



Université Aboubakr Belkaïd - Tlemcen

جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الرقابة الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية
(دراسة حالة مركز الضرائب تلمسان)

تحت اشراف

من اعداد

-علام محمد

-بن يحي محمد الامين

لجنة المناقشة

جامعة تلمسان
جامعة تلمسان
جامعة تلمسان

رئيسا
ممتحنا
مشرفا

- بوغرارة بومدين
- سعيداني محمد
- بن لولو سليم

السنة الجامعية 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أثار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف بن لولو سليم الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي مركز الضرائب لولاية تلمسان

كما نتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة الجامعة

الثناء

بدانا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وهانحن اليوم والحمد لله
نطوي سهر الليالي وتعب الأيام وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع. إلى منارة العلم
والإمام المصطفى إلى الأبي الذي علم المعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد
صلى الله عليه وسلم. إلى ينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من
قلبا إلى والدي العزيزة. إلى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشئ من أجل
دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز. إلى من
حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى أخواتي وأخواني . إلى من سرنا سوياً ونحن
نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن نقطف زهرة وتعلمنا إلى
صديقاتي وزميلاتي. إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسمى وأجلى
عبارات في العلم إلى من صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح إلى

أساتذتنا الكرام

الفهرس

	شكر و تقدير
	إهداء
	فهرس الجداول والأشكال والملاحق
	المقدمة العامة
	الفصل الاول :الإطار النظري للرقابة الجبائية على القوائم المالية
06	تمهيد
07	المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية
07	المطلب الأول :عموميات حول الجبائية
10	المطلب الثاني :تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
12	المطلب الثالث :أسباب وأشكال الرقابة الجبائية
21	المطلب الرابع : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
26	المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية
26	المطلب الأول : تعريف وخصائص القوائم المالية ومكوناتها
28	المطلب الثاني :مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات
30	المطلب الثالث :عرض القوائم المالية
31	المطلب الرابع :ترابط وتكامل القوائم المالية
32	المبحث الثالث :طرق الرقابة الجبائية على القوائم المالية
32	المطلب الأول :مفهوم التحقيق في المحاسبة
38	المطلب الثاني :التحقيق المصوب في المحاسبة
40	المطلب الثالث :التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة
43	خلاصة الفصل
45	الفصل الثاني الدراسات السابقة
	الفصل الثالث الدراسة التطبيقية (دراسة حالة –مركز الضرائب ولاية تلمسان-)
61	المبحث الأول :الإطار التنظيمي لمركز الضرائب

61	المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب
61	المطلب الثاني: نشأة وتعريف مركز الضرائب
62	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
64	المبحث الثاني: دراسة حالة خضعت لعملية التحقيق -في المحاسبة -
64	المطلب الأول: الإعداد لعملية التحقيق
65	المطلب الثاني: الأخطاء التي تحتويها محاسبة المكلف
68	المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي
71	خلاصة الفصل
72	الخاتمة
77	قائمة المراجع

فهرس الجداول

و

الاشكال و الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	يوضح الجدول العام للحقوق والغرامات	01
68	يوضح حساب الرسم عن النشاط المهني TAP أي مقبوضات لجوان 2014 التي لم يصرح بها	02
68	يوضح تحديد المداخيل المعترف بها تم إدراج كا التكاليف الغير قابلة للخصم في المداخيل المصرح بها	03
70	يوضح الحقوق الواجبة للدفع بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي	04
70	الجدول العام للحقوق والغرامات	05

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أشكال الرقابة الجبائية	01
17	مخطط الرقابة على الوثائق	02
63	مخطط التقسيم الإداري لمصلحة الضرائب	03

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملاحق
80	الإشعار الأولي للتحقيق المحاسبي	01
81	الإشعار النهائي بالتحقيق	02
82	الأخطاء المكتشفة بعد عملية التحقيق المحاسبي	03
85	نتائج التحقيق المحاسبي	04
86	الإشعار النهائي بالنتائج للرقابة المحاسبية (غياب الرد)	05
87	الإشعار بالدفع	06

المقدمة العامة :

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة في تمويل ميزانية الدولة لتغطية نفقاتها، واستعمالها كسياسة مالية بالتأثير والتحكم في النشاط السياسي والاجتماعي والاقتصادي. تعد الضريبة بشكل عام جزءا هاما إذ لم يكن أساسيا في تحقيق التنمية الاقتصادية والأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية .

والجزائر من بين الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية ارتفاعا مذهلا خصوصا بعد الاستقلال . وهذا راجع إلى التحويلات الديمقراطية وعمليات التنمية التي عرفت البلاد وبالإضافة إلى تفاقم الأزمة الاقتصادية خصوصا بعد انهيار أسعار النفط سنة 1989 مما أدى إلى إحداث تغييرات جديدة وطرح جملة من الإصلاحات الاقتصادية ومن بين هذه الإصلاحات والذي كان أهمها هو النظام الضريبي أي باعتماد الدولة على الضرائب بشتى أنواعها كأنسب صور مالي للخروج من ضائقتها المالية وضمان الاستقرار .

والضريبة هي عبارة عن اقتطاع نقدي تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها وهي قائمة على أساس العدل أي مواطن يتحملها على حسب مقدرته التكلفية والسلطة التشريعية هي المختصة بإصدار الضريبة و تحديد أسسها و في سنة 1990 تميزت القوانين الجبائية في الجزائر بعدت إصلاحات من بينها نظام جبائي مبني على أساس التصريح أي يعتمد على تصريحات المكلفين بالضريبة بمنحهم الحرية بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم و مداخيلهم الحقيقية و في المقابل وضع المشرع الجبائي أجهزة مختصة لها كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة للتأكد من صحة و دقة هذه البيانات و التصريحات من خلال جهاز الرقابة الجبائية التي تعتبر احد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي ألتصريحي بمساهمتها في الحد من الغش و التهرب الضريبي .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الوسائل التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بان المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم بحيث توفر الرقابة على مبدأ المسؤولية و المحاسبة و الحد من التهرب الضريبي من اجل الحفاظ على الأموال العامة و ضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام و تحقيق المهدف المحددة من طرف السلطة العمومية.

إشكالية الدراسة:

و مما سبق و بهدف معالجة هذا الموضوع قمنا بطرح الإشكالية التالية:

__ ما مدى نجاعة و فعالية الرقابة الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

و للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية :

__ ماهية الرقابة الجبائية و ما هي أشكالها ؟

__ ما هي أهداف الرقابة الجبائية و التزامات المكلفين بها و كذا الضمان الممنوحة لهم ؟

__ ماذا نقصد بالقوائم المالية و ما هي أشكالها و خصائصها ؟

__ ما هي أهم العمليات و الإجراءات للرقابة الجبائية على القوائم المالية ؟

فرضيات الدراسة :

__ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة .

__ تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية للمؤسسة وتعد المرجع الرئيسي للرقابة الجبائية

__ تساهم الرقابة الجبائية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية و الانحرافات في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

مبررات الدراسة :

إن سبب اختيارنا للموضوع الرقابة الجبائية على القوائم المالية هو نابع من إصرارنا على إيضاح مفاهيم وآليات الرقابية الجبائية على

القوائم المالية والرتبة والميول للإطلاع على هذه المهنة .

أسباب اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب التي جعلتنا القيام باختيار موضوع الرقابة الجبائية على القوائم المالية هو نابع من أسباب ذاتية وذلك لكوننا طلبة ننتهج هذا المجال أي المحاسبة والجبائية وهذا ما حفزنا لإنجاز هذا الموضوع ومن أجل توسيع معارفنا وتبسيط الضوء على كل ما هو جديد في إطار الرقابة الجبائية على القوائم المالية .

الصعوبات العلمية في معالجة الموضوع :

- صعوبة إيجاد مكان للتربص مع طبيعة موضوعنا وهذا راجع للإجراءات البيروقراطية للإدارة الجبائية، إذ منذ انطلاقنا في إعداد هذا البحث بات من المستحيل إجراء التربص التطبيقي والميداني بمركز الضرائب لولاية تلمسان
- قلة المراجع التي تتحدث بشكل مباشر حول الرقابة الجبائية على القوائم المالية مما جعلنا نعتمد على القوانين والإجراءات والتقارير الصادرة عن المديرية العامة للضرائب

أهداف الدراسة :

نريد أن نسعى من خلال إعداد هذا الموضوع إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1- محاولة تحديد الإطار النظري للرقابة الجبائية والقوائم المالية بصفة عامة وإبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية في مراقبة القوائم المالية .
- 2- التعرف على مدى فعالية الإدارة الجبائية في عملية مراقبة القوائم المالية واكتشافها للغش والتلاعبات
- 3- إبراز الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية للقوائم المالية

أهمية الدراسة :

- إن أهمية الدراسة تنبع من أن عملية الرقابة الجبائية على القوائم المالية لها دور مهم في اكتشاف التصرفات الغير قانونية الموجودة بالقوائم المالية أي التهرب الضريبي الذي يشكل موضوعا مهما كونه يؤثر على الاقتصاد الوطني ككل إذ تعتبر الضريبة من أهم موارد الخزينة العامة للدولة .
- واقع الرقابة الجبائية على القوائم المالية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه وضرورة اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمواجهة هذه الظاهرة .

حدود الدراسة :

-الحدود المكانية :

البحث يقتصر على توضيح دور الرقابة الجبائية في مراقبة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية بما يتوافق والتشريع الجبائي الجزائري وكانت الدراسة بمركز الضرائب (DCI) لولاية تلمسان

-الحدود الزمنية :

أما الحد الزمني فيتعلق بالفترة الزمنية التي تم فيها الدراسة سنة 2017

المنهج المتبع :

قصد الاستجابة لمتطلبات هذا البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية سواء المتعلقة بالرقابة الجبائية أو القوائم المالية، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للموضوع المتمثلة في دراسة لمؤسسة تجارية بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي

هيكل البحث :

للإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية المطروحة اعتمدنا إلى تقسيم الدراية إلى ثلاثة فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري العام للرقابة الجبائية على القوائم المالية ومقسم إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية والمبحث الثاني الإطار المفاهيمي للقوائم المالية أما المبحث الثالث إجراءات الرقابة الجبائية على القوائم المالية، وأما الفصل الثاني فكان مخصص للدراسات السابقة والمشاهدة لموضوعنا الفصل الثالث دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية تلمسان حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول تقديم مركز الضرائب أما المبحث الثاني دراسة حالة ميدانية .

الفصل الاول
اللاطار النظري
للرقابة الجبائية
على
القوائم المالية

تمهيد :

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم الموارد التي تهدف الدولة من خلالها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، وفي المقابل تمثل الضرائب عبء قد يكون ثقيلا على بعض المكلفين بأدائها مما يدفعهم إلى التهرب الجبائي، وتعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي. وهناك عدة رقابات جبائية ومن بينها الرقابة على القوائم المالية إذ تعتبر مهمة وترجع أهميتها إلى أتمّ الركيزة الإنسانية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها واكتشاف الغش والثلاثيات والأخطاء المحاسبية. ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية

المبحث الثالث : الرقابة الجبائية على القوائم المالية .

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية. وبما أنّ النظام الضريبي في الجزائر هو كباقي الدول يقوم على أساس التصريح أي أنّ المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي يصرح ويدفع مستحققاته الجبائية ولهذا نجد أنّ الدولة تعمل جاهدة عن طريق تكليف الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية

وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى ماهية الرقابة الجبائية من خلال تعريف الجباية أولا ومفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها وإلى أشكال الرقابة الجبائية وإطارها القانوني .

المطلب الأول: عموميات حول الجباية

مفهوم الجباية يشمل عدة عناصر مرتبطة بشكل أو بآخر وسنحاول فيما يلي توضيح وشرح أهم هذه العناصر من خلال التطرق لتعريف الرسم، الضريبة والجباية .

1- الرسم :

1-1 -تعريف الرسم : هو عبارة عم مبلغ من المال يقوم الممول بدفعه إلى الدولة نظير بعض الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة لأفراد المجتمع وتعود هذه الخدمات العامة على دافع الرسوم بالمنفعة، ومن أمثلة الرسوم: رسم استخراج رخصة السياقة و جواز السفر، ورسوم الشهر العقاري، وغيرها الكثير⁽¹⁾.....

2-الضريبة

1-2 تعريف الضريبة : يمكن تعريف الضريبة على أنّها :

¹ فهود محمد سعيد، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، جامعة حلب، سوريا 1994ص140

التعريف الأول : يمكن أن نعرف الضريبة على أنّها مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحملة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية¹

التعريف الثاني : الضريبة هي فريضة مالية مباشرة يتحملها المكلفون بها بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل في سبيل تمويل النفقات العمومية وتدخل الدول لتحقيق أهدافها العامة².

2-2 خصائص الضرائب

تتميز الضريبة بمجموعة من الخصائص، وهي³:

- أنّها فريضة جبرية تلزم بها الدولة المكلف وتجيئها دون أن يكون له خيار في فرضها أو دفعها أو تحديد مواعيد الدفع .

- إنّها فريضة مالية تدفع نقدًا لا عينًا أو شخصيًا

- أنّها فريضة نهائية أي أن المكلف يدفعها دون أن يحق له استعادتها إلا إذا كان هناك خطأ حسابي

- أنّها فريضة بلا مقابل أي بلا مقابل موازي لها في القيمة باعتبار أن حصيلة الضرائب تستعمل للانفاق على وجوه المصلحة العامة

- أنّها فريضة في سبيل المنفعة العامة .

3-2 أهداف الضريبة:

تعد الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل فرد تحمل نصيبه من أعباء الدولة دون إخلال بالتوازن بين

مصالح العامة والمصالح الفردية . ويمكن إيجاز أهم أهداف الضريبة في الآتي⁴:

أولاً : الهدف المالي للضريبة : إنّ من أهداف الضريبة تغطية النفقات العمومية أي أنّها تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة

بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتّجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الانفاق على الخدمات العامة وعلى

استثمارات الإدارة العمومية .

¹ - محمد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر (اي.بي.سي.ا.س)، الجزائر 2010 ص 09

² - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر و التوزيع، سوريا 1987 ص 36

³ - عبد الأمير شمس الدين، نفس المرجع السابق، ص 37

⁴ - محمد عباس محززي، مرجع سابق، ص 27، 28

ثانيًا: الهدف الاقتصادي للضريبة : يمكن للضريبة أن تحدث أثرًا اقتصاديًا عامًا أو أثرًا انتقائيًا حسب القطاعات الاقتصادية . ففيما يخص الأثر الاقتصادي العام يمكن اعتبار أن الضريبة توجه لامتناس الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم .

