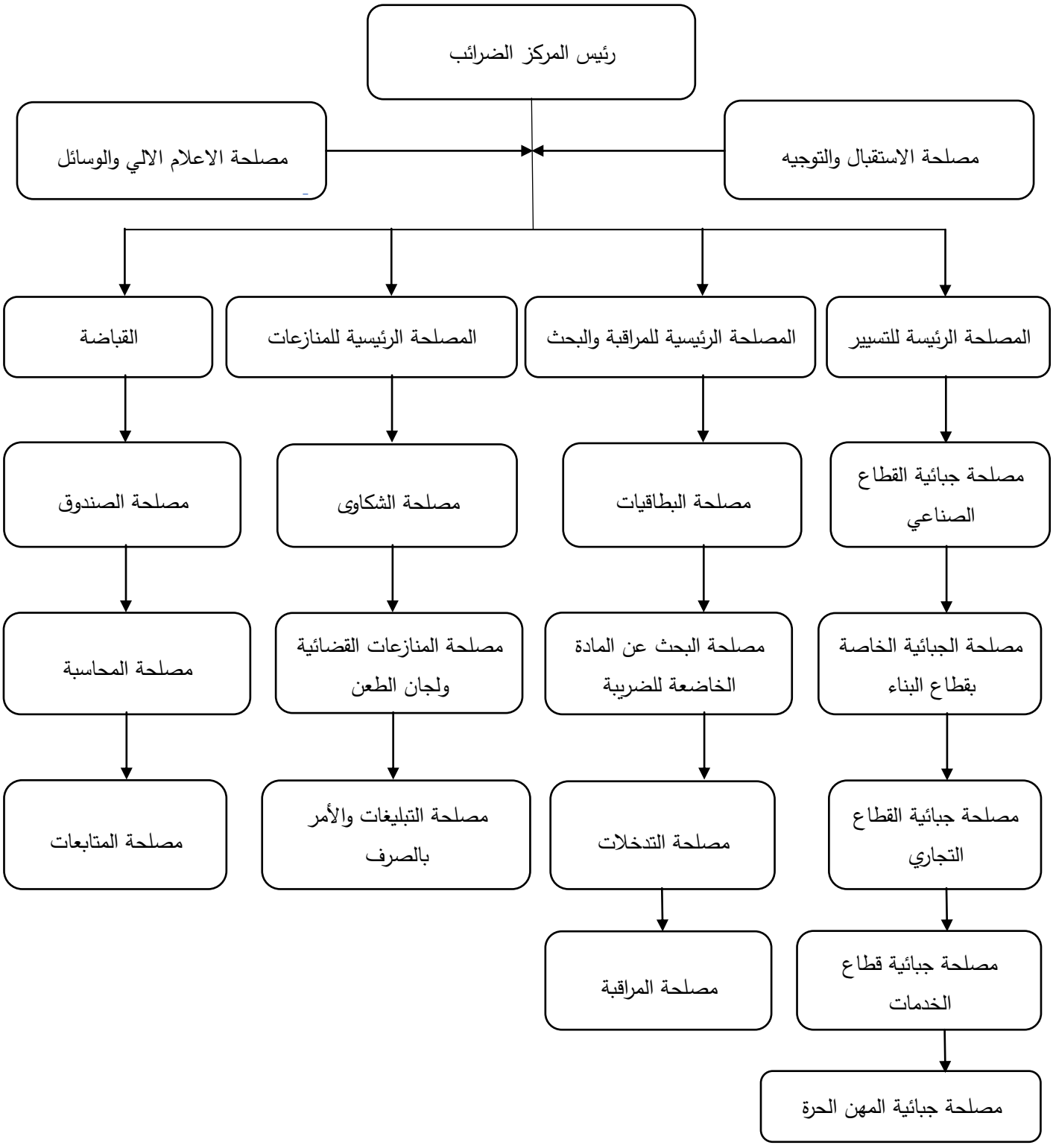
– إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

– الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

ثانيا: هيكل مركز الضرائب

بعدما تطرقنا إلى مهام مصالح مركز الضرائب سنحاول تجسيدها على شكل هيكل للتوضيح أكثر وهو كالتالي:

الشكل رقم (08): هيكل مركز الضرائب CDI لولاية الوادي



المصدر: معلومات من مركز الضرائب، الشكل من إعداد الطلبة.

المبحث الثاني: دراسة حالة مؤسسة ذات قطاع أشغال عمومية

في هذا المبحث قمنا بالتطرق إلى دراسة حالة مؤسسة ذات قطاع أشغال عمومية، حيث أنه كان من الصعب الحصول على بعض المعلومات المتعلقة بهذه المؤسسة نظرا لسرية المعلومات.

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

أولاً: لمحة عن المؤسسة محل الرقابة الجبائية

مؤسسة ذات شخص طبيعي تمارس أشغال عمومية، بدأت نشاطها 2014 خضعت لرقابة التحقيق المحاسبي برنامج 2019، سنوات المراقبة هي:2015،2016،2017،2018، الضرائب والرسوم المعالجة: الرسم على القيمة، الضريبة على الدخل الإجمالي.

ثانياً: المرحلة التمهيدية

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة (س) قام العون المدقق بالإجراءات التالية:

– إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 2019/35 المؤرخ بتاريخ 2019/05/16 إلى المكلف (س) مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتم تسليمه للمكلف بالضريبة صاحب النشاط أو المسير المؤسسة حسب طبيعة المؤسسة، مع إعلامه بالآجال القانونية (10) أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة مع إمكانية الاستعانة بالوكيل أو المستشار مع ذكر الضرائب الذي يمسها التدقيق، وفي حالة استبدال المدقق يجب إعلام المكلف بالضريبة، ولا يمكن البدء في فحص الوثائق إلا بعد مرور أجل التحضير؛**(أنظر الملحق رقم 03)**

– إعداد محضر المعاينة وإثبات، يتضمن المعاينة المادية للموجودات والمتمثلة في المعاينة المادية لكل من الموارد البشرية (عدد العمال)، العتاد، الدفاتر المحاسبية الإجبارية، الوثائق الإثبات واليومية المساعدة بالإضافة للمخزون المؤسسة؛

– إعداد بطاقة طلب معلومات من الهيئات المصرفية (البنوك، الحساب الجاري البريدي) والمتعاملين مع المكلف (الزبائن، الموردون)؛

– سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل التسليم بعد تحرير طلب سحب وهذا بغرض دراسة مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه أحسن ما يرام؛

– فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها؛

– فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تلخيصيه للتصريحات المقدمة من طرف المكلف الخاصة منها متابعة رقم الاعمال الخاضع ورقم الاعمال المعفى مع رسوم متعلقة بها كالرسوم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.

وبعد ما قمنا بإجراءات التحضيرية لعملية الرقابة الجبائية تحصلنا على جدولين هما: جدول حالة مقارنة الميزانيات، جدول كشف المحاسبة بالمكلف محل التدقيق المحاسبي، والذي من خلاله نستطيع معرفة حسابات الميزانية وحسابات التسيير ونتائج السنوات المالية والتدقيق من أجل مقارنتها لإكتشاف مخالفات وتجاوزات ونقائص التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

جدول رقم (1): حالة مقارنة الميزانيات

السنوات البيانات	2015/12/31	2016/12/31	2017/12/31	2018/12/31
– أدوات ولوازم	28. 052. 577	27. 651. 232		
– معدات النقل			20. 408. 604	22. 937. 869
– المخزون		18 .698 .932	5 .894. 037	18.698.932
– الذمم المدينة من	145. 108		108 796	
المساهمين والشركات				
ذات الصلة	245	98. 654. 056	295	98. 069. 363
– عملاء	5. 390. 663	22. 786. 64	31. 854 .926	39. 145. 759
– متاحات	4. 078. 181	7. 124. 642	5. 859. 177	6. 906. 102
– حسابات القبض	9 .462. 784	14. 372. 254	12. 645. 351	14. 075. 455
– الضرائب وما شابه	10. 436. 575	7. 936. 197	7. 936 .197	9. 936. 792
– قروض وموجودات				
مالية أخرى				
إجمالي الاصول	202.529.034	197. 223.983	193.394.587	196.589.938
– رأس المال	18.000.000	18.000.000	18.000.000	18.000.000
– الإحتياطات	12. 849. 899	17.767.699	22.427.089	26.027.089
– الضرائب المستحقة	5.684.704	278.343	971.695	
– موردو الحسابات	95.512.835	91.164.717	83.648.622	87.019.125
– ديون أخرى	62.163.825	62.953.833	62.815.662	63.510.871
– النتيجة	8.317.771	7.059.420	5.531.520	2.032.852
إجمالي الخصوم	202.529.034	197.223.982	193.394.588	196.589.937

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد (س)، مركز الضرائب ولاية الوادي سنة 2019.

