



جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التسيير



العنوان:

التدقيق المحاسبي و دوره الرقابي  
في مصلحة الضرائب  
- دراسة حالة -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية و محاسبة

التخصص : محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبتان: حفيظة مقرابي

: نوال قصر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: / / 2017

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ محاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	الأستاذ: خلفاوي حكيم.
مشرفا	أستاذ محاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	الأستاذ: إبراهيم شيخ التهامي
مناقشا	أستاذ محاضر بجامعة الجيلالي بونعامة عين الدفلى	الأستاذ: كارش سعيد.

السنة الجامعية: 2016-2017

# اهداء

إلى أول من تلفظ لسانى باسمها فنبض قلبي إلى التي أعطتني الأمل الذي أعيش له  
إلى التي وهبت حياتها لي وأمرت أن تكمل رسالتها في الحياة فأنارت لنا السبيل وكانت  
لنا المثل الأعلى إلى التي لو أهديتها حياتي لن تكفي في حقها أمي ثم أمي الحبيبة  
حفظها الله لنا.

إلى الذي لا مثيل له كان أو سيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء كل خطوة  
خطوتها في طريق العلم إلى من علمني مبادئ الحياة ورباني على الصدق والإخلاص  
أبي العزيز حفظه الله لنا.

إلى بلمس روحي وحياتي، إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني  
أختاي " مريم، غنية " وأخي "موسى" وأبناؤه "محمد، وصال".  
إلى أعز الصديقات اللواتي جمعتني بهن الذكريات.

إلى التي شاركتني عناء إعداد هذه المذكرة صديقتي الغالية نوال وإلى كل عائلتها.  
إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي إلى هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد  
المتواضع.

حفيظة

# أهداء

إلى أول من تلفظ لساني باسمها فنفض قلبي إلى التي أعطتني الأمل الذي  
أعيش له إلى التي وهبت حياتها لي وأمرت أن تكمل رسالتها في الحياة  
فأنارت لنا السبيل وكانت لنا المثل الأعلى إلى التي لو أهديتها حياتي لن  
تكفي في حقها أمي ثم أمي الحبيبة حفظها الله لنا.

إلى الذي لا مثيل له كان أو سيكون من سيعيش في أعماقي وكان وراء  
كل خطوة خطوتها في طريق العلم إلى من علمني مبادئ الحياة ورباني  
على الصدق والإخلاص أبي العزيز حفظه الله لنا.

إلى الذين شاركوني في الحياة حلوها ومرها إخوتي دحمان، أحمد، عمر،  
ربيعة، طاوس ، فاطمة، يسرى، مروى، شيماء، ملاك، حفظهم الله.

إلى البرعمين سلسبيل وبلال.

إلى كافة الأقارب إلى كل من ساهم في مساعدتي.

إلى أعز الصديقات اللواتي جمعني بهن أعلى الذكريات حفيظة، حنان،  
نورة، أمينة، فاطمة، عائشة، سارة.

إلى كل زميلاتي دفعة 2017 ماستر محاسبة وتدقيق .

إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد  
المتواضع.

## نوال

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمداً كما ينبغي لجلال وجهه العظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيراً على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

اللهم إذا نسألك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والخواب وخير المعاماة وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتنا وثبت إيماننا أرفع درجاتنا في الجنة وتقبل صلاتنا وتغفر خطايانا ونسألك العلاء في جناتك الفردوس الأعلى وحل اللهم وسلم على خير الخلق سيدنا محمد أما بعد :

أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذ المشرف الدكتور شيخ إبراهيم التمامي على ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات وإرشادات وتقديم معلومات خلال إعداد هذه المذكرة. نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان لكافة عمال مكتبة الخزانة بالرونية من بينهم: محزه الجبلاي، بلحسن محمد، ورئيس مطبعة البحث والمراقبة في مركز الخزانة ولاية عين الدفلى حدوقى العربي، على مدعم لنا يد المساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحسين أكبر استفادة من الدراسة. و بالشكر العميق لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع أشكر كل هؤلاء وجزاهم الله عني كل خير.



## الملخص:

حاولنا من خلال هذا البحث استخلاص دور التدقيق المحاسبي في مساهمته في الرقابة الجبائية، ولمعالجة الموضوع اعتمدنا على دراسة حالة وتمت على عينة من المكلفين بالضريبة المشكوك فيهم حيث تمت دراسة ثلاثة حالات للرقابة الجبائية، وذلك للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة وكذا توضيح أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية للتدقيق في صحة البيانات، و المعلومات المحاسبية كما تتضمنه من حقائق عن المؤسسة لتفادي مختلف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بأموالها.