ثالثًا: الهدف الاجتماعي للضريبة : يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل ويتم ذلك من خلال التصاعدية في الضرائب .

رابعًا: الهدف السياسي : يمكن للضريبة أن تكون سببًا لتقارب الدول عن طريق الإعفاءات الجمركية في مرحلة أولى وإعفاءات لبعض السلع وفي العكس قد تكون الضرائب للقصاص على المستوى الدولي

3- الجبائية :

تعريف الجبائية :هي مجموعة من الاقتطاعات الإجبارية المطبقة على مداخيل الأفراد وأرباح المؤسسات المؤداة لفائدة الدولة وإيراداتها العمومية من أجل تمويل المشاريع لخدمة الصالح العام .

كما يمكن أن تشير الجبائية إلى محمل الضرائب المفروضة على فئة من المكلفين بالضريبة أو تلك القواعد المطبقة أثناء وضعية أو حالة محددة . كما تسمح كذلك بمعرفة محمل القواعد المطبقة المتعلقة بالنظام الضريبي لبلد أو إقليم معين ، كما يمكن نعت الجبائية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حسب طبيعة المادة أو الوعاء الضريبي وكذا جبائية الدّزلة أو الجبائية المحلية حسب هوية الجهة المستفيدة من الاقتطاعات¹ .

تعريف ثاني : يستخدم اصطلاح الجبائية باختصار للإشارة إلى مجموعة من الوسائل المادية والبشرية والتنظيمية المسخرة لغرض وتحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها وتقتضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة ، استخدام لفظ موافق للجبائية دلالة على تنظيم هذه الضريبة مصدر حصيلتها أو إيراداتها.²

¹ محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص 05

² عبدالله الحرّسي، حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، المملكة الاردنية الهاشمية، الطبعة الاولى 2012، ص 23

المطلب الثاني: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها

1-1 تعريف الرقابة

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية تجدر بنا الإشارة إلى المفهوم العام للرقابة بحيث تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بها، فمنها ما جاء على لسان الاقتصادي: "فايول" الرقابة أنها: "تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها" كما يمكن تعريفها أيضاً على أنها "الوسيلة الجدية لقياس الأداء من أجل التأكد من الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة كما أنها تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه من الانحرافات قبل وقوعها ليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مقررة".¹

وعليه نستخلص مما سبق أنّ الرقابة هي مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من أجل تصحيحها ومعرفة مناطق الخلل واكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء

2-1 تعريف الرقابة الجبائية :

الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة والخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستنتاج على كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات.²

¹ (لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية أو التجارية وعلوم التسيير 2010/2011، ص18)

² (د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية بيروت، سوريا 1972، ص46)

أهم التعاريف التي يمكن أخذها للرقابة الجبائية هي :

- الرقابة الجبائية هي عبارة عن "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة.¹

- كما عرفها "كولين فيليب COLLINE FILIPI" على أنّها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرط من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعادلة بين المؤسسات.²

- أيضا هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريجات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إشارة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات تهدف إلى مراجعة ومتابعة التصريجات الجبائية للمكلف بالضريبة لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقومها

2- أهداف الرقابة الجبائية

للقابة الجبائية عدّة أهداف قانونية، إدارية، واجتماعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي⁴:

1-هدف قانوني : ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة وحرصا على ذلك تتركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقّاتهم الجبائية .

¹ د. بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010

² Colline filline ;la vérification fiscame ;édition économique ;paris ;1979 ,p25

³ -مصطفى عوادي -يونس زين ،الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري ،الطبعة 2011/2010 ،ص.11

⁴ محمد حسين الوادي -زكرياء أحمد عزام ،المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ،دار المسيرة للنشر ،عمان ،2000،ص.166

(2)-هدف إداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورًا هامًا للإدارة الضريبية من خلال المعلومات 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 لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية .

(3)-هدف اقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تعكس على زيادة الانفاق العام وانعاش الاقتصاد الوطني وهذا نظرًا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظيره المجال الضريبي .

(4)-الهدف الاجتماعي : على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة المخالفات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير لأداء وتحمل واجباته وهذا سعيًا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين¹

المطلب الثالث: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية

1-أسباب الرقابة الجبائية

1-1 الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد أسس فرض الضريبة ويصرح بها إلى الإدارة الجبائية، وبواسطة الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية .

1-2 الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

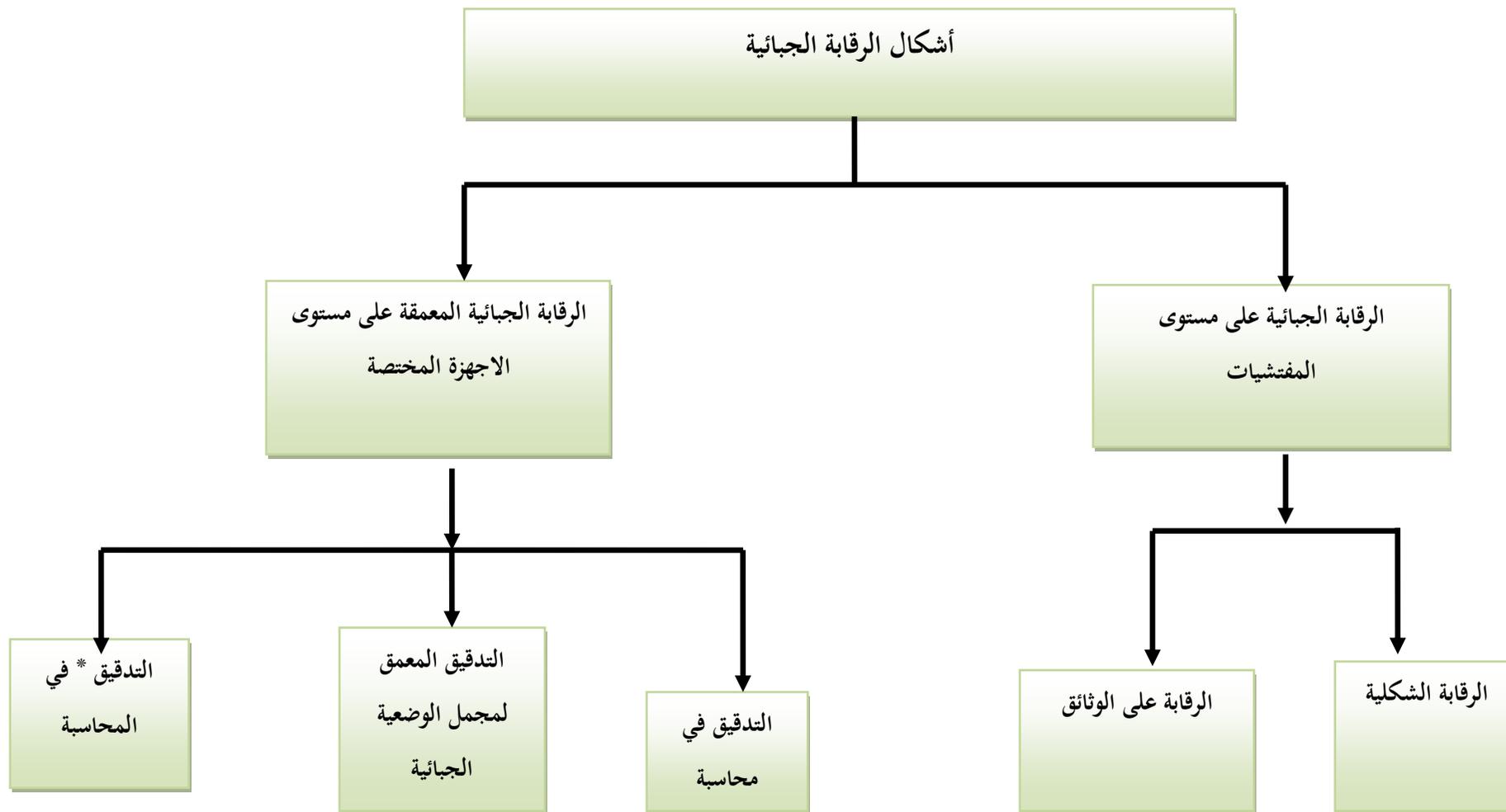
قد يلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب . ولذلك تهدف الرقابة الجبائية، إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، لأنها ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية

¹ محمد حسين الوادي، مرجع سابق، ص166

2- أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الجبائي المعمول به مبني على أساس التصريح العفوي ولهذا نجد أن الإدارة الجبائية تتمتع بقوة القانون بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة ولتكشف العمليات الغير القانونية التي تلحق أضرارًا بالخزينة العمومية .

وهذا النوع من الرقابة يتم بشكل سليم وشامل على مستوى متفشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تكون في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمستندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، و المخطط الموالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية .



المصدر: معلومات من المديرية العامة للضرائب 2017

1-2 الرقابة الجبائية الشاملة على مستوى المتفشيات

يجب أن تكون بصفة مستمرة بين الشخص المكلف بالضريبة والمفتشية أي التصريحات التي يقوم بها المكلف بالضريبة والرقابة على مستوى المفتشية تسمى¹ :

1-1-2 الرقابة الشكلية (le contrôle formel)² :

تتم الرقابة الشكلية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى، تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح الجبائية للتصريحات المرسلّة أو المودعة من قبل المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلفين .

كما تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية والمعتمدة على القراءة السطحية وتحدد أساساً في التحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح مثل: الهوية الجبائية، إمضاء، وختم المكلف، تصحيح الأخطاء الحسابية، وعليه فإن هذا النوع من الرقابة يهدف لضمان صحة وهدف التصريحات دون التعمق في محتوياتها .

ويعتبر الغرض الأساسي في الرقابة الشكلية التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أي مقارنة بين تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، ولا تهدف الرقابة الشكلية إلى التأكد من صحة المعفيات التي تحملها وإنما للكيفية التي قدمت من خلال هذه المعطيات أو المعلومات .

ويتم ذلك وفق ما يلي :

المكلف : يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الاحصائية، بالإضافة إلى كل مراسلات المكلف بالضريبة .

¹ د. بن اعمار منصور، مرجع سابق، ص21

² - بن عقي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013/2014

النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام احتمال كل سنة .

الأخطاء المادية: التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة كما يتأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية . فضلاً على أن البيانات المشار إليها متواجدة في الخانة الصحيحة وأن كل بيان يخص الخانة المتعلق بها

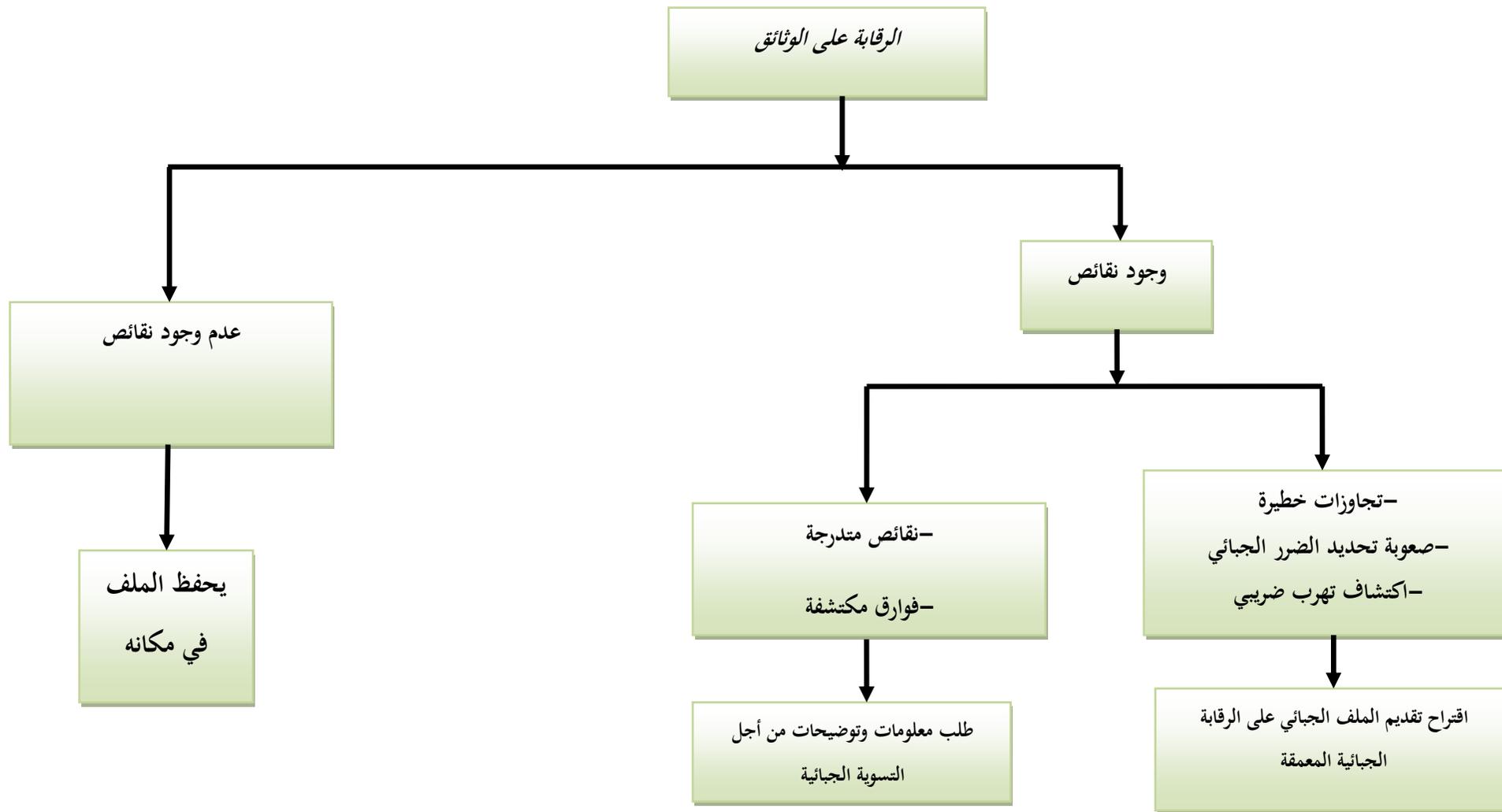
2-1-2 الرقابة على الوثائق **le contrôle sur pièce** :

تتم الوقاية على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب وحسب المادة 18-1 "من قانون الاجراءات الجبائية" تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إثارة . كما يمكن أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها¹.