جدول (02): كشف المحاسبية

			من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	من 2016/10/01 إلى 2016/12/31	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	من 2018/01/01 إلى 2018/12/30
هامش الربح الإجمالي	دائن	مبيعات البضاعة				
	مدين	البضاعة المستهلكة				
		الربح الخام (دائن– مدين) (1)				
		النسبة الخام= الربح الخام ×100/ المبيعات	% 0	% 0	% 0	% 0
القيمة المضافة	دائن	إنتاج مباع	139.648.962	132.051.490	103.664.560	40.907.264
		إنتاج مخزون		18.689.932		
		إنتاج مؤسسة لنفسها				
		أداء خدمات	0	0	0	0
		تحويل تكاليف الانتاج				
		إجمالي الدائن	139.648.962	150.750.422	103.664.560	40.907.264
	مدين	مواد ولوازم مستهلكة	77.293.540	105.009.682	73.973.795	22.726.258
		الخدمات	26.800.147	8.812.865	1.844.756	1.487.989
		إجمالي المدين	104.093.687	113.822.547	75.818.551	24.214.247
		الربح الخام (دائن – مدين) (2)	35.555.275	36.927.875	27.846.009	16.693.017
		النسبة الخام = القيمة المضافة ×100/الإنتاج المباع	%25,46	%24,50	%26,86	%40,81
نتيجة الإستغلال	دائن	الربح الخام الإجمالي (1+2)	35.555.275	36.927.875	27.846.009	16.693.017
		منتوجات متنوعة	0	0	0	0
		تحويل أعباء الإستغلال				
		إجمالي الدائن	35.555.275	36.927.875	27.846.009	16.693.017
	مدين	مصاريف مستخدمين	12.459.371	16.442.457	11.825.484	6.866.052
		ضرائب متنوعة	3.573.163	5.096.860	3.279.893	1.375.409
		تكاليف متنوعة				
		الإهتلاكات	7.637.255	8.347.926	7.242.628	6.907.628
		المؤونات				
		إجمالي الدائن	23.759.759	29.887.243	22.348.005	15.149.171
النتيجة الصافية	دائن	رصيد نتيجة الإستغلال	35.555.275	36.927.875	27.846.009	16.693.017
		منتوجات أخرى	1.325.000	28.355	33.517	489.005
		إجمالي الدائن	36.880.275	36.956.230	27.879.526	17.182.022
	مدين	رصيد نتيجة الإستغلال	23.759.759	29.887.243	22.348.005	15.149.171
		أعباء أخرى	4.802.747	9.566		
		إجمالي المدين	28.562.506	29.896.809	22.348.005	15.149.171
		الربح الصافي = (الدائن – المدين)	8.317.769	7.059.421	5.531.521	2.032.851
		النسبة الصافية = الربح الصافي × 100/ رقم الأعمال	%5,96	%4,68	%5,34	%4,97

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد (س)، مركز الضرائب ولاية الوادي سنة 2019.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام المدقق بكافة الإجراءات التمهيدية من جمع المعلومات والوثائق اللازمة لممارسة نشاطها التي دامت مدة جمع المعلومات أربع أشهر من عملية الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف السيد (س) للدفاتر والوثائق المحاسبية، والتي أفرزت عدة نقائص نلخصها فيما يلي:

أولاً: التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2019/08/02 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف تعرض الأحداث كالتالي:

– بعد الإنتهاء المدة القانونية من التبليغ الإشعار بالتدقيق في محاسبة المكلف إنتقل العون المدقق إلى مقر، فوجد أن الدفاتر المحاسبية الإجبارية غير موجودة، وعدم التقديم الوثائق واليوميات المساعدة، وعليه تم إعذاره تنبيه لمدة (08) أيام ابتداء من التاريخ الحضور المدقق للتحضير الوثائق الضرورية، مما قاده إلى تحرير محضر رقم (63) بتاريخ 2019/05/19 يبين عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليه في القانون التجاري حسب المواد 09 و10 (دفتر اليومية ودفتر الجرد)؛ **(أنظر الملحق رقم 04)**

– تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إخطار موصى عليه تحت رقم (64) بتاريخ 2019/06/02 لأجل تقديم الدفاتر المحاسبية في أقرب الآجال وإلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليه المشرع؛

– بتاريخ بتاريخ2019/06/15 قدم المكلف الدفاتر القانونية المطلوبة ومؤشر عليها؛

– من خلال فحص البيانات والكشوفات توصل العون المدقق إلى مجموعة من الإغفالات والتجاوزات وهي كالتالي:

من حيث الشكل توصل العون المدقق إلى مجموعة من النقائص هي:

– غياب دفتر اليومية العامة؛

– غياب اليومية المساعدة للعمليات المختلفة للسنوات؛

– غياب اليوميات المساعدة: الصندوق إيرادات ونفقات لجميع السنوات؛

– غياب دفتر الأجور؛

– غياب وضعيات الأشغال رقم 2015/01 ورقم 2015/04؛

– غياب وضعية الأشغال رقم 2016/06؛

– غياب وضعية الأشغال رقم2017/05؛

– غياب وضعية الأشغال رقم 2018/06.

من حيث المضمون وجد المدقق مجموعه من الإغفالات والتجاوزات:

تجاوزات سنة 2015:

– عند مراقبة فاتورة رقم 2015/17 والتي كانت تخص كراء العتاد (مكسرة حجارة) لم يتوافق ذلك مع الأشغال التي يقوم بها بتاريخ 2015/06/05 بمبلغ إجمالي كان 3.136.095 دج مع العلم أن الرسم لم يسترجع وليس له الحق في ذلك مستقبلاً؛

– عند مراقبة فاتورة رقم 2015/50 والتي كانت تخص كراء عتاد (رافعة) حيث لاحظ المدقق عدم توافق هذا العتاد مع الأشغال المنجزة بتاريخ 2015/12/14 بمبلغ إجمالي 2.827.890 دج مع العلم الرسم لم يسترجع وليس له الحق في ذلك مستقبلاً؛

– من خلال مراقبة المدقق لفاتورة المازوت ومقارنتها بالعتاد الذي تمتلكه الشركة وكذا الاشغال المنجزة يتبين ان هناك افراط في الاستهلاك حيث بلغ في هذه السنة2015 مبلغ اجمالي: 4.623.530 دج أي 337.484 لتر علما ان الشركة تعتمد على خدمات نفل البضائع من طرف ممولين اخرين حسب الفواتير المرفقة للوثائق؛

– عندما قام المدقق بمراقبة فواتير استهلاك قطع الغيار ومقارنتها بالعتاد الذي تمتلكه الشركة وكذا الاشغال المنجزة يتبين ان هناك افراط في الاستهلاك حيث بلغ في هذه السنة2015 مبلغ اجمالي: 1.520.832 دج الرسم: 220.975 دج استرجع في 2015/05 سوف ترفض الفاتورة ويعاد ارجاعه؛

– عندما قام المدقق بمراقبة الفاتورة رقم 2015/1244بتاريخ 2015/06/30 والتي لاحظنا فيها انها كان مدون رقم فيها بقلم الرصاص أي تعتبر غير أصلية ذات مبلغ إجمالي 1.500.000 دج، حيث قام المدقق برفضها شكلياً طبقاً للمرسوم المؤرخ في 2005/12/10 تحت رقم 468/05 الخاص بكيفيات الفاتورة.