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 اكتشاف الأخطاء والثلاثيات المسجلة، وفي حالة بها الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة².

¹ قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2018، الجزائر، ص 09

² لباس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 22



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق، مديرية العامة للضرائب، الجزائر 2004

2-2 الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى الأجهزة المختصة :

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة تضم الرقابة المعمقة مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها فريق الرقابة

المعمقة والتي تتمثل في دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف وهذا النوع

من الرقابة يستطيع لمس النشاط وكذلك الشخص الطبيعي وهو ما يسمى LA.V.A.S.F.T :la verification

⁽¹⁾approfondie de situation fiscal

وتتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في :

-التدقيق في محاسبة المكلفة بالضريبة

-التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين

-التدقيق المصحوب في المحاسبية

2-2-1 التدقيق في محاسبة المكلف ⁽²⁾:

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة

وفحص محاسبيته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلاّ الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا)

والتأكد من مدى تطبيقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (طبقا للمواد 1-20 و 3-20 من

ق.إ.ج.) لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح

كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية . أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع دون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على

مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه . في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة

لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة .

¹د.بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص22

² ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المدرسة العامة للضرائب، الجزائر 2017، ص08

2-2-2 التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

تعزيز آليات الرقابة الجبائية ثم إستحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كتكملة وامتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، وقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيقات في سنة 1992 مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر وذلك من خلال قانون المالية لسنة 1992 والمتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، وقد عرفه الدكتور (thierry lambert) على أنه "مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للمداخيل الاجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي وتكون بمقارنة المداخيل المصرح بها مع اجمالي المداخيل المحققة أثناء مسيرة الحياة". ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي من خلال مراقبة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية وكذا العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، فالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى ضمان أن التصريحات المودعة مشكلة بطريقة شرعية كما يراقب التجانس بين المداخيل المصرح بها والذمة المالية للمكلف¹.

2-3 التحقيق المصوب في المحاسبة² :

المادة 1-20 مكرر "يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

لا يمكن اجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل .

يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين (02)

يمنح للمكلف أجل ثلاثين(30) يوم لارسال ملاحظاتها أو قبوله إبتداءً من تاريخ تسلم الاشعار بالتقويم .

¹ -محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/215، ص.93،

² -المادة 1-2 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية 2018، ص.13.

إنّ ممارسة التدقيق المصوب لا تتمتع الادارة الجبائية من امكانية اجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بما نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب .

المطلب الرابع : الاطار القانوني للرقابة الجبائية :

أولا :الحقوق الممنوحة للادارة الجبائية :

1-حق الاطلاع :

المادة 45 : "يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها ."⁽¹⁾.

وهو وسيلة قانونية منحها المشرع لأعوان الادارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالملكف، الذي هو بصدد عملية التدقيق بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية للأداء المهمة على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي⁽²⁾.

2-حق الادارة في الرقابة :

المادة 18-1 "تراقب الادارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة³

المادة 19 : "يراقب المفتش التصريحات وتطلب توضيحات وتبريرات كتابيًا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض الضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

⁽¹⁾-المادة 45، قانون الاجراءات الجبائية 2018، ص24.

⁽²⁾-لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص34.

⁽³⁾المادة 18، من قانون الاجراءات الجبائية، ص09.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الاجابة على طلب شفوي بتعيين عليه أن يعيد طلبه كتابيا ويجب تبيين الطلبات الكتابية بشكل صريح وتبيان النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات وتكليف المكلف بالاجابة في مدة لا تقل عن 30 يوم¹

3- حق استدراك الخطأ :

المادة 105 : " يمكن استدراك الانفلات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الاخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب "².

المادة 107 "دون الاخلال بالأجل المحدد ،يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الامر بنوع الضريبة أو بمكان فرضها ،بالنسبة لأية ضريبة من الضرائب أو رسم عن طريق الجداول ،وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار القاضي بإعفاء من الضريبة الأولى . كل اغفال أو نقص يتم اكتشافه يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أحمى الدعوة أو التي تم فيها التصريح بالتركة "³.

4- حق المعاينة

المادة 35 "لايمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير .

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الادارة الجبائية المؤهل ،ومؤسس وأن يحتوي على كل البيانات التي هي حوزة الادارة بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

-تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة

-عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها

-العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية

¹(المادة 19 ،من قانون الاجراءات الجبائية ،ص10

²(-المادة 105 ،قانون الاجراءات الجبائية ،ص42

³(-المادة 107 ،قانون الاجراءات الجبائية ،ص43

-أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون هذه العملية¹.

ثانيا: الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة

لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات، عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتساب التصريحات في الآجال المحدد قانونيًا .

1-الإشعار بالتحقيق :

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسلم اشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من التحضير قدرها عشرة (10) أيام

يرسل الإشعار بالتحقيق برسالة محفوظة أو تسلم مباشرة للمكلف مع استلام إشعار بالاستلام . إن عدم قبول استلام الاشعار لا يمنع من اجراء التحقيق في هذه الحالة يلجأ بفرض ضريبة تلقائيا (طبقا للمادة 20-4 من قا.إ.ج.)، إمكانية القيام بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عملية المراقبة².

2-الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية الأشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف المحقق معه التحكم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق³.

¹- المادة 35، قانون الاجراءات الجبائية، ص18

²-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص9

³-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص14

3-المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا :

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة والخاص بالضريبة أو بالضريبة أو الرسم أو المجموعة من الضرائب أو الرسوم وفيما كذا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية أو الفواتير أو المذاكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم لنفس الفترة (المادة 20-8 من ق.إ.ج.)¹

4-تحديد مدة التحقيق بعين المكان²

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية آجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا مع طبيعة المؤسسة :

-إذا كان رأسمال السنوي 1000.000 دج حددت المدة بأربعة أشهر

-إذا كان رأسمال السنوي أكبر من 1000.000 دج وأقل من 5000.00 دج حددت المدة ب (6) أشهر هذا بالنسبة للمؤسسات التي تؤدي خدمة

أما المؤسسات الأخرى حدد المدة بأربعة (4) أشهر لرقم أعمال سنوي لا يتعدى 2000.000 دج وستة (6) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 2000.000 دج وأقل من 10.000.000 دج .

أما المؤسسات الأخرى مدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة كما يتم تحديد مدة التدقيق من تاريخ التدخل الأول للمدعين

5-المحرر الجبائي :

طبقا لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 2012/09/08 يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا إتخذه

الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة بنية حسنة ،التابع للاختصاص مدرجة كبريات المؤسسات في انتظار التعميم

التدرجي لهذا الإجراء

¹ -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،المرجع السابق ،ص15

² -ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،المرجع السابق ،ص16

ملاحظة

حالة المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

تخضع هذه الفئة من المكلفين بالضريبة لالتزامات محاسبية مخصصة كما يعد فحص وثائقهم المحاسبية، بغية التحقق من مدى صحة المعلومات أو الوثائق المقدمة أو المعتمدة عليها في فرض الضريبة، يمتد منح الضمانات المبينة آنفاً والمتعلقة بالأشخاص التابعين للنظام الحقيقي، إلى المكلفين بالضرائب التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أثناء التدخلات في عين المكان¹.

واجبات المكلفين بالضريبة

المادة 64: " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذلك الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق لمدة (10) عشرة سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"².

الالتزامات التي يجب على المكلف مراعاتها واحترامها، للاستفادة من الحقوق الممنوحة وعدم التعرض للعقوبات المترتبة عن مخالفة الالتزامات، تتمثل في التزامات متعلقة بالمحاسبة مسكها من قبل المكلفين والمتمثلة أساساً في :

- تطبيق محاسبية تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي المعمول به .

- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد والذات .

يجب أن يمسك بالكمية المنصوص عليها قانوناً بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سير التحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية، حيث يجب التنفيذ التام بالتنظيم والاجراءات التي تفرضها الادارة الجبائية من خلال جملة التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها³.

¹-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص16،17

²-المادة 64، قانون الاجراءات القانونية، ص69

³-سليمان عثير، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012/2011

المبحث الثاني : الإطار النظري للقوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فإن كل كيان يدخل في حيز تطبيق هذا النظام يجب أن يتولى سنويا إعداد كشوفات مالية تشمل على الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة و جدول سيولة الخزينة ملحق بين الطرق والقواعد المحاسبية المستخدمة ويوفر معلومات متممة للميزانية و جدول حسابات النتائج .

المطلب الأول : تعريف وخصائص القوائم المالية ومكوناتها

1-تعريف القوائم المالية

هناك الكثير من التعاريف للقوائم المالية نذكر منها :

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مصادر خارج السجلات المحاسبية كما يمكن القول بأنها عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة، حيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الراشدة تساعد أصحاب المنشأة في تقييم كفاءة استغلال الادارة لموارد المنشأة .

حيث تشكل القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية للمعلومات وذلك بعد أن يتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي ليتم الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها .

كما تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة المحاسبية المتعارف عليها وهذه المبادئ تحدد المعلومات التي يجب أن تشملها القوائم المالية¹.

¹-بن فرج زويينة،المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق،أطروحة دكتوراه،جامعة فرحات عباس،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2013-2014،ص.46

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية ومكوناتها :

تمثل القوائم المالية الرئيسية في كل من قائمة المركز المالي قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولزيادة منفعتها ترفق هذه القوائم بعدد من الإيضاحات أو الكشوف التفصيلية، ولكي تعبر هذه القوائم المالية عن مدى صدق نتائج الأعمال والمركز المالي لا بد أن تمتاز بمجموعة من الخصائص. وقد نصت عليها لجنة معايير المحاسبة الدولية¹.

الجدول: الخصائص النوعية للقوائم المالية².

القابلية للمقارنة	المصادقية والعدالة	الملائمة والدلالة	القابلية للفهم و الاستيعاب
قابلة للمقارنة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي .	- يجب أن تكون موثوقا فيها ويعتمد عليها ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وتعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه من عملية وأحداث . - أن تكون كاملة خالية من الأخطاء والحذف حتى لا تصبح مضللة، وتعبر عن المركز المالي بشكل عادل .	- حتى تكون المعلومات مفيدة لا بد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء وتعتبر مهمة إذا كان هدفها و تعريفها يؤثر على القرار . - تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل وكذلك تمكينهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه .	- وتكون معقدة . - يجب أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارات لاقتصادية ومن سهل فهمها من أغلبية المستخدمين .

الجدول 1

¹-بن فرج زوينة ، المرجع السابق ،ص17

²- بن فرج زوينة ، المرجع السابق ،ص17

المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات :

- تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ التكرارات الاقتصادية الرشيدة فقد تحدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية ، كما حددت طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم المالية في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قرراتهم الاقتصادية المتباينة جدا حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة آفاقها المستقبلية مرورا بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقييم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع ، وتشمل تلك الاحتياجات على مايلي¹ :

- **المستثمرين :** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعروض المتعلقة باستثماراتهم ، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بالشراء أو الاحتفاظ أو البيع الاستثمارات ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات أرباح.

- **العاملين :** يهتم العاملون و المجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها ، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت ومنافع تقاعدتهم وفرص توظيف

- **المقرضين :** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها ما سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها

- **الموردود وغيرهم من الدائنين التجاريين :** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها ، وعلى عكس المقرضون فإن الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في أجل قصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل كعميل رئيسي

- **العملاء :** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الاجل الطويل

¹-سعيد عبد الحليم ،محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق نظام المحاسب المالي ،أطروحة دكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2015/2014 ،ص.51

- **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى

المعلومات لاستخدامها في التوجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس الاحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها¹.

- **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسة على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن

طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

والجدير بالذكر أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل من لهم مصلحة في المؤسسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر

ومن هذه الفئات التي لم يذكرها ضمن إطار وعرض القوائم المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هم: إدارة المؤسسة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون².

أما فيما يتعلق بالقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية فهي:

- اتخاذ قرار بشأن توقيف شراء أو بيع أو احتفاظ بأحد الاستثمارات في صورة صكوك ملكية.

- تقييم علاقات الوكالة أو امكانيات مساءلة الإدارة.

- تقييم مقدرة المؤسسة عبر دفع وتقديم مزايا أخرى للعاملين.

- تقييم الضمانات المقدمة للمبالغ التي تم اقتراضها من قبل المؤسسة.

- تحديد السياسات الضريبية وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات.

- إعداد واستخدام احصائيات الدخل القومي.

- تنظيم أنشطة المؤسسة.

¹-سعيد عبد الحليم، المرجع السابق، ص51

²-سعيد عبد الحليم، المرجع السابق، ص51

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية

1- تعريف قائمة الميزانية¹ :

تعد الميزانية المكون الرئيسي للقوائم المالية وهو عبارة عن البيان الذي يوضح الأصول والخصوم والأموال الخاصة في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي يتم إعداد القوائم على أساسها .

وتعرف الميزانية كذلك أنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من وجودات وممتلكات (استخدامات) تسمى بالأصول وما عليها من مطلوبات (موارد) وتسمى أيضا بقائمة المركز المالي ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج ما يلي :

- الميزانية هي عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول وخصوم المؤسسة، يتم إعداده في نهاية السنة المالية لتبيين الوضعية المالية للمؤسسة .

- تظهر الميزانية الارصدة المدينة والدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ اقفال الحسابات .

- تظهر الميزانية في جانب الأصول لإستخدامات (القيم المعنوية للأراضي، المباني، المخزونات النقدية وغيرها) في حين نجد في جانب الخصوم مصادر هذه الاستخدامات للأموال الخاصة، ديون طويلة وقصيرة الأجل⁰.

2- تعريف قائمة حساب النتيجة² :

تعرف قائمة حساب النتيجة بأنها كشف ملخص لأعباء الإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء

¹-زين عبد المالك، القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة "بومرداس"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2015/2014، ص.27

²-زين عبد المالك، المرجع السابق، ص.32

وتعرف كذلك بأنها: هي تقرير لتقييم أداء المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالأعباء المرتبطة بها خلال فترة معينة فهي تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة.