تجاوزات سنة 2016:

– من خلال مراقبة المدقق لفواتير استهلاك مادة المازوت ومقارنتها بالعتاد الذي تمتلكه الشركة وكذا الاشغال المنجزة يتبين ان هناك افراط في الاستهلاك حيث بلغ في هذه السنة2016 مبلغ اجمالي: 4.184.699 دج علما ان الشركة تعتمد على خدمات نفل البضائع من طرف ممولين اخرين حسب الفواتير المرفقة للوثائق؛

– بعد ما قام المدقق بفحص الملف المحاسبي للشخص لاحظ وجود فاتورة لنقل المواد الأولية (الرمل، والحصى) إذ لم يجد المدقق فاتورة شراء لهذه المواد؛

– الفاتورة رقم: 2016/105 لتجارة بالجملة لقطع الغيار بمبلغ اجمالي: 885.649 دج الرسم: 128.684 دج لم يسترجع هذه الفاتورة لا تخص الشركة وهي محررة لحساب مقاول اشغال البناء حي البد ولاية المسيلة وعليه فهي مرفوضة شكلاً ومضمونا طبقا للمرسوم المؤرخ في :2005/12/10 تحت الرقم468/5 الخاص بكيفيات الفواتير ؛

– الفاتورة رقم: 2016/60 لبيع قطع الغيار بالجملة بمبلغ اجمالي: 912.775 دج الرسم لم يسترجع وليس له الحق في ذلك مستقبلا لكون المعني مسجل ضمن البطاقية الوطنية للمدلسين الجبائيين علما ان الفاتورة غير اصلية؛

– الفاتورة رقم: 2016/80 لبيع قطع الغيار بمبلغ اجمالي: 496.489 دج الرسم لم يسترجع وليس له الحق في ذلك مستقبلا لكون المعني مسجل ضمن البطاقية الوطنية للمدلسين الجبائيين علما ان الفاتورة غير اصلية؛

– الفاتورة رقم: 2016/120 بيع قطع الغيار بمبلغ اجمالي: 964.548 دج الرسم لم يسترجع وليس له الحق في ذلك مستقبلا لكون المعني مسجل ضمن البطاقية الوطنية للمدلسين الجبائيين علما ان الفاتورة غير اصلية.

تجاوزات سنة 2017:

– غياب الوثائق المحاسبية وتم تحرير محضر غياب تحت رقم 29 بتاريخ 2019/07/11.

– تجاوزات سنة 2018:

– غياب الوثائق المحاسبية وتم تحرير محضر غياب تحت رقم 29 بتاريخ 2019/07/11.

مما سبق ذكره في دراسة المحاسبة من حيث الشكل والمضمون ونظرا لتسجيل غياب بعض الوثائق والسجلات المحاسبية الضرورية لإجراء عمليات التحقيق المحاسبي بشكل دقيق ونظرا لوجود بعض المصاريف المبالغ فيها وطبقا للمادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية والمواد 09-10-11 من القانون التجاري الخاصة بمسك الوثائق المحاسبية تقرر رفض محاسبة الشركة شكلا ومضمونا واقتراح هامش ربح صافي بنسبة 10 % لجميع السنوات مع ضرورة استرجاع الرسم على القيمة المضافة في حالة لزوم الارجاع. **(أنظر الملحق رقم 05)**

تبعا لردكم الوارد بتاريخ: 2019/08/29 في الآجال تم تصحيح الاسس المغرم عليها في الارباح بحيث تم اعتماد الربح الجبائي كأساس للتغريم لجميع سنوات التحقيق بدلا من الربح المحاسبي.

1-1 تأسيس رقم الأعمال

❖ **الرسم على النشاط المهني:**

✓ **سنة 2015**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2016**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2017**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2018**

لاشـــــــــــــــــئ

❖ **الرسم على القيمة المضافة**

✓ **سنة 2015**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2016**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2017**

لاشـــــــــــــــــئ

✓ **سنة 2018**

لاشـــــــــــــــــئ

بعد التدقيق في ملف الشخص الخاضع للضريبة لاحظ المدقق أن هذا الشخص حاول إخفاء الأرباح وهذا عن طريق تضخيم التكاليف مما أدى في هذه الحالة لعدم المساس برقم الأعمال بالشخص المكلف وTVA هذا الشخص، والمساس بعنصر الأرباح.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات وحساب الفورقات

✓ **سنة 2015**

الربح المستخرج = رقم الاعمال المصرح به × هامش الربح المقترح

= 139.648.962 دج × 10%= 13.964.896 دج

الربح المستخرج	13.964.896 دج
الربح المغرم عليه	9.824.052 دج
الفارق	4.140.844 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2016**

الربح المستخرج = رقم الاعمال المصرح به × هامش الربح المقترح

= 132.051.490 دج × 10% = 13.205.149 دج

الربح المستخرج	13.205.149 دج
الربح المغرم عليه	9.240.807 دج
الفارق	3.964.342 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2017**

الربح المستخرج = رقم الاعمال المصرح به × هامش الربح المقترح

= 103.664.560 دج × 10% = 10.366.456 دج

الربح المستخرج	10.366.456 دج
الربح المغرم عليه	7.256.519 دج
الفارق	3.109.937 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2018**

الربح المستخرج = رقم الاعمال المصرح به × هامش الربح المقترح

= 40.907.264 دج × 10%= 4.090.726 دج

الربح المستخرج	4.090.726 دج
الربح المغرم عليه	2.712.594 دج
الفارق	1.378.132 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

1-3- الضريبة الدخــل الاجمالي لرأس المال المنقول وحساب الفورقات

✓ **سنة 2015**

الربح المستخرج = الربح المستخرج × 77%=13.964.896 دج × 77%= 10.752.970 دج

الربح المصرح به = الربح المصرح به × 77% = 9.824.052 دج × 77%= 7.564.520 دج

الربح المستخرج	10.752.970 دج
الربح المغرم عليه	7.564.520 دج
الفارق	3.188.450 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2016**

الربح المستخرج = الربح المستخرج × 77%= 13.205.149 دج × 77%= 10.167.965 دج

الربح المصرح به = الربح المصرح به × 77%= 9.240.807 دج × 77%= 7.115.421 دج

الربح المستخرج	10.167.965 دج
الربح المغرم عليه	7.115.421 دج
الفارق	3.052.544 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2017**

الربح المستخرج = الربح المستخرج × 77%= 10.366.456 دج × 77%= 7.982.171 دج

الربح المصرح به = الربح المصرح به × 77%= 7.256.519 دج × 77%= 5.587.520 دج

الربح المستخرج	7.982.171 دج
الربح المغرم عليه	5.587.520 دج
الفارق	2.394.651 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

✓ **سنة 2018**

الربح المستخرج = الربح المستخرج × 77%= 4.090.726 دج × 77%= 3.149.859 دج

الربح المصرح به = الربح المصرح به × 77%= 2.712.594 دج × 77%= 2.088.697 دج

الربح المستخرج	3.149.859 دج
الربح المغرم عليه	2.088.697 دج
الفارق	1.061.162 دج

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

ثانياً: التبليغ الأولى لنتائج التحقيق المحاسبي:

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

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

ثالثاً: رد المكلف بالضريبة على النتائج

يملك المكلف حق الرد في الآجال القانوني (40) يوماً حيث يجوز له تقديم كل الإقتراحات وادخال التعديلات على نتائج التحقيق الذي خضع له، وهذا إذا كان بحوزته دلائل وبراهين واقعية على ذلك وإلا فإن إقتراحاته لن تؤخذ بعين الإعتبار بخصوص المكلف المعني بمحل الدراسة بعد أن يتلقى اشعار بالتعديلات وفق الإبلاغ الأولي يقوم بالرد على نتائج التحقيق، حيث لم يرسل المكلف بالضريبة رد على

النتائج، وبالتالي لم يملك المكلف تبريرية على مختلف النقائص وهذا ما يؤدي بفرقة التدقيق بإعداد التبليغ النهائي للآجال القانونية للرد المقدرة (40) يوماً.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد تسليم والتبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير تقرير كخلاصة عمل المنجز للتدقيق في المحاسبة 2019/08 والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية صدور جدول الخاص بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها والتقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يتضمن التفاصيل التالية:

– تقري التدقيق في المحاسبة رقم 2019/02 الصادر بتاريخ 2019/05/02 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعة لمركز الضرائب لولاية الوادي؛

– عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية وللتدقيق المحاسبي؛

– إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل إشعار بالتدقيق في المحاسبة، والتبليغ الأولي، ورد المكلف، والتبليغ النهائي والعمل التلخيصي؛

– إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق ونائب الملف وتخص المكلف بالرقابة الجبائية على حسن إجراء عملية التدقيق وعدم خرقها لأي تجاوزات من طرف العون المدقق؛

– معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي وتخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية والتي تمت في 4 سنوات؛

– **النظام محاسبي:** غياب كل من دفتر اليومية، وغياب سجلات المحاسبية المساعدة ودفتر الأجور؛

– **الدفاتر المحاسبية:** تم تحرير محضر معاينة لعدم وجود الدفاتر والوثائق؛

– رفض المحاسبة شكلا ومضموناً وهذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصي عليه مع الإشعار بالتسليم؛

وختام عملية التحقيق عبارة عن عملية اشعار المكلف بنتائج التحقيق المحاسبي الخاصة بهذه المؤسسة، وتعتبر عملية التحقيق قد إنتهت وذالك بعد قيام الأعوان والمحققين بإرسال الإشعار النهائي، والورد الفردي الذي يحتوي مختلف الضرائب والحقوق المعاد تأسيسها خلال فترة التحقيق.

1– الإشعار النهائي: لم يكن هناك أي تغير بالنسبة لما جاء بعد الاشعار الأولي، وذلك لغياب وثائق التبرير للمكلف.**(أنظر الملحق رقم 07)**

2- حصيلة (مردودية) التحقيق في محاسبة المكلف المعني:

إن الثغرات التي تم اكتشافها من خلال عملية التحقيق في مدى جودة المعلومات المحاسبية محل التحقيق، ستؤثر على كل ما يرتبط حسابه وتقديره بهذه المعلومات، ومنها الضرائب والرسوم، حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح بها خلال السنوات محل التحقيق، وهذه الأخطاءأثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسوم، مما جعل مبالغها تبدو أقل مما كان يجب أن تكون عليه.

وفي الجدول التالي سنلخص الحصيلة النهائية لهذا التحقيق الذي خضع له المكلف، والفوارق المسجلة في كل سنة، وفي كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم محل التحقيق، وما يترتب عنه من غرامات:**(أنظر الملحق رقم 08)**

جدول رقم(03): حصيلة التحقيق في محاسبة المكلف المعني

ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول IRG/RCM										
السنة	الضريبة	الأساس المستخرج	الأساس المغرم عليه	النسبة	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرم	الفارق	النسبة	الزيادة	المجموع
2015	**IRG/RCM**	10.752.970	7.564.520	% 10	1.075.297	756.452	318.845	% 25	79.711	398.556
2016	**IRG/RCM**	10.167.965	7.115.421	% 10	1.016.796	711.542	305.254	% 25	76.314	381.568
2017	**IRG/RCM**	7.982.171	5.587.520	% 15	1.197.326	838.128	359.198	% 25	89.800	448.998
2018	**IRG/RCM**	3.149.859	2.088.697	% 15	472.479	313.305	159.174	% 15	23.876	183.050
		المجموع					1.142.471		269.701	1.412.172

ملخص الضريبة على الدخل الإجمالي لرأس المال المنقول IRG/RCM										
السنة	الضريبة	الأساس المستخرج	الأساس المغرم عليه	النسبة	الحقوق المستخرجة	الحقوق المغرم	الفارق	النسبة	الزيادة	المجموع
2015	**IBS**	13.964.896	9.824.052	% 23	3.211.926	2.259.532	952.394	% 25	238.099	1.190.493
2016	**IBS**	13.205.149	9.240.807	% 23	3.037.184	2.125.386	911.798	% 25	227.950	1.139.748
2017	**IBS**	10.366.456	7.256.519	% 23	2.384.285	1.668.999	715.286	% 25	178.822	894.108
2018	**IBS**	4.090.726	2.712.594	% 23	940.867	623.897	316.970	% 25	79.243	396.213
		المجموع					2.896.448		724.114	3.620.562

المجموع العام	4.038.919		993.815	5.032.734

المصدر: معلومات من مركز الضرائب ولاية الوادي.

3- إنجاز تقرير التحقيق المحاسبي:

ويمثل هذا التقرير في خلاصة نهائية لعملية التحقيق المحاسبي وإذ قامت فرقة التحقيق المحاسبي بإنجاز تقرير خاص بعملية التدقيق المحاسبي التي خضعت له هذه المؤسسة، حيث إحتوى هذا التقرير على مختلف الإجراءات التي قامت بها فرقة التحقيق والتواريخ الخاصة بإشعار التحقيق والمدة القانونية للرد وتاريخ رد المكلف بالضريبة.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال دراستنا للفصل الثالث الذي كان يخص الدراسة التطبيقية والتي كانت بمركز الضرائب لولاية الوادي، تطرقنا إلى دراسة حالة تمت في مركز الضرائب لولاية الوادي، حيث تأكد لنا الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية عن طريق كشف التجاوزات والإغفالات والحد من التهرب الضريبي، لبعض المكلفين بالضريبة، حيث كان ذلك بمراقبة بعض الفواتير التي تتوافق مع الأشغال كان يقوم بها المكلف بالعمل، وبمقارنة فواتير الاستهلاك بالعتاد الذي تمتلكه الشركة وكذلك بالأعمال المنجزة تبين أن هنالك افراط في الاستهلاك، مما أدى الى إعادة النظر في ملف المكلف بالضريبة وإعادة حساب مختلف الضرائب والرسوم لأجل فرض الضريبة المناسبة لإعادة أموال الخزينة العمومية.

الخاتمة

الخاتمة

لقد حاولنا في دراستنا توضيح الدور الهام الذي يلعبة التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، والذي يعد من أهم المواضيع التي تتعلق بإرادات الخزينة العمومية حيث يعتبر التدقيق المحاسبي أداة مهمة في الإدارة الجبائية فهو الذي يساهم ويبسط عملية الرقابة الجبائية.

وعلية فالرقابة الجبائية هي الوجه المعاكس للنظام الجبائي التصريحي، لها مميزاتها التي تخصها عن غيرها من أنواع الرقابات الجبائية المعروفة، ويظهر هذا التميز في أهدافها وإجراءاتها القانونية التي نظمها المشرع ووضعها بتحديد إطار قانوني لها ببيان حقوق الإدارة الجبائية وكذا حقوق المكلف بالضريبة وواجباته التي وجب عليه القيام بها.

فمن خلال هذه الدراسة قمنا بتطبيق الجانب النظري في الميدان وتوضيح دور التدقيق المحاسبي وأهميته في الرقابة الجبائية.

- **إختبار الفرضيات:**

إستناداً على الفرضيات التي وضعناها والدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مركز الضرائب بولاية الوادي توصلنا إلى:

- **الفرضية الأولى:** بعد ما قمنا بالتحقق من صحة الفرضية الأولى تبين لنا أنها صحيحة لأن الرقابة الجبائية تتم من طرف الهيئات المخولة وذلك بمراقبة التصريحات الجبائية، وذلك بمراقبة التصريحات من حيث الشكل والمضمون.

- **الفرضية الثانية:** ومنه هذه الفرضية صحيحة حيث أن المدقق المحاسبي لا يصادق على أي معلومة تحتويها التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة إلا بوجود أدلة اثبات قاطعة تبرر ماهو موجود في تلك التصريحات.

-**الفرضية الثالثة:** ومنه كانت هذه الفرضية صحيحه، حيث يكمن دور التدقيق المحاسبي في ولاية الوادي على تحصيل أكبر نسبة من الضرائب لحماية خزينة الدولة، وذلك عن طريق مراجعة الحسابات والتأكد من صحتها ومصداقيتها، والسعي لإكتشاف الإغفالات والتجاوزات الموجودة في الملفات الخاضعة للضريبة، وإذا تبين أي خطا أوالتباس تقوم الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف بالضريبة.