3-تعريف قائمة تدفقات الخزينة :

عرفت تدفقات الخزينة بأنها من قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبيّن المركز النقدي في تاريخ معين، وتكتسب أهميتها استناداً إلى الأساس التي يتم إعدادها بناءً عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة الميزانية وحساب النتيجة يتم إعدادها على أساس الاستحقاق¹.

وعرفت أيضاً بأنها هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناءً على الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية⁰.

ومن خلال هذين التعريفين يمكن القول أن قائمة تدفقات الخزينة هي تلك الأداة الدقيقة التي تستخدم في الحكم على تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك بالإعتماد على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة.

المطلب الرابع: ترابط وتكامل القوائم المالية :

1-ترابط القوائم المالية²

أنّ العلاقة بين جميع القوائم المالية (الميزانية، حساب نتيجة تغير رؤوس الأموال، قائمة تدفقات الخزينة) مبنية على أساس مبدأ الترابط مع بعضها البعض بمعنى أنّ جميع تلك القوائم المالية تخضع لنفس عملية القياس، فإذا ما اعتمدت طريقة قياس معينة في قياس عنصر من عناصر حساب النتيجة فإنّ تأثير هذا القياس تنعكس على المؤسسة وتنعكس تأثيراته على جميع القوائم المالية.

¹-زين عبد المالك، المرجع السابق، ص35-36

²- زين عبد المالك، المرجع السابق، ص.43.

إن قائمة تدفقات الخزينة نفسها تخضع لمبدأ الترابط فهذا يظهر عند إعداد تلك القائمة على أساس تطابق أرصدة الخزينة في أول وآخر السنة المالية في كل من ميزانية قائمة تدفقات الخزينة، وذلك سواء تم اعداد قائمة تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة أو وفق طريقة غير مباشرة

2- تكامل القوائم المالية :

إضافة إلى ترابط القوائم المالية الأساسية فيما بينها، فإنّ هذه القوائم هي أيضا مكملة لبعضها البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص المؤسسة، لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تليي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية وهكذا فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى وفي واقع فإن مؤشرات التحليل المالي لا يعتمد فقط على الربط بين عناصر قائمة واحدة بل تراعي أيضا المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى¹

المبحث الثالث : اجراءات الرقابة الجبائية على القوائم المالية .

تتم عملية الرقابة في مكان تواجد المؤسسة أو المكان الذي يقوم فيه المكلف بالضريبة بمزاولة نشاطه الاقتصادي من أجل التحقيق في المحاسبة وذلك للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة . وفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الملاحق اللازمة لتبرير العمليات التجارية التي قام بها المكلف .

المطلب الاول : التحقيق في المحاسبة

يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

¹-زين عبد المالك، المرجع السابق، ص43

1-مراحل سير التحقيق في المحاسبة

قبل الخوض في تفاصيل هذه المراحل لا بد من الإشارة إلى ما يسبقها من إجراءات تتم على مستوى مفتشيات الضرائب المنتشرة عبر كل ولاية، حيث تقترح كل مفتشية عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة بناء على جملة من الاعتبارات والمعايير سلف ذكرها، ويتم إرسال هذه الاقتراحات إلى المديرية الولائية للاطلاع والتعديل أو الإضافة والمصادقة، ثم ترسل إلى المديرية العامة للضرائب للمصادقة والتعديل إذا لزم الأمر ذلك، وعلى مستوى المديرية الفرعية للضرائب، وبالضبط على مستوى فرقة التحقيق المحاسبي. يمكن إيجاز مراحل سير التحقيق في المحاسبة في ثلاث مراحل على النحو التالي¹:

1) إجراءات التحضير للتحقيق في المحاسبة:

تعتبر هذه المرحلة تمهيدية للمرحلة التي تليها، وتتمثل في كل التدابير والأعمال التي على المحقق القيام بها، لتسهيل وأداء مهمته على أحسن وجه، وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:

- 1- الاطلاع على الملفات الجبائية للمكلفين المعنيين بالتحقيق وفحصها فحوصا دقيقا
- 2- دراسة الوثائق التقنية لنشاط المكلفين الخاضعين للتحقيق، وخصوصا في ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيات والأساليب المنتهجة، طبيعة ونوع المواد واللوازم المستعملة في الإنتاج؛
- 3- إشعار وإعلام المكلفين المعنيين بالرقابية عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلفين مع إشعار باستلامهم ذلك، وفي هذا الإطار يستفيد المكلف المعني بالتحقيق من أجل لا يقل عن عشرة (10) أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- 4- الإلمام بكل ما يخص الوضعية الفعلية للمكلف؛
- 5- فحص كل التصريحات الخاصة حسب كل نوع من الضرائب التي يخضع لها المكلف؛
- 6- الاطلاع على طلبات التوضيح والتبريرات التي سبق الحصول عليها خلال إجراء الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشية الضرائب؛
- 7- الاستعانة بالمعلومات من باقي المصالح الجبائية الأخرى؛

¹ ولهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004

8- التحري خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة الذمة المالية الحقيقية للمكلف، وذلك عن طريق الاتصال بمجموعة من

المؤسسات والهيئات والإدارات العمومية (وفقا لحق الاطلاع الذي سبق ذكره)، ومنها:

- البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وتطور حركتها؛ .

-المحافظات التجارية (الموردين والزبائن)؛

- هيئات الضمان الاجتماعي؛

- باقي الإدارات العمومية الأخرى.

9- مسك بعض الوثائق المساعدة على تنفيذ إجراءات التحقيق في المحاسبة، ومنها:

- بيان لمقارنة ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى يخص أربعة سنوات غير متقادمة، وهذا من أجل معرفة تغيرات عناصر الميزانية،

تطور الاهتلاكات، حركة القروض...

- بيان لمقارنة تطور بعض العناصر في حساب النتائج (جدول حسابات النتائج)، من معرفة تطور رقم الأعمال والتكاليف ومن ثم

اكتشاف كل الحالات غير العادية إن وجدت

10- برجة زيارة مفاجئة إذا تبين من خلال الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف أن هناك احتمال شبه أكيد لوجود تجاوزات

كبيرة أو إخفاء لبعض المعلومات المحاسبية الهامة.

(ب) إجراءات التحقيق في المحاسبة:

تقسم إجراءات التحقيق في المحاسبة إلى قسمين رئيسيين، هما الفحص العام للمعلومات المحاسبية والفحص الدقيق للمعلومات

المحاسبية، كما يلي¹:

1- الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية:

يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص123

- مسك السجلات التجارية: ويقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم، ويدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداء من غلق آخر دورة.

- مدى توفر الوثائق التبريرية: ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...

- مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية: على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصادقية للعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

- المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة: تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجر...، إضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرّد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.¹

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص125

2- الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية:

المحقق الجبائي، وفي إطار سعيه للتأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، وفي ما يلي نستعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن أخطاءاً وثرغات، والمتعلقة بالعناصر السابقة وما تحتويه بعض الكشوف المالية¹:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة؛
- تسجيل مشتريات وهمية (بوجود فاتورة أو عدم وجود فاتورة)
- نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء؛
- تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية
- إخفاء جزء من المبيعات بعدم تحرير فواتير البيع لبعض المبيعات؛
- البيع بتحرير الفواتير مع التخفيض في قيمتها؛
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات؛
- عدم تسجيل مقتنيات المكلف من المؤسسة لحاجته الخاصة
- التأكد من الوجود المادي للتثبيات (الاستثمارات)، وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا؛
- الحركة التي تعرضت لها التثبيات من شراء وتنازل وإعادة تقييم، والتأكد من وجود الوثائق الثبوتية لذلك؛
- فحص اهتلاكات التثبيات، والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية؛
- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات التي تم تكوينهاؤ
- الزبائن والموردين (عدددهم، توزيعهم الجغرافي، طرق التسديد المتبعة معهم)؛

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2011-2012، ص129، 130

- طرق تحديد أسعار التكلفة وأسعار البيع؛

- الموظفين والعمال (عدددهم، رتبهم)؛

- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة، والتأكد من موضوعيتها بمقارنتها مع الواقع؛

- فحص جميع الإيرادات، والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الإيرادات التي لم تسجل نسياناً أو عمداً.

(3) نتائج التحقيق في المحاسبة:

بعد الفحص المعمق للمعلومات المحاسبية يعمد المحقق إلى استخلاص النتائج التالية¹:

1- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات؛

2 -استحداث تعديلات قانونية إن وجدت؛

3 -إذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم إشعار بالنتائج؛

4- في حالة إثبات تجاوزات وأخطاء فالمحقق بإمكانه إجراء التعديلات العادية للتقويم، والتي تتمثل في إجراءات التقويم الثنائي (أي من طرف المحقق والمكلف المعني) وإجراءات التقويم الأحادي (أي من طرف المحقق فقط).

(ج) - دور التحقيق في المحاسبة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

إن عملية الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، إضافة إلى التنقل إلى عين المكان (أماكن تواجد ونشاط المكلف)، ومقارنة كل ذلك بكل الوسائل والمعطيات المادية، من شأنه أن يساهم وإلى حد كبير في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال²:

1- التأكد من أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفق الطرق المعتمدة ضمن النظام المحاسبي الجاري العمل به (أي وفق الكشفوف المالية الواجب عرض المعلومات المحاسبية من خلالها)، وهذا ما يساهم في التحسين من ملاءمة هذه المعلومات؛

2- اكتشاف أهم الأخطاء والثغرات، والمطالبة بتصحيحها، وهو ما يعزز الثقة في هذه المعلومات بعد التصحيح من حيث:

⁽¹⁾ سليمان عتير، مرجع سابق، ص132

⁽²⁾ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة"، أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، ص98

- صدق التعبير؛

- الموضوعية؛

- الحيادية؛ .

الكمال (غير منتقصة).

3- توفر إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لنفس المؤسسة (عبر الزمن) أو مع مؤسسات أخرى؛

4- الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية يساهم في اكتشاف أي تغيير للطرق أو المبادئ والفروض المحاسبية، وهذا ما يعزز خاصية الثبات.

المطلب الثاني : التحقيق المصوب في المحاسبة:

إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

1- خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

انطلاقاً من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين¹:

1 - يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة)؛

2 - يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

2- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي²:

1- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار

الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأناوى المتعلقة بالتحقيق؛

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، 142.

² (سليمان عتير، مرجع سابق، ص 142؛ 143.

- 2- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛
 - 3- لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم؛
 - 4- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة النفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقا؛
 - 5- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛
 - 6- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛
 - 7- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين؛
 - 8- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلّم الإشعار بإعادة التقويم؛
 - 9- إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.
- 3- إيجابيات وسلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية¹:**
- التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي الذي سبق ذكره، إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يضيف بعض الإيجابيات وبعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء. ومن هذه الإيجابيات نذكر:

¹ (فلاح محمد، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

1- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب؛

2- اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

- أما السلبيات، فنذكر منها:

1- من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفقد إلى الأهداف؛

2- الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكتملا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخيل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين

1- الهدف من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:¹

و في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

⁽¹⁾ سليمان عتير، مرجع سابق، 162

2- معايير انتقاء المكلفين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة¹:

تتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير، يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق، ومن هذه المعايير :

1- الأشخاص الذين لاحظت عليهم مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف؛

2- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات أو لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة؛

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

4- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة؛

5- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة (تبييض أموال مثلا).

3- إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الإجراءات²:

1- الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛

2- الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛

3- البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛

¹ سليمان عتير، مرجع سابق، 163

² سليمان عتير، مرجع سابق، 165

4- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ

استلام الإشعار؛

5- الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة خاصة (بطاقة وضعية الممتلكات)؛

6- إذا استدعى الأمر، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية للتحقيق؛

7- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

4- دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية¹:

يعتمد هذا النوع من التحقيقات على البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف المعني، ومن أطراف عدة، باستعمال كشوف

الربط وطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد وبشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والثغرات المتعمدة وغير المتعمدة بشكل

قاطع (نظرا لوجود الدلائل والقرائن)، لا يدع للمكلف المعني مجالاً للنفي وعدم الاعتراف، وبهذا تكون كل المعلومات التي خضعت

للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، قدر كاف من الثقة فيها، ما يعزز من جودتها. وفي المقابل يمكن توجيه بعض الانتقادات لهذا

النوع من التحقيقات في ما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية، ومنها:

1- التركيز على نوع واحد من الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي)، يعني إهمال كل المعلومات المحاسبية التي لا تتعلق بهذا النوع

من الضرائب، مما يجد من إمكانية الاعتماد عليها، لعدم توفر الثقة فيها؛

2- يعتمد هذا النوع من التحقيقات على المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج الإدارة الجبائية، وهذه المعلومات قد لا

تكون بالدقة اللازمة، كما أنه ليس من السهل دائما الحصول عليها، وخاصة إذا تعلق الأمر بالمكلفين الذين يتبعون أساليب

الإهمال والاحتتيال.

¹ سليمان عتير، مرجع سابق؛ ص 166

خلاصة الفصل :

يمكننا استخلاص عدّة معلومات من هذا الفصل والذي تطرقنا فيه للجانب النظري من بحثنا هذا حيث تكلمنا عن الرقابة الجبائية على القوائم المالية والتي نقصد بها التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة من طرف المحققين الذين حولت لهم الرقابة على القوائم المالية المصرح بها من طرف المكلف .

كما تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية .

تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين بالضريبة ومدى التزامهم بتأدية واجباتهم الضريبية .

كما تسعى للعمل على إكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تقيّمها وتصحيحها .

ولتحقيق الأهداف المطلوبة من عملية الرقابة الجبائية فقد اجتهد وعمل المشرع الجبائي على تنظيم سير عملية الرقابة بإسناد مهمة القيام بها إلى الأجهزة المختصة في ذلك .

كما قام بوضع و سن مجموعة من القوانين التي تعد معلما موحدًا في آن واحد لكل من المكلفين والإدارة الجبائية والذي يهدف إلى تنظيم العلاقة القائمة بينهما يجعلها قانونية ،لذا قام بمنح مجموعة من الصلاحيات للأعوان المراقبين لتيسير عملهم . كما فرض عدة التزامات في نفس الوقت على المكلفين بالضريبة .

الفصل الثاني الدراسات السابقة

-الدراسة الأولى :مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير :

رحال نصر ،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (دراسة الحالة ولاية الوادي) ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،قسم العلوم الاقتصادية .