النتائج المتوصل إليها: بعد معالجتنا وتحليلنا لهذا الموضوع توصلنا إلى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

-الكفاءة المهنية والخبرة لدي الأعوان والمدققين في المجالين الجبائي والمحاسبي تلعب دوراً كبيراً في تسهيل عملية التدقيق المحاسبي؛

– إكتشاف الإغفالات والتجاوزات تعتبر من أهم مهام التي يقوم بها التدقيق المحاسبي للملفات الجبائية للشخص الخاضع للضريبة، وينشوء عن تلك المخالافات تعديل في الأسس الخاضعة للضريبة مما يساهم في إضافة مداخيل إضافية لخزينة الدولة؛

– الرقابة الجبائية فحص إنتقادي موجه للتحقق من أن نشاط المؤسسة معبر عنه بصدق مع مراعاة القواعد والمبادئ الضريبية؛

– تعتبر الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية؛

– من خلال الدارسة الميدانية والتي قمنا فيها بتطبيق الرقابة الجبائية، على مؤسسة الأشغال العمومية توصلنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مفتشية الضرائب حيث أظهرت قدرتها في الكشف عن الغش والتلاعب الضريبي في التصريحات؛

– المعاينة وحق الاطلاع تعتبر خطوه هامه لتسهيل عملية المدقق في كشف على الأخطاء والتجاوزات التي إرتكبها المكلف بالضريبة.

بعدما قمنا بدراسة بحثنا واستخراج النتائج توصلنا إلى بعض التوصيات وهي كالتالي:

التوصيات:

– السعي إلى تبني طرق حديثة للتقليل من الغش والتهرب الضريبي ومساعدة المدقق المحاسبي في إنجاز مهمة بشكل أسرع؛

– إلزامية إختيار المدققين والأعوان بدرجة الكفاءة العالية وقدرتهم العلمية في المجالين الضريبي والمحاسبي؛

– تقليل الفجوة بين الرقابة الجبائية والمكلفين وذلك عن طريق توطيد العلاقة بينهما لأجل تحسين عملية التنظيم في الرقابة الجبائية؛

– وجوب توفير كل ما هو مادي من أجهزة تساعد المدققين وتقلل جهدهم وتزيد من تركيزهم لتأدية مهاهم بشكل أفضل؛

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

أفاق الدراسة:

موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية من المواضيع المهمة التي تفتح مجال أكبر لإقبال الباحثين على التوسع أكثر مما جعلنا نقترح بأن ترتكز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- دور التدقيق المصوب في المحاسبة لأجل تفعيل الرقابة الجبائية؛
- إستخدام مجالات جديدة لتفعيل الرقابة الجبائية كمجال المعلوماتية؛
- دور التدقيق المحاسبي للحد من الغش الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

-الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2005

- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير الإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي

- حميد بوزيد، جباية المؤسسة، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة – دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ماي 2007.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 2000.

- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.

- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظري وبين النظرية والتطبيق وفقاً لمعاير التدقيق الداخلي، دون طبعة، مؤسسة الوراق، عمان،2006.

- رزيق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.

- زهير عيسى، تدقيق الحسابات – الإجراءات العلمية –، دار البداية للنشر، عمان، 2015.

- عصام الدين محمد متولي، – مراجعة وتدقيق الحسابات–، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، الطبعة الثانية، 2013.

- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.

- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة –الناحية النظرية–، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.

- محمد قاسم القزوين، مهدي حسين زويف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.

- محمد عباس المحرزي، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومه، للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003.

- منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.

– محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

– محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

– محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

– محمد مصطفي سليماني، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، مصر،2004.

– وليم توماس، آمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، الأردن، 1989.

– يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات النظرية التطبيقية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2007.

المجلات:

– سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 6، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي ،2016.

– عائشة بن عثمان، ولي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء – دراسة حالة المديرية الفرعة للرقابة الجبائية الولاية المسيلة للفترة (2015/2011)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.

– عبد الرزاق لجناف، دورة الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، المجلد 06، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، مارس 2018.

رسائل التخرج:

– إكرام سالم، دور تدقيق في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر، جامعة أم البواقي،2019/2018.

– بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر ،2005.

– بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011.

– ثورية عبد الرحماني، تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة مؤسسات اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016.

– رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دارسة حالة الجزائر في الفترة2002/1991) ، رسالة دكتور غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

– عيد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، (الجزائر)، 2011

– عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي دراسة حالة للفترة 2010/2000، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر،2012.

– عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 20 أوت1955، سكيكدة،2006.

– عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2009.

– لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2011.

– لندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

– لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

– لبنى محدادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014.

– محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015

– محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1999/1995، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2002/2001.

– مصطفي العثماني، نظام المعلومات ودور في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مركز الجامعي د. يحي فارس، المدية، الجزائر، 2008.

– محمد لمين عيادي،" مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2008.

– محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2011.

– محمد حولي،"المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009.

– محمد بشير غوالي،" دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر،2004.

– محمد ناصر بوحجام، دور التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص فحص محاسبي ،2015 جامعة محمد خيضر بسكرة 2016/2015.

– نجيبة جرتلي، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي – دراسة حالة في مركز الضرائب ام البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، 2018/2017.

– نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999/2003، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

– نور الدين يوسفي، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر دراسة تقييمية للفترة 2008/2000 مع دراسة حالة ولاية البويرة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص اقتصاديات المالية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2009/2010.

– نور الدين طاهرة، التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية دراسة الحالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة، مذكرة لإستكمال شهادة ماستر أكادمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2017/2015.

– يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي واداري، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة،2007.

– يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014.

مواد قانونية:

– المادة 2 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2005/06/07، الذي يحدد تنظيم مديريات الفرعية لمدرية كبريات المؤسسات، الجريدة الرسمية العدد43 الصادرة بتاريخ 2005/06/22.

– المادة 20 من قانون المالية لسنة2010 ، الجريدة الرسمية رقم 78 الصادرة بتاريخ2009/12/31.

– المادة 21من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.

– المادة 43 من قرار وزاري مشترك مؤرخ في 25/02/2009 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد 20 المؤرخ في 29 مارس2009.

– المواد من 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحيتها لوزارة المالية، المؤرخ في1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد الصادرة بتاريخ25/10/1998.

– المرسوم التنفيذي رقم 06–327 مؤرخ في 2006/09/18، والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية العدد59 المؤرخة في 2006/09/24.

– ميثاق المكلفين بالضريبية الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.

المقابلات:

– مقابلة مع موضف لمصلحة المستخدمين والتكوين، مديرية الضرائب، موضوع المقابلة: "معلومات حول مديرية الضرائب"، الوادي، يوم 15 جويلية 2020، على الساعة 30: 9.

– مقابلة مع موضف التدقيق الجبائي، مركز الضرائب، موضوع المقابلة: "معلومات حول مركز الضرائب"، الوادي، يوم 12 جويلية 2020، على الساعة 30: 9.

– مقابلة مع موضف التدقيق الجبائي، مركز الضرائب، موضوع المقابلة: "معلومات حول مركز الضرائب"، الوادي، يوم 12 جويلية 2020، على الساعة 00: 10.

الفرنسية:

الكتب

- Claude Laurent : Contrôle fiscale, la vérification personnelle, Bayausaine, France, 1995.
- P.colin, G.gervaise, M.Rosetti, fixalité partique, Librairie vuibert, Septembre,1994, Paris.
- Kohler, E.I., A Dictionary for Accountants,4th Ed., Prentice-Hall, inc., 1970.

المواقع

- Bulletin des services fixcaux, DGI, n°19, Alger print, 2000.
- La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°30, 2008.

الملاحق

ملحق رقم 01: التصريح بالوجودG8

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب

لولاية .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

تصـــريـــح بـالـــوجـــود

يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى :

(1) } – الضريبة على أرباح الشركات
– الضريبة على الدخل الإجمالي

تاريـخ الإستـلام

.....

سلسلة G رقم 8 (2007) المطبعة الرسمية الجزائر

الإسم واللقب أو التسمية : .....

اسم الشهرة التجاري : .....

عنوان المقر الإجتماعي : .....

رقم السجل التجاري : ..... ح.ج. البريدي أو البنكي : .....

رقم بطاقة الحرفي أو رقم الاعتماد : ..... الهاتف : .....

ر.ت. الاحصائي : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| ر.ت. الجبائي : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) : .....

صفة المصرح : مالك – مستأجر – مسير حر – مسير أجير (1) : .....

تاريخ بدء النشاط : .....

الشكل القانوني للشركة

(ضع علامة في الخانة المناسبة)

- ☐ مؤسسة فردية.
- ☐ شركة فعلية.
- ☐ شركة التضامن.
- ☐ شركة مدنية مهنية.
- ☐ جمعية بالمشاركة.
- ☐ شركة ذات مسؤولية محدودة.
- ☐ شركة المساهمة.
- ☐ شركة تعاونية.
- ☐ مؤسسة عمومية (شركة).
- ☐ مؤسسة عمومية.
- ☐ شركة ذات الإقتصاد المختلط.
- ☐ وحدة اقتصادية محلية (ولائية أو بلدية).
- ☐ أخـرى : .....
- ☐ شركة أجنبية : أذكر الشكل القانوني : .....

طبيعة النشاط الرئيسي : .....

نشاطات ثانوية أخرى : .....

عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى : .....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

مكان مسك المحاسبة : .....

إسم وعنوان المحاسب : .....

(1) اشطب العلامات غير الملائمة

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقود الأشغال أو الدراسات.

يشهد بصحته من طرف المصرح الممضي أسفله الذي يعترف بإطلاعه على التزاماته الجبائية.

بـ ..... في .....

الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى الموالية لتاريخ بدء النشاط، لدى مفتشية الضرائب المؤهلة.

ملحق رقم 02: التصريح الشهري G50

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية ..... DIRECTION .....

مفتشية الضرائب لـ ..... INSPECTION DES IMPOTS DE .....

قباضة الضرائب لـ ..... RECETTE DES IMPOTS DE .....

بلدية ..... COMMUNE DE .....

NIS: | | | | | | | | | | | | | | | | |

NIF: | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition : | | | | | | | | | | | | |

200 ..... الشهر
200 ..... الفصل
Mois de 200
..... Trimestre 200

للتذكير إجباريا
A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

F. J. | | |

الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر
تصريح يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد
IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU – AVIS DE VERSEMENT

السيد (ة) : ..... M

(nom et prénom – raison sociale) (الإسم – اللقب – إسم الشركة)

النشاط أو المهنة : ..... Activité / Profession :

العنوان : ..... Adresse :

IMPORTANT !

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قباضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر.

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.**

رمز النشاط
CODE ACTIVITE

| | | | |

Série G n° 50

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2% الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires رقم الأعمال	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%			
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%			
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			
C 1 A 14	Affaires exonérées			
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			
1	**Préciser autres taux de réfaction le cas échéant**	**TOTAL**		

Acomptes IBS التسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

Code	Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	Acompte provisionnel		
2		**TOTAL**	

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والإقتطاعات الأخرى من المصدر ض.د.إ / ض.أ.ش.

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire		15%	
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		.....	
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		.....	
3	**(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.**	**TOTAL**		

Droit de timbre sur état حق الطابع

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00				
4		**TOTAL**		

Impôts et taxes non repris ci-dessus الضرائب و الرسوم الغير واردة أعلاه

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
5		**TOTAL**		

RECAPITULATION (EN DA) تلخيص بـ (دج)				
1 – TAP.	C/500 026/A		Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
2 – AP / IBS.	C/201 001/M1		يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	**Reçu** - ce jour, la présente déclaration enregistré sous le numéro :	Déclaration enregistrée le: .....
3.1 – IRG salaires.	C/201 001/100		Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	**payée** - par chèque bancaire N°:..... du : ..... tiré sur l'Agence :	Observations éventuelles :
3.2 – IRG / Autres ret. sources.	C/201 001/101/A/B/C			- par chèque postal N°.	
3.3 – IBS/ Ret. à la source.	C/201 001/M2 et 3		A ..... le	- en numéraire:	
– TIC.	C/201 003/303/A/B		Cachet, signature,	prise en recette par quittance N°..... de ce jour.	
4 – Droits de timbre.	C/201 002/201.....			A ..... le	
5 – Autres.	C/.....			Le receveur des impôts	
6 – TVA.	C/500 020/A			Cachet, signature,	
	MONTANT TOTAL A PAYER				

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro.
(Exemple : 325.626 DA = ——→ 325.620 DA)

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يراجع إلى الصفر.
(مثال: 325.626 = 325.620 دج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ – رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (د.ج) Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA				7%	
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA				,,	
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA				,,	
E 3 B 14	Actes médicaux				,,	
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers				,,	
E 3 B 16	Fourniture d'énergie				,,	
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				17%	
E 3 B 22	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				,,	
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%				,,	
E 3 B 24	Professions libérales				,,	
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances				,,	
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex				,,	
E 3 B 28	Autres prestations de services				,,	
E 3 B 31	Débits de boissons				,,	
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA				,,	
E 3 B 33	Revente en l'état : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA				,,	
E 3 B 34	Tabacs et allumettes				,,	
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA				,,	
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA				,,	
E 3 B 37	Consommations sur place				,,	
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES					

B / Déductions à opérer ب – الحسومات المجراة :

	Nature des déductions	Montant
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)	
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA).	
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)	
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc….)	
	NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.	
	مجموع الحسومات المجراة **Total des déductions à opérer (B)**	

C / TVA à payer ت – ر. ق. م الواجب دفعه

C	- Total des droits dus.	
E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	
E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)	
	TOTAL A RAPPELER (C) مجموع المستحقات	
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	
E 3 B 00	**TVA à payer au titre du mois (C – B)** (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10)	6
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B – C)	

كيفية تسديد الضريبة

يستحسن على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة **صك بنكي**، مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قباضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليميا مرفوقا بالصك.

كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق **البريد** بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوبا بصك الدفع البريدي.

إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حسابا بنكيا أو بريديا، فإنه يمكنه أداء الضريبة باستعمال **حوالة خزينة** بعنوان قابض الضرائب المختص لدى أي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقا بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد.

إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائما أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع **نقدا** لدى قابض الضرائب المختص عند إيداع التصريح.

تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة

1- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و للنظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعنيين بدفع الضرائب و الرسوم فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، إيداع هذا التصريح لدى قباضة الضرائب المختصة ودفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحقت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الإقتطاعات من المصدر.

(المواد 110، 121، 129-1، 159-1، 358-2 و 359-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 28، 76 و88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

2- إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار (50.000 دج)، فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح ويدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل المدني.
(المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

3- تطبق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح.
ترفع هذه العقوبة الى 25 % بعد اخطار المعني بتسوية وضعيته خلال شهر واحد.
إن الإمتناع عن التصريح بالضريبة بعد إنقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكور أعلاه (25 %).

4- يترتب عن التسديد المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10% .

و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة الزامية تسبتها 3% عن كل شهرتأخير أو جزء من الشهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة 10% المنصوص عليها أعلاه نسبة 25% .

كيفية ملء التصريح بالضريبة

إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فوريا، أو عن طريق الإقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي والنظام العام للرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة. يعوض هذا التصريح ابتداءا من أول جانفي 1995 كل من:
- جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على النشاط المهني (لون أصفر).
- جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض).
- جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي و ض.ر.إ. على الأجور (لون أزرق).
- جدول الإشعار الخاص بدفع الحق النوعي على البنزين و المواد الصيدلانية.
- التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك.
- التصريح الخاص بالرسم النوعي الإضافي.
- التصريح الخاص برسم الدمغة على الكشوف.
- التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة.

خانة رقم 2 : تصرح و تسدد ثلاثة (03) تسبيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003).