الإشكالية :

إلى أي مدى يمكننا أن نشخص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية الوادي

- في ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية والتي يثيرها الموضوع :

-ماذا نعني بالغش الضريبي والتهرب الضريبي ؟

-ماهي أسبابهما وآثارهما ؟

-هل الإدارة الجبائية مؤهلة للحد من التهرب الضريبي ؟

-ماهو دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي ؟

-ماهي دوافع التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها ارتأينا الفرضيات التالية :

-إن الجهل بالقوانين الضريبية المعمول بها يعد سببا أساسيا لظاهرة التهرب الضريبي .

-قد يكون الضغط الضريبي أو حجم الضرائب المفروضة سببا في تزايد التهرب

-إن تجسيد العدالة الضريبية لها دور أساسي في القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .

-إن الاقتناع بوجود منافع اجتماعية يؤدي إلى عدم انتشار ظاهرة التهرب .

النتائج :

من النتائج المتوصل إليها في هذا البحث مايلي :

-درجة معرفة أصحاب المؤسسات للقوانين والتشريعات الضريبية نسبيا ضعيفة وإن وجدت تكون سطحية .

مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستخدمون مختلف الطرق سواء كانت قانونية أو غير قانونية قصد تفادي دفع الضرائب

-إن أغلبية مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة غير راضين عن حجم الضرائب والرسوم المفروضة عليهم وهذا ما أدى بهم إلى

طريق التهرب

-هناك مشكلة أخرى وهي عدم الاقتناع بوجود عدالة ضريبية لدى أغلبية المسيرين . هذا الإحساس جعلهم يجتهدون في ممارسة

أساليب التهرب الضريبي

-بالإضافة إلى ذلك عدم اقتناع المؤسسات بوجود منافع اجتماعية تنجر عن تسديدهم للضرائب والرسوم المستحقة عليهم ،وهذا

ما يعكس عدم الثقة بين عؤلاء والادارة الجبائية .

-انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى مسيري المؤسسات

-عدم كفاية الرقابة الجبائية المفروضة حاليا على المؤسسات وذلك للنقص التي تتضمنها الادارة الجبائية

2-الدراسة الثانية: مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية .

الدراسة :

بوتسري عبد الغني ،فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ،جامعة أبو بكر

بلقايد تلمسان ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية .

الاشكالية :

ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وماهو أثرها في مكافحة التهرب الضريبي؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهي أهم اصلاحات النظام الضريبي الجزائري؟

- ماهي أبعاد التهرب الضريبي وكيف تتم مكافحته؟

- ماهي الطرق المستعملة للكشف عن التهرب الضريبي؟ وكيف يتم ذلك؟

- ماهي آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

- ماهي الاجراءات الكفيلة لتفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة عن اشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها ارتأينا طرح الفرضيات التالية :

- يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي

- تعتبر الرقابة الجبائية أداة أساسية لمحاربة التهرب الضريبي

- إن الرقابة الجبائية لوحدها لا تكفي للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي

النتائج :

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

- تحتل الضريبة مكانة هامة نظرا للدور الذي تلعبه في تمويل نفقات الدولة وتحقيق أهداف السياسة المالية والإقتصادية وانعاش

النشاط الاقتصادي وإعادة توزيع الدخول بشكل عادل على مختلف الطبقات الاجتماعية .

- يعاني النظام الضريبي الجزائري من التعقد وعدم الاستقرار إضافة إلى ضعف كفاءة الإدارة الجبائية . ورغم الإصلاحات الجبائية التي تم إدخالها إلا أنّ النظام الضريبي الجزائري مازال بعيد كل البعد عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة ، والتي محورها الأساسي يكمن في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الذي يقع عائقا دون تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه ، وهو ما أثبت صحة الفرضية الأولى بأن التهرب الضريبي هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي .

- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج وطرق تقديره ، إذ أنه غير قابل للقياس نظرا لعدم إمكانية حصره وارتباطه بالقتصاد السري الذي يحتل نسبة كبيرة من الاقتصاد الوطني

- يخول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حقوقا تسمح لها بالقيام بعملية الرقابة الجبائية ، كما يمنح ضمانات للمكلفين بالضريبة مقابل تأديتهم للواجبات المفروضة عليهم وذلك لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية وعدم بطاقتها .

- يتم التحقيق المحاسبي من خلال الاجراءات التحضيرية وفحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون ، تمّ تبليغ النتائج وإصدار الجداول والأوردة الاضافية ، إلا أنّ هذا النوع من التحقيق عادة ما يتم في مكتب الادارة الجبائية عكس ما ينص عليه قانون الإجراءات الجبائية .

- تعتبر الرقابة على الوثائق أكثر مردودية نظراً لسهولة تطبيقها إلا أنّها تعني ضعف التنظيم لإنعدام برنامج تنفيذي ينظم تطبيقها فهي تتم بصورة عشوائية إضافة إلى أنّها تتم من طرف أعوان ليست لهم الخبرة الكافية في هذا المجال رغم اعتماد باقي الأنواع الأخرى للرقابة على نتائجها لمواصلة التحقيق .

- تحقيق الرقابة على المعاملات العقارية نتائج ضعيفة وذلك لأنّ مجمل المعاملات العقارية يتم اخفاءها ، وعادة ما يتم اللجوء إلى المعاملات العرفية إضافة إلى انعدام الرقابة الفعلية والبحث في عين المكان ، والاعتماد على إعادة تقييم الصفقات العقارية والإيجارية المصرح بها من طرف المكلفين من تلقاء أنفسهم .

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الامكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها إضافة إلى ضعف الامكانيات المادية المتمثلة في قدم المقرات وعدم توفر أجهزة عمل المكاتب ونقص وسائل النقل وضعف الأجور والحوافز المالية .

3-الدراسة الثالثة :مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير

الدراسة :

زين عبد المالك ،القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي لدراسة حالة مجمع صيدال ،وحدة الحراش ،جامعة أحمد بوقرة "بومرداس" كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير 2012-2013

الإشكالية :

وعلى هذا تظهر معالم الاشكالية التي نسعى إلى دراستها والمتمثلة في التساؤل التالي :

-هل يمكن القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر شفافية ؟

قصده الإحاطة بكل جوانب الاشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

-ماهي مبررات ودواعي الاصلاح المحاسبي في الجزائر ليتوافقا مع التطورات الاقتصادية الجزائرية والممارسة المحاسبية الدولية

-ما المقصود بالإفصاح وماهي متطلباته؟وكيف يتم الإفصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

-ما مفهوم القياس المحاسبي وما أهميته في إعداد القوائم المالية؟وماهي طرق القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ؟

-ماهو واقع تطبيق متطلبات القياس والافصاح في القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في مجمع صيدال -وحدة

الحراش-؟

فرضيات الدراسة :

وكإجابة أولية لإشكالية يمكن وضع الفرضيات التالية :

- عمدت الجزائر مؤخرًا إلى القيام بإصلاحات محاسبية. والتي كانت نتيجة التحولات الاقتصادية الهامة التي فرضها ضغوط داخلية وخارجية .

- إن الإفصاح في القوائم المالية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي من شأنه إعطاء قوائم مالية تحتوي على معلومات ذات موثوقية قابلة للمقارنة وملائمة لمختلف مستعمليها

- يعتبر القياس المحاسبي العملية الأساسية في إعطاء عناصر القوائم المالية قيمتها الحقيقية، لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بعدة بدائل والتي من شأنها أن تجعل قيمة هذه العناصر قريبة من الواقع

- إن إعداد مجمع صيدال -وحدة الحراش- لقوائمه المالية وفقا لكل متطلبات القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي تكمن من تقديم معلومات ذات مصداقية قابلة للمقارنة تسمح باتخاذ القرارات بشكل سليم

نتائج الدراسة :

بعد التطرق لمختلف عناصر هذه الدراسة، تم الخروج بمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي، والذي نتج عنه اعتماد النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف مسايرة الممارسة المحاسبية العالمية وتقديم معلومات موحدة ذات مصداقية من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح .

- يسعى النظام المحاسبي المالي إلى توفير المتطلبات اللازمة للإفصاح الكامل ويشجع على تقديم افصاحات إضافية للفتحات المستخدمة ويعمل على تحسين مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية .

- القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي هي ذات نظرة مالية، حيث أصبحت تهتم بالأحداث الماضية والأحداث المستقبلية للمؤسسة وذلك من خلال طرق القياس المستعملة .

- يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له

- لاتتوافق البيئة الاقتصادية الحالية ومتطلبات التطبيق السليم للنظام المحاسبي، وذلك لوجود العديد من المعوقات الاقتصادية والقانونية .

- ضعف التأهيل العلمي والعملية لمحاسبي المؤسسة من خلال عدم المامهم بالنظام المحاسبي المالي، وهذا راجع حسبهم إلى عدم خوضهم لدورات تدريبية وتكوينية وإقتصار المؤسسة على تقديم شروحات حول النظام المحاسبي المالي من طرف الخبير المحاسبي .
- عدم إعتداد وحدة الحراش على الطرق الأخرى للقياس عند إعداد القوائم المالية وإعتقادها على التكلفة التاريخية فقط .
- قامت وحدة الحراش بعرض قوائمها المالية، وذلك وفق متطلبات الإفصاح التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .

4-الدراسة الرابعة : مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير .

لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير (2009-2010)

الاشكالية :

واستنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم اشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي :

كيف يساهم التدقيق المحاسبي دعم الرقابة الجبائية، وحتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهي أدوات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية؟ وكيف تساهم هذه الأدوات في دعم الرقابة الجبائية ؟
- ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل؟ وهل هي قادرة على دعم الرقابة الجبائية ؟
- ماهي الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون؟ وكيف تساهم في دعم الرقابة الجبائية ؟

فرضيات البحث :

بعد طرح الاشكالية والتساؤلات السابقة تبادرت . في أدهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

- 1- يساهم التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بالدليل، والقوانين الجبائية، والمبادئ في دعم الرقابة الجبائية .

2- الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في دعم الرقابة

الجبائية

3- الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون عن طريق اعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة

المنشئة للضريبة يساهم في دعم الرقابة الجبائية .

النتائج :

أما الدراسة التطبيقية التي كانت بمكتب الأبحاث والمراجعات التابع لمديرية الضرائب بولاية أو البواقي، المستخرج منه الحالات

المختارة على أساس معايير معينة تختلف من ملف جبائي لآخر بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيدها بالإجابة على الإشكالية

المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي على أساسها تم استخلاص أهم النتائج التالية :

1- يجب على العون المدقق الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة

وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف، ثم اتباع كل المراحل والخطوات اللازمة

وفق دليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم افضال المهمة المكلف بها .

2- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الاخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون

بالضريبة عن قصد أو دون قصد، وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الميدانية مع طلب معلومات من كل

الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع المكلفين بالضريبة .

3- الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحسينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات

الصادرة عن طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدّلت أو

الغش مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية .

4- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن رفض محاسبة المكلف بسبب تقييمها شكلا أو مضمونا، ليتم

إجراء تسوية الوضعية الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع لمختلف الرسوم ثم استخراج الأرباح الخاضعة للضرائب

وهذا بتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون السابق .

5- هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها وهذا من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية، وما تخفيه من تلاعبات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بهدف التقليل من حجم النشاط الممارس والأرباح المحققة للإفلات من الضريبة أو على الأقل التخفيض منها .

5-الدراسة الخامسة : بحث معد لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية .

الدراسة :

رولا كاسر لايقة ، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري) ، جامعة تشرين سوريا ، كلية الإقتصاد قسم المحاسبة ، (2007) .

الإشكالية :

يعتبر الافصاح من الأركان الأساسية الرئيسية والحامة لوظيفة إتصال المحاسبة كما يؤدي إلى المساهمة الفعالة في توفير خاصيتي الملائمة والمصدقية في المعلومات المحاسبية .

مما سبق نجد أن الموضوع يثير مجموعة من التساؤلات من أهمها ،

1- ما معنى الإفصاح الكافي ؟

2- ما الغرض من الإفصاح ؟

3- كيفية الإفصاح ؟

4- متى يمكن الإفصاح ؟

5- من هم المعنيون بالإفصاح الكافي والملائم ؟

فرضيات البحث :

انسجاما مع هدف البحث في إعداد القوائم المالية لتشمل كل ما يهم الفئات المستخدمة لها يبرز تساؤل حول إمكانية

الاستفادة من هذه القوائم من أجل تلبية احتياجات كافة المستخدمين تمت صياغة الفرضيات التالية :

1-عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل المصرف لتلبية احتياجات المستفيدين منها .

2-يساهم إعداد القوائم وفق المعايير الدولية في إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للمصرف ونتيجة الدورة المالية إضافة إلى

توضيح مقدار التدفقات المالية والحصول على بعض المؤشرات الرئيسية في المصرف مثل السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات

والربحية والمخاطرة .

6-الدراسة السادسة: رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة

الدراسة

سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة عينة من المؤسسات، جامعة

محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2014-2015

الإشكالية :

إلى أي مدى وفقت المؤسسات في الإفصاح ضمن قوائمها المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي ؟

الأسئلة الفرعية لإشكالية البحث :

لمعالجة الإشكالية البحثية المطروحة قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية ضمن مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

1-هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بتطبيق قواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق ما

نص عليه النظام المحاسبي المالي ؟

- 2- هل يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي تعرف اختلاف طبيعة هذه المؤسسات (الوطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة، أجنبية، متعددة الجنسيات) ؟
- 3- هل تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إمدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ؟
- 4- هل توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في الالتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية تعزى لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات الوطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة الأجنبية ومتعددة الجنسيات .
- 5- هل يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر ؟

الفرضيات :

الفرضية 01 : لا تطبق المؤسسات في الجزائر قواعد التقسيم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية

وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي

سيتم التحقق من صحة الفرضية بتقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين :

-الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي

المتعلقة بقياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .

-الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة للإفصاح عن قواعد

التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس ضمن قوائمها المالية .

الفرضية 02: لا يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية بين نسبة المؤسسات المطبقة وغير المطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها في إطار عملية قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعزي لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (الوطنية ،شركة لها قيم مسعرة في البورصة أجنبية ومتعددة الجنسيات).

الفرضية 03 : لا تلتزم المؤسسات في الجزائر بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي

الفرضية 04: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في الإلتزام بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية تعزي لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية ،شركة لها قيم مسعرة في البورصة ،أجنبية ومتعددة الجنسيات).