خانة رقم 4 : هذه الخانة تخص المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تسديد رسم الدمغة على الكشوف .

أمثلة :- المهن الحرة : الخانة1 و 3.
- تجار التجزئة : الخانة1 و 3.
- تجار الجملة : الخانة1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة).
- المنتجون : الخانة1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الاقتضاء، الخانة 5 (الرسم الداخلي على الاستهلاك)..

عندما تمارس أنشطة التجارة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال، فإن هذه الأخيرة تندرج ضمن الخانة رقم 2.

ملاحظة : تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجا مبسطا من التصريح المذكور (Série G n° 50 A)

Comment servir la déclaration

La présente déclaration, tenant lieu de bordereau avis de versement, est prévue pour l'ensemble des impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source dus par les contribuables et assujettis relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et par les titulaires des professions libérales. Elle remplace a compter du 1er janviers 1995:
- le bordereau avis de versement de la TAP (jaune);
- le bordereau avis de versement des acomptes IBS (blanc);
- le bordereau avis de versement du VF et IRG salaires (bleu);
- les bordereaux avis de versement des différentes retenues à la source au titre de l'IRG et de l' IBS;
- le bordereau avis de versement du droit spécifique sur les carburants et les produits pharmaceutiques.
- la déclaration relative à la taxe intérieure de consommation;
- la déclaration relative à la taxe spécifique additionnelle;
- la déclaration relative au droit de timbre sur état.
- la déclaration de la TVA.

Cadre N° 2 : Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôt sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003)

Cadre N° 4 : Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'acquitter du droit de timbre sur état.

Exemple :

Professions libérales: cadre 1et 3.
Commerçants détaillants : cadre 1 et 3.
Commerçants grossistes : cadre 1, 3 et 6 (TVA).
Producteurs: cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ...).

Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2

N.B/ Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G – n° 50 A).

Rappel des obligations des Contribuables

1/ Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du Receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les **vingt (20) premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants.
(Articles : 110, 121, 129-1, 159-1, 358-2, et 359-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.**)**
(Articles : 28, 76 et 88 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.**)**

2/Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars **(50.000 DA)**, le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'acquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil.
(Articles 371 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires**)**.

3/Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus.

Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois.

Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25 % citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible.

4/Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10%.

En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10 % citée ci – dessus avec un maximum de 25 %.

Mode de paiement de l'Impôt

Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par **chèque bancaire** qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque.

Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par **virement postal** en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal.

Au cas ou il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par **Mandat carte Trésor,** libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste.

Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas ou les modes de paiement cités ci – dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.

ملحق رقم 03: إشعار التحقيق المحاسبي

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS WILAYA D' EL-OUED

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب الوادي

A
EL-OUED

Référence N° /SDCF/BRV/2017

Lettre avec A.R N°

EL-OUED Le 11 mai 17

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siege le à10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices2013 ،2014 ،2015 ،2016 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TAP-TVA-IRG-IRGS-DT.....ETC

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

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(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 Sous-Directon du Controle Fiscale a la Direction Des Impots de Wilaya d'Eloued Tél n° 032 24 95 25
Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur Le Directeur des Impots de la Wilaya D'el-oued ,Tél n° 032 24 86 63

ملحق رقم 04: محضر معاينة عتاد

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 19 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS EL-OUED

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية للضرائب الوادي

51/SDCF/BRV/2019 EL-OUED Le 29/09/2019

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

Nous soussigné (s)

Nous nous sommes rendus en date du 29/09/219 à 14 Heures 00 minutes

dans les locaux professionnels de sarl switch elect importation mat electric sise au

représentée par monsieur

en sa qualité de GERANT

Suite à la remise, contre accusé de réception, de l'avis de vérification N° 72/2019 du 09/07/2019 nous l'avions informé que nous allons procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation y annexés.

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

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

Nom/ Prénom et Grade des vérificateurs

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

ANNEXE

ملحق رقم 05: محضر معاينة الوثائق

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 19 bis

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS EL-OUED

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

28/SDCF/BRV/2017 EL-OUED Le 25/05/2017

Procès Verbal de Constat de Défaut de Présentation des Documents Comptables

Nous soussigné(s),

certifions avoir informé,

en sa qualité de de la vérification de COMPTABILITE 2013AU2016 par l'avis de vérification n° 161/2017 reçu le 15/05/2017

Ce jour, nous avons demandé que la comptabilité nous soit présentée.

Aucun des documents comptables suivants n'a été communiqué :

Nous avons, en conséquence déclaré, suivant le présent procès-verbal, le défaut de présentation des documents comptables à Mr

Fait à EL OUED , le 25/05/2017 à 10 Heures.

Nom, prénom du gérant ou de son représentant légal (1)

Nom, prénom et grade des vérificateurs

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

ملحق رقم 06: إشعار بالتبليغ الأولي لنتائج التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION D EL-OUED

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الولائية الوادي

A
EL-OUED

Référence N°: 77/BRV/2017

Lettre avec A.R. N°

EL-OUED Le 29/11/2017

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 161 du 11 mai 20 ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2013 ,2014 ,2015 ,2016 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP.TVA.IRG.IRGS.DT ETC....

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

Vous disposer, 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 10 feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

ملحق رقم 07: إشعار بالتبليغ النهائي لنتائج التحقيق في المحاسبة

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 octies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

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'issu 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

ملحق رقم 08: جدول الورد الفردي

Série D - n° 37

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب .....

CODE ACTIVITE .....

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT .....

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.....

(Cachet d'identification)

M. ..... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D 37 - Imp. Officielle, Alger (2014)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)	à											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	à											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
		TOTAL GENERAL DU ROLE										

I. — CONDITIONS ET DELAIS DE RECLAMATION :

Tout contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé, peut obtenir toutes explications utiles auprès de l'inspecteur des impots avant de présenter, s'il y a lieu, une réclamation écrite dans les formes et délais indiqués ci-dessous :

RECOMMANDATIONS A OBSERVER EN CAS DE RECLAMATION ECRITE :

La réclamation à adresser au Directeur des Impôts de Wilaya est recevable jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle (voir au recto la date de mise en recouvrement) ou de la réalisation des événements qui motivent cette réclamation (Art. 72-1 du CPF).

Toutefois, le délai de réclamation expire :

- Le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu de nouveaux avertissements, dans le cas où à la suite d'erreur d'expédition, de tels avertissements, lui ont été adressés par le Directeur des Impôts de Wilaya.
- Le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence des cotes indûment imposées par suite de faux ou double emploi.

La demande peut être rédigée sur papier libre.

Indiquer l'impôt que vise la réclamation, l'objet de la demande (dégrèvement total ou partiel) et les motifs de nature à la justifier.

Joindre l'avis à payer ou un extrait de rôle ou à défaut, indiquer l'article du rôle sous lequel figure l'imposition contestée. Si l'on désire surseoir moyennant garantie ou paiement des sommes contestées, le faire connaître dans la réclamation, en précisant le montant ou tout au moins les bases du dégrèvement demandé.

II. — CONDITIONS D'EXIGIBILITE DES IMPOTS :

L'impôt est exigible le premier jour du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

L'impôt émis par rôle supplémentaire ou complémentaire est exigible 30 jours après sa date de mise en recouvrement. Toutefois, dans les cas d'insuffisance ou d'absence de déclaration, l'impôt est exigible 15 jours après la date de notification.

L'impôt est exigible immédiatement et en totalité, dans les cas de :

1. Déménagement hors du ressort de la recette, à moins que le contribuable n'ait fait connaître avec justification à l'appui, son nouveau domicile.
2. vente volontaire ou forcée.
3. Cession ou cessation d'entreprise ou décès du contribuable.
4. Amendes fiscales ainsi que les impositions de régularisation du versement forfaitaire.
5. l'application d'une majoration, pour non déclaration ou pour déclaration tardive ou insuffisance des éléments servant de base à l'impôt.

III. — MODES DE PAIEMENT

a) - A la caisse du Receveur des Contributions Diverses par versements en numéraire.

b) - Dans tous les bureaux de poste par :
- MANDAT - TRESOR N° 4115 ALG émis gratuitement dans tous les bureaux de poste au profit de comptables financiers résidant exclusivement en Algérie.
- CHEQUE POSTAL émis au profit du Receveur sur une formule fournie par la poste (voir au recto le numéro du compte des chèques postaux de la recette).
- CHEQUE DE VIREMENT émis au profit du Receveur pour les contribuables titulaires d'un compte des chèques postaux (l'imposition détaillée à donner à la somme virée doit être portée au verso de l'avis de virement).
- MANDAT-CARTE ou MANDAT-POSTE ordinaire.

c) - Par un moyen bancaire :
- CHEQUE BARRE émis à l'ordre du Receveur du lieu de l'imposition sans mention du nom personnel du comptable.

AVIS TRES IMPORTANT. — Pour le versement à la caisse du Receveur, présenter cet avertissement ou un avis.

Dans les cas visés aux paragraphes b) et c) indiquer très exactement la commune de l'imposition, l'article du rôle (numéro et, s'il y a lieu, lettre précédant ce numéro), la nature des impôts et l'année au titre de laquelle ils ont été établis. Si le paiement a lieu par mandat-trésor, le récépissé du mandat tient lieu de la quittance du Receveur, lorsque le mandat a été régulièrement établi

1 - شروط آجال إيداع الشكاوي :

بإمكان كل مكلف بالضريبة يعتقد أنه قد فرضت عليه الضريبة خطأ أو زيادة، الحصول على التوضيحات اللازمة لدى مفتش الضرائب قبل تقديم شكوى مكتوبة، إذا اقتضى الأمر، حسب الشكل والآجال المحددة فيما يلي

تعليمات يجب مراعاتها في حالة تقديم شكوى مكتوبة :

تقبل الشكوى الموجهة إلى مدير الضرائب للولاية، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج الجدول في التحصيل (أنظر الوجه الأول للورقة لمعرفة تاريخ الإدراج في التحصيل) أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي (المادة 72-1 من قانون الإجراءات الجبائية)

ينقضي أجل الشكوى :

- يوم 31 ديسمبر من السنة الموالية للسنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب للولاية
- يوم 31 ديسمبر من السنة الموالية للسنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء، خطأ أو تكرار.

يحرر الطلب على ورق عادية.

أذكر الضريبة التي تشير إليه الشكوى وموضوع الطلب (تخفيض ضريبي كلي أو جزئي) وكذا الأسباب التي تبررها.

أرفق الطلب بالإشعار بالدفع أو المستخرج من الجداول الضريبية، أو في غيابها: أذكر المادة الخاصة بالضريبة المتنازع عليها. إذا أريد التأجيل لقاء ضمان أو دفع المبالغ المتنازع عنها، يرجى الإشارة إلى ذلك في الشكوى مع إيضاح المبلغ أو على الأقل أحسن التخفيض المطالب به

2 - شروط وجوب أداء الضرائب :

تصبح الضريبة واجبة الأداء بالكامل، في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي أدرج فيه الجدول في التحصيل

تصبح الضريبة الصادرة عن طريق جدول تكميلي أو إضافي واجبة الأداء 30 يوما بعد تاريخ إدراجه في التحصيل. غير أنه وفي حالة غياب التصريح أو نقصانه، تصبح الضريبة واجبة الأداء 15 يوما بعد تاريخ التبليغ

تصبح الضريبة واجبة الأداء فورا وبالكامل، في حالة :

1. نقل محل الإقامة خارج الاختصاص الإقليمي لقباضة الضرائب، إلا إذا قام المكلف بالضريبة بالإبلاغ عن إقامته الجديدة وأيد ذلك بالتبريرات اللازمة.
2. البيع الاختياري أو الجبري.
3. التنازل أو توقف المؤسسة أو وفاة المكلف بالضريبة.
4. الغرامات الجبائية والضرائب المستحقة نتيجة تسوية لحساب الدفع الجزافي
5. تطبيق زيادة لعدم التصريح أو تأخيره أو نقص العناصر المعتمدة كأساس لفرض الضريبة.

3 - طرق الدفع

1 - إلى الصندوق محصل الضرائب المتنوعة نقدا.

ب - جميع مكاتب البريدية بـ :
- حوالة على الخزانة رقم 4115 الجزائر تصدر مجانا من جميع مكاتب البريد لصالح المحاسبين الماليين المقيمين بالجزائر.
- صك بريدي يصدر بإسم المحصل على نموذج يسلمه مكتب البريد (أنظر في الوجه الاول من الورقة رقم حساب الشيكات البريدية لمكتب التحصيل)
- صك تحويلي يرسل للمحصل بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لهم حساب شيكات بريدية (الخصم المطبق المطبق على المبلغ المحول يكتب على الوجه الثاني لأخطار التحويل).
- حوالة بطاقية أو حوالة بريدية عادية الاسم

ج - عن طريق البنك : صك مسطر بإسم محصل مكان قرض الضريبة بدون ذكر الشخص للمحاسبات

إعلان هام : بالنسبة للدفعات بصندوق المحصل، قدموا هذا الاعلام أو الاخطار.

وفي الحالات المذكورة في المقطعين (ب) و (ج) اذكروا بدقة بلدية قرض الضريبة، مادة الواردة (الرقم - وعند الاقتضاء - الحرف السابق لهذا الرقم) نوع الضرائب وسنة القرض

وأن تم الدفع بحوالة على الخزانة يقوم ايصال الحوالة مقام الوصول الذي يعطيه المحصل

Série D - n° 37 A

CODE ACTIVITE .....

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT .....

DATE D'EXIGIBILITE .....

RECETTE DES IMPOTS

D.....

(Cachet d'identification)

ROLE INDIVIDUEL N° : ..... Année : .....

M. ..... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'Imposition : | | | | | | | | | | رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : | | | | | | | | | | | | | | | | رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : | | | | | | | | | | | | | | | | رقم التعريف الجبائي

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب .....

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 A - Imp. Officielle, Alger (2014)

NUMERO		IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
Compte et ligne d'imputation	Code Impôt							De la base Imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
201 001		I.R.G.												
L1														
		Majorations et Amendes (VF+IRG)	à											
M1		I.B.S.												
500 026		Versement Forfaitaire												
C														
500 026		Taxe sur l'Activité Professionnelle												
A														
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
		Réintégration TVA/achats												
		Pénalités d'assiette/TVA												
201 004 /E		Taxe sur achats	à											
		E 2700 - Enregistrement												
		E 2 - C 200 - Timbre												
		C 1 - B - 00 - TF et TA												
		C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
				TOTAL GENERAL DU ROLE										

A ..... le .....

Le Chef d'Inspection,

Cachet, Signature,

Arrêté le présent rôle à la somme de : .....

.....

.....

.....

A ..... le .....

Le Directeur des Impôts de Wilaya,

Cachet, Signature,

Prise en charge par le Receveur des Impôts

Numéros des Comptes-Lignes et sous lignes	Montants
201 001 — L1	
201 001 — M1	
201 004 — ..... E	
500 026 — ..... A	
..... C	
..... /	
Total du Rôle	

EMARGEMENT DES PAIEMENTS EFFECTUES ET SITUATION DES RESTES AU 31/12 DE CHAQUE ANNEE

QUITTANCE		IMPOT PAYE	COMPTE-LIGNE et sous-ligne d'imputation	DROITS SIMPLES	PENALITES de Recouvrement	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....
Numéro	Date							

Annotation des poursuites engagées

Calendrier de Paiement souscrit le :

A raison de ..... DA par mois .....

.....

.....

Avis officieux de saisie N° ..... du .....

.....

Commandement à payer N° ..... du .....

.....

Signifié le ..... à .....

.....

Décision de fermeture N° ..... du .....

Exécutée le ..... période .....

.....

Avis à tiers détenteur N° ..... du .....

Signifié le ..... à .....

.....

Main-levée N° ..... à .....

.....

.....

Saisie N° ..... à .....

.....

.....

Vente du .....

.....

.....

P.V. de Carence N° ..... du .....

.....

.....

E.C.I. N° ..... à .....

.....

.....

C.A.S. N° ..... du .....

.....

.....

C.N.V. N° ..... du .....

.....

.....