الفرضية 05 : لا يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ملائما في الوقت الحالي للإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية بالنسبة للمؤسسات في الجزائر .

النتائج :

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية :

-أظهرت نتائج هذه الدراسة أن ما نسبته 50% من المؤسسات المبحوثة مطبقة لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح عنها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي ،في حين أن بقية المؤسسات غير مطبقة حيث بينت ردود الإيرادات المالية من خلال المقابلة التي أجراها الباحث بأن البيئة الحالية للمؤسسات غير مستجابة لتشريعات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي المتبنى من معايير المحاسبة الدولية وليس هناك من يلزم هذه المؤسسات بغض النظر عن شكلها القانوني وطبيعتها(وطنية ،شركة لها قيم مسعرة في البورصة ،أجنبية ومتعددة الجنسيات) على تطبيقها و استخدامها في واقع محاسبتها لتحسين مستوى القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة بشكل عام وكذا تحسين جودة العلامة المحاسبية والإفصاح عنها التي تتضمنها التقارير المالية .

-أظهرت نتائج هذه الدراسة أن ما نسبته 95 % من المؤسسات ملتزمون بشدة بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية (المركز المالي ،حساب النتائج ،جدول السيولة ،جدول تغيرات الأموال الخاصة بالملحق بمتوسط حساب يساوي) 4.33 من الدرجة الكلية 5) وإن ما نسبته 79% من المؤسسات ابدت التزامها للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها .

- أظهرت نتائج الدراسة حول التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي "بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في الجزائر من خلال الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن البيانات المحاسبية تعزي لاختلاف طبيعة هذه المؤسسات (وطنية، شركة لها قيم مسعرة في البورصة أجنبية ومتعددة الجنسيات) وهذا يؤكد اتفاق عينة الدراسة على الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات ضمن قوائمها المالية بشكل يضمن للمستخدمي القوائم المالية هذه امكانية مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة المطبقة أن بين مختلف المؤسسات سواء كانت مؤسسات وطنية، شركات لها قيم مسعرة مدرجة في البورصة، شركات اجنبية متعددة الجنسيات، ما يمكن اعتباره توحيد

- ممارسة المحاسبية فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لعينة المؤسسات السابقة حسب طبيعة كل منها

- أظهرت النتيجة أن ما نسبته (74%) من المؤسسات ترى مساهمة تليق بالنظام المحاسبي المالي في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدرجة مرتفعة، بمتوسط حسابي يساوي (3.75 من الدرجة الكلية 5). في حين أن ما نسبته (61%) من المؤسسات ترى بأن الإفصاح عن واقع الأحداث والعمليات المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي قليلة السهولة بمتوسط حسابي يساوي (3.07 من الدرجة الكلية 5)، وهذا ما لمس الباحث من خلال مقابلاته لبعض مسؤولي الإدارات المالية لبعض المؤسسات المبحوثة من غياب التأهيل المستمر لموصفي قسم المالية والمحاسبية وتعريفهم بالمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية وتعديلاتها لضمان تفاعلهم من المستجدات العلمية ومحاولة ربطهم بالجانب العلمي مع تجاهل إدارة هذه الشركات في الاستفادة من ذوي الخبرات والتأهيل العلمي في المجال المحاسبي كمستشارين ماليين لديهم .

المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة التي قمنا بها :

بالنظر للدراسات السابقة تبين ما يلي :

-ركزت بعض الدراسات على التهرب الضريبي وكيفية معالجته . كما

-ركز بعضها على الرقابة الجبائية كحد سواء وكيفية القيام بها .

- كما نجد في بعض الدراسات التعريف والإلمام بالقوائم من كل الجوانب .

وجاءت دراستنا مختلفة عن حل الدراسات السابقة فهي تتناول جزءا مفصلا عن الرقابة الجبائية على القوائم المالية للمؤسسة

الاقتصادية ، وكل شكل من أشكال هذه الرقابة .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

(دراسة حالة - مركز الضرائب - تلمسان)

تمهيد :

سنتطرق في هذا الفصل إلى تطبيق الجانب النظري على الواقع وذلك لمعرفة الطرق التي يتم بها أخذ الملفات التي تتم على أساسها عملية الرقابة، والمراحل الأساسية والمهمة لعملية اختيار الملفات المراد مراقبتها، وكذا القيام بمرحلة من مراحل عملية الرقابة (التحقيق في المحاسبة الخاصة بالمكلف) وذلك لإكتشاف الثغرات أو جوانب القصور التي تعاني منها هذه الملفات وذلك بالرجوع إلى إحصائيات وملفات السنوات التي سبقت والتي تم الحصول عليها من مصلحة الرقابة الجبائية بالإدارة لمركز الضرائب لولاية تلمسان وعلى هذا تم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمركز الضرائب لولاية تلمسان .

المبحث الثاني: إجراءات التحقيق في المحاسبة للمكلف (صيدي) خلال الفترة 2013-2016

المبحث الأول: الإطار التنظيمي لمركز الضرائب .

المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب¹:

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحود يجمع تحت إشراف رئيس المراكز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات والمديريات والضرائب الولائية بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم :

-المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي

-المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات التي رقم أعمالها 30.000.000 دج في السنة.

المطلب الثاني: نشأة وتعريف مركز الضرائب

1- نشأة مركز الضرائب (تلمسان)²

تم انشاء مركز الضرائب لتلمسان بموجب الجريدة الرسمية العدد 20 الصادرة بتاريخ 29 مارس 2009 الموافق ل 02 ربيع الثاني 1430 وفق موادها من 88 إلى 101 ، حيث أن مادة من هذه المواد تنص على إنشاء وتنظيم هذا المركز وتقسيمه إلى عدة مصالح .

حيث كل مصلحة تكلف بمهام خاصة بها وكان الافتتاح الرسمي للمركز بتاريخ 14 أكتوبر 2012

2-تعريف مركز الضرائب³ يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات

الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة المتوسطي الحجم .

¹-حمومي وفاء دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان ،مذكرة ماستر ،الملحقة الجامعية مغنية ،قسم العلوم الاقتصادية 2015-2016 ،ص129

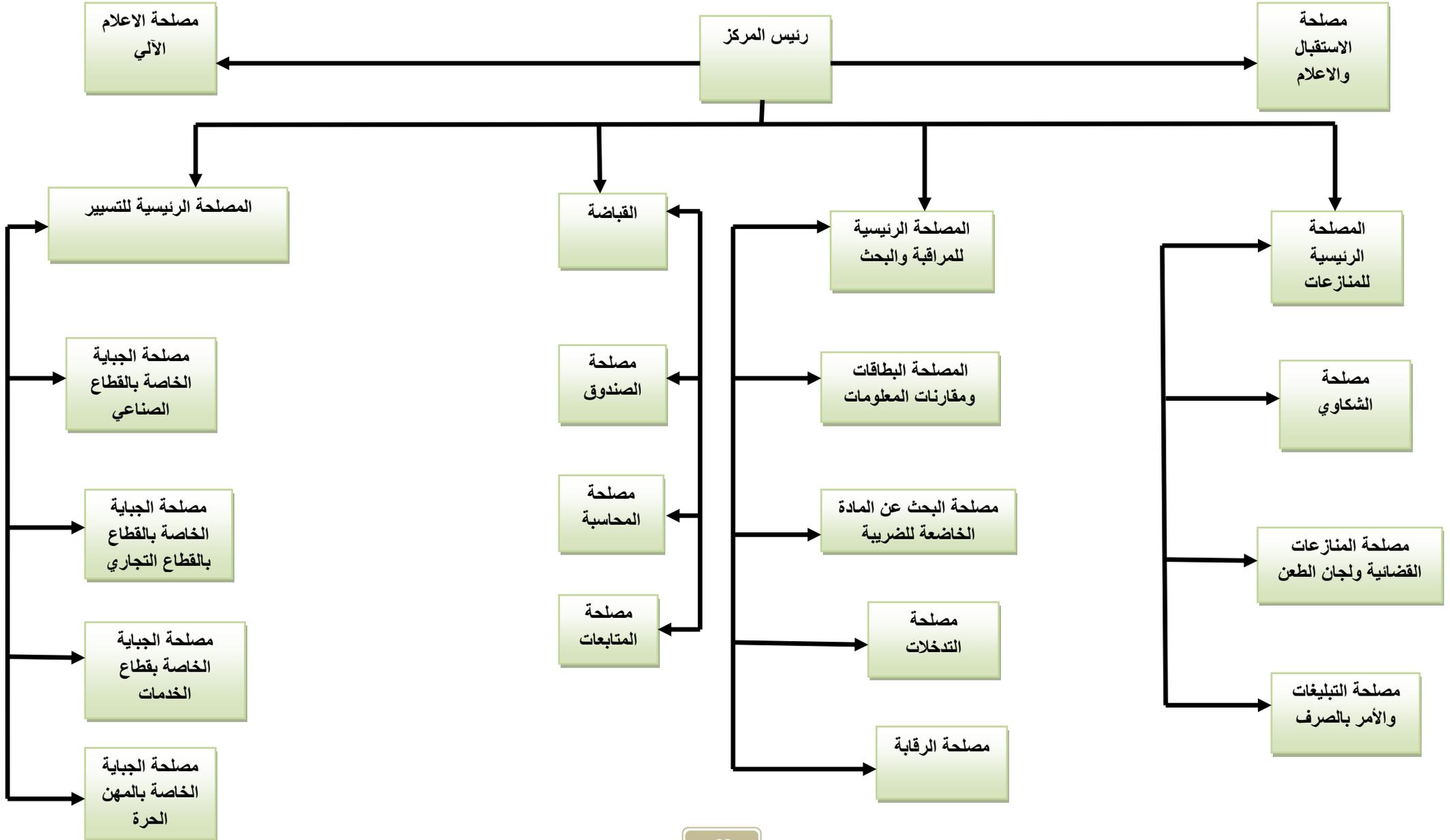
² حمومي وفاء دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مرجع سابق،ص129

³ حمومي وفاء دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مرجع سابق،ص129

يطمح مركز الضرائب المنشأة بهدف تقديم خدمة نوعية إلى تطوير شراكة جديدة تجمعها بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التوجه للإستماع، الاستجابة والمعالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة حيث أن الهدف من إنشاء هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقديم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

التقسيم الإداري لمصلحة الضرائب



المبحث الثاني: دراسة حالة خضعت لعملية التحقيق -في المحاسبة -

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى عملية التحقيق المحاسبي لمكلف نشاطه "الصيدلة" خاضع للنظام الحقيقي الذي برمج في سنة 2017 للسنوات الأربع الغير متقادمة من أجل التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة وفحص الدفاتر والوثائق المحاسبية والملاحق اللازمة لتبرير مختلف العمليات التي قام بها المكلف .

المطلب الأول: الإعداد لعملية التحقيق

تمت برمجة الملف للتحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية حسب دراسة الملف وحسب الميزانيات المصرح بها وحسب الحقوق المدفوعة .

1-إرسال الإشعار بالتحقيق :

قام المحقق بإبلاغ المكلف (الصيدلي) بعملية التحقيق بإرساله لإشعار عن طريق البريد المضمون . للمكلف مدّة أدناه (10) أيام لتحضير المحاسبة مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مرفقا بمحاسباته

2-فحص الملف الجبائي :

لقد قام المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف (الصيدلي) من الغرفة الخاصة بفحص الملفات الجبائية حيث قام بدراسة تحليلية للوثائق الموجودة في هذا الملف بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم .

3-فحص المحاسبة :

في 03 ماي 2017 انطلقت أعمال المعاينة الميدانية من طرف فرقة البحث والتحقيق المحاسبي والجبائي التي تتكون من مفتشين ورئيس فرقة المراقبة والمكلف والحاسب الخاص به ،لقد تمت الملاحظة العينية للمحل للتأكد من جودة وعنوان تواجده تعتبر رقابة السجلات المحاسبية عملية إجبارية حسب المادة 9-10 من القانون التجاري إذ يتم فيها مراقبة سجل اليومية ودفتر الجرد . ومدى مطابقتها لأحكام النظام المحاسبي المالي ويتم فحص المحاسبة من جانبين :

أ- من حيث الشكل : بعد القيام بهذه الاجراءات تبين وجود

- دفتر اليومية موقع من طرف رئيس محكمة تلمسان

- دفتر الجرد موقع من طرف رئيس المحكمة تلمسان

- الدفاتر المساعدة (مشتريات، المبيعات، صندوق البنك وعمليات مختلفة)

فحص المحاسبة من حيث الشكل فقد نتج عنه أنّ هذا الصيديلي يملك جميع الدفاتر المحاسبية المطابقة للقانون التجاري وقانون

الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال .

ب- من حيث المضمون :

-فحص مختلف الحسابات المحاسبية (الصندوق، البنك، المشتريات، الزبائن، الموردون) والوثائق الدائمة التي كانت بمثابة قواعد

لإعداد الميزانية العمومية والإعلانات الشهرية (G50) سمحت بملاحظة بعض المخالفات لأمر الضريبة دون أن تؤثر على جودة

المحاسبة

المطلب الثاني: الأخطاء التي تحتويها محاسبة المكلف

1- الحسابات المالية Les compte fonanciers

تبين أن التحليل للحسابات المالية (البنك والصندوق) بأن المقبوضات اشهر جوان 2014 لم يصرح بها التي قدرت بمبلغ

663500 دج

2- حساب التكاليف :

يبين هذا الحساب أن تكاليف الإستغلال المسجلة يظهر بعضها أنّها غير قابلة للخصم في حساب النتيجة الجبائية

أ- التبرعات :

مادامت التبرعات موجهة لجمعيات دينية فإن المادة 1-169 من قانون الضرائب المباشرة ينص على أن الهبات تكون ذات طابع إنساني .

وكانت مبالغ هذه التبرعات تخص السنوات التالية :

-2013: المبلغ المتبرع به للجمعية الدينية هو 100000 دج

-2014: المبلغ المتبرع به للجمعية الدينية هو 100000 دج

-2015: المبلغ المتبرع به للجمعية الدينية هو 100000 دج

-2016: المبلغ المتبرع به للجمعية الدينية هو 50000 دج

ب- تكاليف الإستقبال :

وجود وثائق الاطعام لا تحمل فواتير اسم الزبون وبالتالي الغيت .وكانت هذه الفواتير للسنوات التالية :

-2013: 78180 دج

-2014: 71700 دج

-2016: 71220 دج

الهدايا :

-بالنسبة للهدايا التي قام الصيدلي بشرائها في 01/12/2013 فقد تجاوز مبلغها 500 دج للوحدة الواحدة .

-بالنسبة للهدايا فإن القانون 1-169 من قانون الضرائب المباشرة لا يسمح إلا ب 500 دج للوحدة الواحدة لحصمها من

النتيجة الجبائية والفوارق المسترجعة للهدايا كانت كالتالي : 100 ساعة ،مكتب ب 600 دج للوحدة الواحدة

-المبلغ المسترجع 100 (وحدة) X 100 دج = 10000 دج

50 طاقم من الأفلام بمبلغ 600 دج للوحدة الواحدة

المبلغ المسترجع 50 (وحدة) $100X$ دج = 5000 دج

20 ساعة المبلغ 950 دج للوحدة الواحدة

-المبلغ المسترجع 20 (وحدة) $450 X$ دج = 9000 دج

3 محافظ بمبلغ 13500 دج للوحدة الواحدة

المبلغ المسترجع 3 (وحدات) $13000X$ دج = 39000 دج

إذا مجموع المبالغ المسترجعة كانت 63000 دج

ج-حساب المواد واللوازم : التحقيق في هذا الحساب بين مايلي :

أ-شراء لوحة رقمية بمبلغ 81000 دج لسنة 2013 والتي تجاوزت مبلغ 30000 دج والتي لا يمكن ادخال هذه الزيادة ضمن

حساب التكاليف (605) حيث أنّ هذه المادة قابلة للإهلاك أي حساب (228) فتصبح غير قابلة للخصم في النتيجة الجبائية

حسب المادة 3-141 من قانون الضرائب المباشرة

ب-لاحظ المحقق أن شراء الأكياس المستعملة لتوضيب الأدوية مبالغ فيها بالنسبة لرقم الأعمال للسنوات التالية

2014 : 286 422 دج

2015 : 295 827 دج

2016 : 218 791 دج

وبالتالي قرر المحقق ادراج 50% من المبلغ المصرح به للأكياس في النتيجة الجبائية

-بعد نهاية عملية التحقيق المحاسبي وتحرير محضر قام فيه المحقق بإبلاغ عن نقائص في 2017/09/28 بحضور المكلف والمحاسب

وبالتالي لم يتم الاعتراض عنها

المطلب الثالث: النتائج. التحقيق

1- حساب الرسم عن النشاط المهني TAP

مقبوضات لجوان 2014 التي لم يصرح بها إذ ادرجت ضمن رقم الأعمال وكان المبلغ المعترف ب 663500 دج

	2014
Rehaussements sur CA	663500
Taux TAP	%2
Droits a payé	13270
Pénalités	1327
Total a payé	14597

الجدول رقم 2-

2- حساب الضريبة على الأجور: في هذا الحساب لا يوجد أخطاء

3- تحديد المداخيل المعترف بها: لتحديد المداخيل المعترف بها تم إدراج كالتكاليف الغير قابلة للخصم في المداخيل المصرح بها وستصبح الوضعية الجديدة كالتالي:

	2013	2014	2015	2016
Revenus déclarés imposés	2636142	2503667	2209415	2234540
Rehaussement sue CA	/	663500	/	/
Réintégration :dous	100000	100000	100000	50000
Frais de réception	78180	71700	/	71220
Cadeaux	63000	/	/	/
Tablette	81000	/	/	/
Matière et fournitures	/	286422	295827	2118191
Réduction :droit TAP	/	c-113270	/	/
Revenus reconnu	2958322	3612019	2605242	2574551

الجدول رقم 3-

المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي

بعد إثبات النقائص والأخطاء في العناصر المصرح بها من طرف المكلف والتي تقوم على أساسها الضريبة وتصحيح الأخطاء

يجب :

1- إرسال محضر خاص بالأخطاء والنتائج المتوصل إليها إلى المكلف (الصيدلي)

أ)- التبليغ الأولي :

بعد الدراسة والتحليل قام المحقق بإرسال الإشعار الأولي بالتسوية بتاريخ 2017/10/05 الذي يتضمن الفوارق الموجودة في

الدراسات المالية ودراسة المشتريات بإضافة التكاليف التي لا يحق للمكلف بالضريبة خصمها من رقم الأعمال

بتاريخ 2017/10/16 استلم المكلف بالضريبة الإشعار الأولي بالضريبة وتم منح 40 يوم للمكلف بالضريبة للرد على

الضرائب الموجودة بالإشعار .

ب)-ردود المكلف على نتائج التبليغ الأولي :

بم يتم الرد على الإشعار الأولي بالتسوية

ج)- التبليغ النهائي :

بعد عدم الرد على الإشعار الأولي بالتسوية قام المحققون في 2017/12/07 بإعداد الإشعار النهائي بالتسوية بعد انقضاء المدّة

المنوحة للمكلف المقدرة ب 40 يوم والإبقاء على كل الضرائب والرسوم المدونة في الإشعار الأولي بالتسوية وبالتالي تحرير إشعار

بالدفع

-وبعد ملء هذا الإشعار يبعث إلى مصلحة التسيير للتسجيل ثم إلى مصلحة القباضة المتواجدة على مستوى مركز الضرائب أو

المفتشية الخاصة بمكان إقامته . وبالتالي إشعار المكلف بالضريبة من طرف قابض الضرائب وإعطاء مدة شهرين للدفع .

وإذا لم يمثل للدفع يصبح متابعا من طرف قابض الضرائب وقد تصل حتى إلى القضاء. الحقوق الواجبة للدفع بالنسبة للضريبة

على الدخل الإجمالي (iRG)

	2013	2014	2015	2016
Revenus reconnu	2958328	3612019	2605242	2574551
Revenus déclaré imposé	2636142	2503667	2209415	2234540
Revenus déhaussé	322180	1108352	395827	340011
Droit IRG a payé	903413	1132207	779835	769093
Droits IRG payé	790650	744283	641295	650089
Droit a rappeler	112763	387924	138540	119004
Pénalités	16914	96981	20781	17850
Total a payer	129677	484905	159321	136854

الجدول رقم - 4

الجدول العام للحقوق والغرامات :

	Droits simples	Pénalités	Total
TAP	13270	1327	14597
IRG	758231	152526	910757
TOTAL	771501	153853	925354

الجدول رقم - 5

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في الجانب التطبيقي لمركز الضرائب (cdi) بولاية تلمسان والتي قمنا من خلالها بالإحاطة بآلية الرقابة الجبائية والمراحل التي تمر بها حيث قمنا بدراسة حالة للتحقيق المحاسبي بمكلف (صيدلي) وقد استنتجنا أهم الإجراءات المتبعة من طرف المحققين في حالة وجود أخطاء أو تلاعبات وهي :

- إخضاع المكلف لإجراء تحقيق في المحاسبة .

- إرسال إشعار بالتحقيق ومنح المكلف أجل مدته 10 أيام لتحضير محاسبته

- الشروع في عملية التحقيق في عين المكان بعد انتهاء الأجل المحدد مباشرة

- تبليغ المكلف بالنتائج المتمثلة في الأخطاء والتلاعبات

- تعطى مهلة 40 يوم للمكلف لتقديم ملاحظاته بالقبول أو الرفض وعدم ردّ المكلف يقوم المحقق بإرسال إشعار بالدفع

الخاتمة:

لقد قمنا من خلال هذا البحث بدراسة الرقابة الجبائية والإحاطة بجميع جوانبها بالرغم من تعسر ذلك نتيجة للتطور الذي يشهده التشريع الجبائي الجزائري، لكن هذا لم يكن مانعا من الإحاطة بمختلف جوانب هذا الموضوع، خاصة مايتعلق بأشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة المبسطة أو المعمقة. بحيث تعتبر هذه الأشكال من أهم أشكال الرقابة الجبائية لإعتمادها على اجراءات معمقة وشاملة لمراقبة محاسبة المكلف والذهاب لعين المكان لمعاينة نشاطه الذي يزاوله .

بالإضافة إلى ذلك يمكن للإدارة الجبائية الحصول على المعلومات الجبائية من مصادر خارجية أخرى مثل الادارات العمومية والبنوك فضلا عن ذلك فإن عملية الرقابة أيضا تمتد إلى المداخل الشخصية للمكلف وكل الجوانب المتعلقة بها. والهدف من هذا هو معاينة الأخطاء المحاسبية وتأسيس وعاء للضريبة .

لذلك فإن الرقابة الجبائية، تعد من أهم الاجراءات التي اعطت السلطة للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية الرقابة وتعتبر كأداة قانونية: تسعى من خلالها الادارة الجبائية لمراقبة المكلفين في تأدية الضرائب التي على عاتقهم والعمل على تصحيح الأخطاء المسجلة وتقومها

وبالمقابل لذلك فقد وضع المشرع الجبائي عدة قوانين لمنع تعسف من طرف المراقبين ضد المكلفين بالضريبة من خلال فرض عدّة تشريعات على الاجراءات الرقابية وذلك لزيادة ايرادات الخزينة العمومية وتحقيقا لنتائج الرقابة الجبائية .

رغم الأهمية الكبيرة للرقابة الجبائية إلا أنّها لم تحقق أهدافها بعد. وأيضاً نرى أن للإدارة الجبائية نقص التأهيل للقيام بالرقابة على أكمل وجه، كما أن نقص التأهيل للموارد البشرية ينجر عنه نتائج سلبية لعمليات الرقابة لذلك يجب على الإدارة الجبائية استخدام أشخاص مؤهلين علميا وفنيا وتقنيا .

كما يجب على الادارة الجبائية إلى توظيف عدد كاف وهذا لتزايد أعداد المكلفين بالضريبة .

كما يلعب التنسيق دورا هاما في تبادل المعلومات بين الادارة الجبائية والمؤسسات الأخرى من حيث جمع واستغلال هذه المعلومات لدعم عملية الرقابة، ويجب أن تكون النصوص الجبائية غير مبهمه مما لا يدعي للغموض والتفسيرات الخاطئة، وتكون أكثر دقة وذلك لغلغق المنافذ التي يستغلها المكلف بغرض التهرب من دفع الضريبة .

لكن رغم كل ذلك فإن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تواجهها عدة عراقيل من بينها المظرة السلبية التي يراها المكلف تجاه الإدارة الجبائية .

ومن أجل خلق التفاهم بينهم (طرفي العلاقة الجبائية) يجب أن يكون بينهم تواصل دائم و مستمر ، وكذلك نوعية المكلف بحقوقه في سياسة التواصل

نتائج اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى : تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية إجبارية تطبق على المكلفين الخاضعين للضريبة، فالمصالح والهيئات التي تقوم بعملية الرقابة الجبائية هي هيئات ومصالح حكومية تتمتع بصلاحيات وسلطات قانونية محددة في قوانين ومراسيم منشورة في الجريدة الرسمية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى

بالنسبة للفرضية الثانية : تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للمعلومات المالية للمؤسسة وتعد المرجع الرئيسي للرقابة الجبائية، و ذلك لاحتوائها على كل المعلومات المالية و المحاسبية الخاصة بالمؤسسة و التي تساهم في إتمام عملية الرقابة الجبائية. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

بالنسبة للفرضية الثالثة : تساهم الرقابة الجبائية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية و الانحرافات في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية بالتأكد من سلامة عناصر القوائم المالية و ذلك من خلال مراقبة كل من حسابات الميزانية(الأصول والخصوم) وحساب النتائج(الأعباء.الإيرادات) بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة

النتائج المتوصل إليها :

- الرقابة الجبائية لها دور هام في استرجاع مبالغ هامة للخرينة العمومية ،إلا أن ذلك يحتاج إلى امكانيات مادية
- للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف فالرقابة الجبائية تعتبر كأداة لذلك
- الهدف من المعاينة في عين المكان هو التحقيق في محاسبة المكلف .
- تتم عملية الرقابة عن طريق المصلحة الجبائية التي حول لها المشرع الجبائي ذلك .

- تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية وتتم إجراءات عملية التحقيق المنصوص عليها في مراقبة التصريحات والتحقيق المصوب بالاضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق في المحاسبية .
- تكمن مسؤولية الرقابة الجبائية على القوائم المالية من صحة القوائم المالية وخلوها من الغش والأخطاء الجوهرية .
- لكي يتمتع المكلفين بالضريبة بمجمل الحقوق والضمانات عليهم أن يراعوا الواجبات التي يضعها القانون على عاتقهم ولا سيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة قانوناً .
- مساهمة الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات من خلال ردع لسوء التصريحات الجبائية بارجاع العائدات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة .
- لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال اشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلفين بالضريبة .
- من خلال الدراسة الميدانية لإحدى الرقابات الجبائية المتمثلة في التحقيق في المحاسبة بجميع مراحلها توصلنا إلى النتائج الايجابية التي حققها مركز الضرائب والتي بينت قدرة التحقيق في كشف الثلاثيات وكل الأخطاء .
- يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب ويسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية .

التوصيات :

- توطيد وتحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة لكسر جدار التشاؤم من دفع الضريبة من طرف المكلفين
- استحداث النظام الجبائي وتكييفه مع كل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها اقتصاديات الدول .
- إدراج اللغة العربية في التعامل مع المكلفين حتى يتاح للذين لا يجيدون اللغو الفرنسية التعامل مع كافة الاشعارات والمراسلات
- وضع برامج تكوينية وتدريبية للأعوان المدققين من أجل تطوير قدراتهم المراقبية
- محاربة الفساد الإداري أي قيام بعض المسؤولين باستغلال سلطاتهم للحصول على عمولات ورشاوي مقابل بعض التجاوزات

-وضع تشريع ضريبي عادل في المعاملة الضريبية بين المكلفين والادارة الضريبية

-التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة .

قائمة المراجع

أ-الكتب :

- 1-د.بن اعمارة منصور ،اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2011
- 2- عبد الأمير شمس الدين ،الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية ،المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ،سوريا 1987،
- 3- عبد الله محرزى الحرتسي حميد ،تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي ،المملكة الاردنية الهاشمية ،الطبعة الأولى 2012،
- 4- د.عبد المنعم فوزي ،المالية العامة والسياسة المالية ،دار النهضة العربية بيروت ،سوريا ، 1972
- 5- فهد محمد سعيد ،مبادئ المالية العامة ،الجزء الأول ،جامعة حلب ،سوريا ، 1994
- 6- محمد حسين الوادي -زكرياء أحمد عزام ،المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ،دار المسيرة للنشر ،عمان ، 2000
- 7- محمد عباس محرزى ،المدخل إلى الجبائية والضرائب ،دار النشر ITCIS ،الجزائر ، 2010
- 8- مصطفى عوادي -يونس زين ،الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري ،الطبعة 2 ،الجزائر ، 2010/2011
- 9- محمد بوتين ،"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2003

ب-الرسائل والمذكرات الجامعية :

أولا :رسائل الدكتوراه :

- 1- بن فرج زوينة ،المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق ،أطروحة دكتوراه ،جامعة فرحات عباس ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2013-2014
- 2- سعدي عبد الحليم ،محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق نظام المحاسب المالي ،أطروحة دكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2014/2015

3- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/215

4- فلاح محمد، "السياسة الجبائية الأهداف والأدوات، حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006

ثانيا : مذكرات الماجستير :

1- بن عقي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013/2014

2- زين عبد المالك، القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة "بومرداس"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2015

3- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)

مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2011-2012

4- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية أو التجارية وعلوم التسيير، 2010/2011

5- حمومي وفاء دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة حالة مركز الضرائب لولاية تلمسان، مذكرة ماستر، الملحققة الجامعية مغنية، قسم العلوم الاقتصادية، 2015-2016

6- وهي بوعلام، "أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2004.

ج-النصوص القانونية :

1-قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2018، الجزائر

2- ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المدرسة العامة للضرائب، الجزائر، 2017

3-المجلات

نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة"، أكاديمية الشروق، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، 2011/08/01

II- المراجع باللغة الفرنسية

1 guide du contrôle sur pièce . direction générale des contrôle ;Alger ;2004 -

2-Colline filline ;la vérification fiscame ;édition économique ;paris ;1979

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TLEMCCEN
CENTRE DES IMPOTS TLEMCCEN
SERVICE PRINCIPAL DU CONTROLE ET DE LA RECHERCHE

Serie ON°04

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence : 55...

Lettre avec
A.R
N° :

A.M. ²

Pharmacie

N.I.F.:

196513010365731

Le20.....

Reçu le
03/05/2017

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre Siege le 15/05/2017 à 10h30 heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013, 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, IR6, A aduies et autres impôts et taxes

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

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

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

Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé des remises du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du C.P.F).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable + mise à jour de certains dispositions contenues dans la charte du contribuable vérifié.

Veuillez agréer, M. Subirac, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des
Vérificateurs

الإشعار النهائي للتحقيق المحاسبي

Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية تلمسان
 مركز الضرائب تلمسان

MINISTÈRE DES FINANCES
 DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS
 DIRECTION DES IMPÔTS DE WILAYA TLM
 CENTRE DES IMPÔTS TLM

Recu
 16/04/17

المرجع: 42

Le 17/04/17

Notification de Redressement
 Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 55 du 3 mai 17, 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, ITC, Revenus, IRC/Salaires.

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

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

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

Nous attirons votre attention que, les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales prévues par la loi sur votre demande et à l'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 20-1 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte de feuillets y compris celui-ci.

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

Le Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الأخطاء المكتشفة بعد عملية التحقيق المحاسبي

DIW de : Tlemcen.....
 Vérification n° : 49 / CPT.....
 Notification n° : 39 /...CDI.../SPRC.../.....SC..... du 05/10/2017
 Nombre de page :04 (Quatre).....

A) ETAT DE LA COMPTABILITEa-1a Forme

- Elle comporte l'ensemble des documents et livres obligatoires exigés par les lois en vigueur en l'occurrence les articles 9et10 du code de commerce et le système comptable financier à savoir le livre journal et le livre d'inventaire coté et paraphé le 17/06/1995 par le président du tribunal de Tlemcen, ainsi que les journaux auxiliaires (banque,caisse,achat,vente et opérations divers) tenues sous support informatique suivant un système comptable centralisateur, conformément aux dispositions du décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique et décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008, entrée en vigueur le 01janvier 2010. Elle est détaillée sur journaux auxiliaires et appuyée par des pièces justificatives pour les quatre exercices vérifiés.

b- Fond

- Le contrôle des différents comptes comptables (caisse, banque, virements de fonds, achat, clients, fournisseur,...) et les pièces justificatives ayant servis de bases pour l'élaboration du bilan (liasse fiscale) et les déclarations mensuelle (G50), nous a permis de constater quelques irrégularités d'ordre fiscal, n'ayant pas d'impact sur la qualité de la comptabilité tel que :

1-Les comptes financiers

L'analyse de vos comptes financiers (banque et caisse), nous a permis de constater que tous les encaissements ont été déclarés, hormis un encaissement par banque le mois de juin 2014 d'un montant de 663 500DA qui n'a pas été déclaré.

2-Contrôle des charges

Parmi les charges d'exploitation comptabilisées, certaines n'obéissent pas aux règles de déductibilité et qui seront réintégrées aux revenus dont ci-joint détail :

❖ Les dons :

- Exercice 2013 : don pour une association religieuse montant 100 000DA
- Exercice 2014 : don pour une association religieuse montant 100 000DA
- Exercice 2015 : don pour une association religieuse montant 100 000DA
- Exercice 2016 : don pour une association religieuse montant 50 000DA

DIW de :Tlemcen.....
 Vérification n° : 49 CPT.....
 Notification n° : 39 /...CDI.../SPRC.../.....SC..... du ...05/10/2017
 Nombre de page :04 (Quatre).....

Ces dons ne seront pas admis en déduction de vos revenus fiscal parce qu'ils ne sont pas consentis aux profits des associations à vocation humanitaire comme stipule l'article 169-1 du code des impôts direct et taxes assimilées.

❖ **Frais de réception :**

Parmi les frais de réception certaines n'obéissent pas aux règles de déductibilité, il s'agit des bons de restauration qui ne porte pas de nom.

Exercice 2013 : 78 180DA

Exercice 2014 : 71 700DA

Exercice 2016 : 71 220DA

❖ **Les cadeaux :**

Nous avons constatés l'achat des cadeaux suivant la facture ETS BOUCHENAK du 01/12/2013, parmi ces cadeaux il y a qui dépassent la valeur de 500 DA par unité, prévue par l'article 169-1 du code des impôts directs, la différence sera réintégrée détail :

100 Montres de bureau prix unitaire 600DA ; montant à réintégrer $100 \times 100 \text{DA} = 10\ 000 \text{DA}$

50 Parures de stylo prix unitaire 600DA ; montant à réintégrer $50 \times 100 \text{DA} = 5\ 000 \text{DA}$

20 Horloges prix unitaire 950DA ; montant à réintégrer $20 \times 450 \text{DA} = 9\ 000 \text{DA}$

3 Cartables en cuir prix unitaire 13 500DA ; montant à réintégrer $3 \times 13\ 000 \text{DA} = 39\ 000 \text{DA}$

Soit un total à réintégrer de **63 000DA**

❖ **Compte matière et fourniture :**

La vérification de ce compte fait apparaitre ce qui suit :

- Achat d'une tablette Samsung d'un montant de 81 000DA exercice 2013, sa valeur dépasse 30 000DA et ne peut pas être comptabilisé comme charge (cpt 605), elle est un bien amortissable (cpt 228) conformément à l'article 141-3 du code des impôts directs.

- Le service a constaté que les achats de sachets sont excessifs par rapport aux chiffres d'affaire déclarés pour les exercices 2014, 2015 et 2016, de ce fait on a pris le soin de réintégrer 50% des montants comptabilisé comme charge (cpt 607) soit :

Exercice 2014 : 286 422DA

Exercice 2015 : 295 827DA

Exercice 2016 : 218 791DA

DIW de :Tlemcen.....

Vérification n° : 49/ CPT.....

Notification n° : 39/...CDI.../SPRC.../...SC..... du ...05/10/2017 .

Nombre de page :04 (Quatre).....

Toutes ces anomalies citées ci-dessus ont fait l'objet d'un débat contradictoire le 28/09/2017 en votre présence et celle du comptable et aucune justification ne nous a été réservée, de ce fait ils seront régularisés aux différents impôts et taxes y afférent.

➤ **Situation en matière de TAP**

L'encaissement non déclaré en juin 2014 est considéré comme un rehaussement sur CA. Les droits seront assortis de pénalités conformément à l'article 193 du CID.

	2014
Rehaussement sur CA	663 500
Taux TAP	2%
Droits à payé	13 270
Pénalités	1 327
Total à payé	14 597

➤ **IRG/Salaire :**

Le contrôle des salaires versés n'a laissé apparaître aucune insuffisance.

➤ **Détermination des revenus reconnus :**

La détermination des revenus reconnus a été faite à partir des revenus déclarés, plus la réintégration des charges non déductibles résultantes de la vérification, de ce fait votre nouvelle situation se présente comme suit :

	2013	2014	2015	2016
Revenus Déclarés imposés	2 636 142	2 503 667	2 209 415	2 234 540
Rehaussement sur CA	/	663 500	/	/
Réintégrations : Dons	100 000	100 000	100 000	50 000
: Frais de réception	78 180	71 700	/	71 220
: Cadeaux	63 000	/	/	/
: Tablette	81 000	/	/	/
: Matières et Fournitures	/	286 422	295 827	218 791
Déduction : Droits TAP	/	(-) 13 270	/	/
Revenus Reconnu	2 958 322	3 612 019	2 605 242	2 574 551

نتائج التحقيق

W de Tlemcen.....
 Vérification n° 49 CPT.....
 Notification n° 42 CDL /SPRC /..... SC..... du 05/10/2017.....
 Nombre de page : 02 (Deux).....

DROITS IRG :

Conformément à la législation fiscale en vigueur, vous êtes soumis à l'IRG au niveau de votre domicile fiscal et ce au titre des différents revenus reconnus au cours des exercices vérifiés conformément à l'article 8 du CID, par application du barème suivant l'article 104 du CID.

Les droits simples seront majorés par des pénalités conformément à l'article 193 du CID

	2013	2014	2015	2016
Revenus Reconnu	2 958 322	3 612 019	2 605 242	2 574 551
Revenus Déclaré imposer	2 636 142	2 503 667	2 209 415	2 234 540
Revenus Rehaussé	322 180	1 108 352	395 827	340 011
Droits IRG a payé	903 413	1 132 207	779 835	769 093
Droits IRG payé	790 650	744 283	641 295	650 089
Droits à rappeler	112 763	387 924	138 540	119 004
Pénalités	16 914	96 981	20 781	17 850
Total à payer	129 677	484 905	159 321	136 854

Récapitulation des Droits et Pénalités

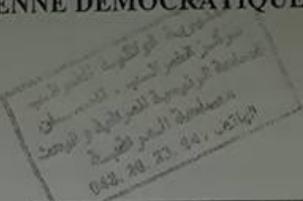
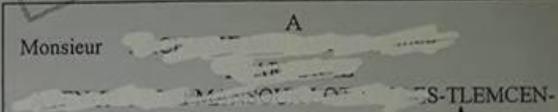
	Droits simples	Pénalités	Total
TAP	13 270	1 327	14 597
IRG	758 231	152 526	910 757
TOTAL	771 501	153 853	925 354

الإشعار النهائي بعد الرقابة المحاسبية (غياب الرد)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
 DIRECTION DES IMPÔTS DE W.TLEMCEN
 CENTRE DES IMPOTS TLEMCEN

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب
 مديرية الضرائب لولاية تلمسان
 مركز الضرائب تلمسان

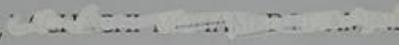

 Monsieur  A
 W.TLEMCEN-

Référence N°: 34 /2017

Lettre avec A.R. N°

Le 07 DEC 2017

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° 39-42 du 5 oct. 17 à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

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

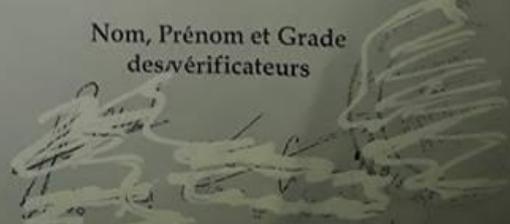
Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.
TOTAL des Droits et TAXES = 925 364,00

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 01 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade


 Nom, Prénom et Grade
 des vérificateurs


الإشعار بالدفع

ROLE INDIVIDUEL N°: _____ Année: _____

مديرية الضرائب لولاية _____

M. _____ (اللقب، الاسم، اسم الشركة) (2) السيد

(nom et prénom - Raison sociale)

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 المالي

(Cachet d'identification)

DES IMPOTS

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

Série D. 37 A - Imp. Officielle, Alger (2013)

NOMS - DROITS 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	
G.												
amendes (VF+IRG)	à											
S.												
orfaitaire												
la Professionnelle	à	1.14	11224730	112718230	6435000	21			1327		1327	12597
aleur Ajoutée	à											
1 TVA/achats												
ssiette/TVA												
is	à											
istrement												
l'imbre												
TF et TA												
it sur le Patrimoine												
TOTAL GENERAL DU ROLE									1327		1327	12597

6

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية على القوائم المالية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث تعتبر الرقابة الجبائية على القوائم المالية لب أحد العوامل الهامة ضمن النظام الضريبي التصريحي لما لها من قدرة على إدارته بعدالة وإنصاف، فهي إجراء رقابي يخول للإدارة الضريبية التأكد من صحة ودقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة وتم اختبار ذلك وفقا لدراسة إستببائية بمديرية الضرائب لولاية تلمسان، وقد توصل البحث إلى وجود أثر ايجابي لبرنامج الرقابة الجبائية لما له من قدرة على زيادة الالتزام الضريبي للمكلف بالضريبة وبالتالي تحسين جودة التصريح الجبائي، وكذلك قدرة جودة المراجعة في التأثير إيجابا على جودة التصريحات الجبائية

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، القوائم المالية، تصريح جبائي، المكلف بالضريبة .

RESUME :

Cette étude vise à explorer la mesure de contribuer à l'audit fiscal états financiers les dans l'amélioration de la qualité des déclarations fiscales. La vérification fiscale sur les états financiers considère comme l'un des facteurs importants au sein du système fiscal déclaratif, et il a la capacité de gérer ce système avec la justice et l'équité. En outre, c'est une procédure de surveillance qui autorise

le contribuable.

Le chercheur a utilisé un questionnaire pour recueillir les données primaires de l'administration fiscale de tlemcen, et a analysé les données statistiquement. Les résultats de l'étude ont assuré qu'il y a un impact positif sur le programme d'audit fiscal sur la qualité des déclarations fiscales, car l'audit fiscal a la capacité d'augmenter l'engagement de la charge fiscale, la qualité de l'audit fiscal a également un effet positif sur la qualité de déclaration d'impôt.

Mots-clés: Audit fiscal, États financiers, Programme d'audit fiscal, Qualité d'audit fiscal