هدف هذه الدراسة هي محاولة تجسيد آلية الرقابة الجبائية لكونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد لمكافحة التهرب الضريبي، وهذا بالاعتماد على التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية كوسيلة للرقابة الجبائية بهدف الأخطاء والتجاوزات التي قد تستعمل من طرف المكلفين بالضريبة.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق محاسبي، رقابة جبائية، مدقق، مكلف خاضع، ملف جبائي.

## Résumé :

Nous avons essayé à travers cette recherche pour en tirer le rôle de l'audit comptable dans sa contribution au contrôle fiscal, et d'aborder la question appuyée sur une étude de cas et a un échantillon de contribuables soupçonnés en eux, où ont été étudiés trois cas de taxe contrôlée, de manière à atteindre un problème plus clairement posé la compréhension, ainsi que de préciser que la vérification comptable est le fondement essentiel de la vérification de la validation des données, l'information comptable et figurant dans les faits au sujet de l'institution pour éviter diverses erreurs et les cas de fraude et de manipulation Bomlakha.

L'objectif de cette étude est d'essayer de refléter le mécanisme de contrôle fiscal pour être un style préventif et punitif en même temps pour lutter contre l'évasion fiscale, et cela est basé sur la vérification comptable aux fins de l'impôt comme un moyen de l'impôt sur le contrôle des erreurs de commande et les abus qui peuvent être utilisés par le parti des contribuables.

**Mots-clés:** comptabilité audit, contrôle fiscal, auditeur, sous réserve de coûteux fichier Jbaia.

# قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال البيانية
	قائمة الملاحق
	قائمة الرموز
أ	مقدمة
06	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي
08	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق، مفهوم التدقيق
08	التطور التاريخي للتدقيق
09	مفهوم التدقيق
10	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي، أهدافه، أهميته وأنواعه
10	الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي
11	الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي
11	الفرع الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي
12	الفرع الرابع: أنواع التدقيق
12	أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق
12	ثانياً: من حيث توقيت عملية التدقيق
13	ثالثاً: من حيث هيئة التي تقوم بعملية التدقيق
13	رابعاً: من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق
13	خامساً: من حيث مدى الفحص / حجم الاختبارات بعملية التدقيق
14	المبحث الثاني: مسار التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية
14	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية، أهدافها
14	مفهوم الرقابة

14	مفهوم الرقابة الجبائية
15	اهداف الرقابة الجبائية
16	المطلب الثاني: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية
16	أسباب الرقابة
17	أشكال الرقابة الجبائية
19	المطلب الثالث: مسار التدقيق المحاسبي
20	الفرع الأول: البحث عن المعلومة الجبائية
21	الفرع الثاني: مهام الأولوية في التدقيق المحاسبي
22	الفرع الثالث: التدقيق المحاسبي المعمق
23	المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية
23	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
28	خلاصة
29	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
30	تمهيد
31	المبحث الأول: التعريف بحدود الدراسة
31	المطلب الأول: لمحة عن مركز الضرائب لولاية عين الدفلى
37	المطلب الثاني: لمحة عن مفتشية الضرائب بالرونية
40	المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية
40	المطلب الأول: الرقابة على الوثائق
41	أولا: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل المراقبة
41	ثانيا: الإجراءات المتخذة لمراقبة ملف جبائي
46	المطلب الثاني: التدقيق في المحاسبة
46	أولا: المرحلة التحضيرية
46	ثانيا: المرحلة التمهيدية
47	ثالثا: المرحلة الميدانية
48	رابعا: نتائج التدقيق
54	خامسا: التبليغ بنتائج التدقيق
54	سادسا: التبليغ النهائي

55	المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة
55	أولاً: إجراءات العملية الأولى
56	ثانياً: المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة لتحديد الدخل الخاضع
57	ثالثاً: نتائج التدقيق.
60	رابعاً: تبليغ الأولي بنتائج التدقيق
61	خامساً: التبليغ النهائي
62	خلاصة
64	خاتمة عامة
68	قائمة المراجع
72	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
45	حساب الغرامات المالية	01
48	تقويم رقم الأعمال	02
49	تقويم الوضعية الجبائية فيما يخص الرسم على المشتريات	03
49	تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA	04
50	تسوية الرسم على النشاط المهني TAP	05
50	تقويم الدخل الخاضع للضريبة	06
51	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات	07
51	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على الدخل الإجمالي	08
52	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجور	09
52	حساب غرامة الرسم على المشتريات	10
53	غرامة الرسم على القيمة المضافة TVA	11
53	غرامة الرسم على النشاط المهني TAP	12
53	غرامة الضريبة على أرباح الشركات IBS	13
54	غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	14
58	موازنة بين المصادر والإستخدامات	15
59	شرائح IRG	16
59	الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي	17
60	الفارق الواجب دفعه	18
60	حساب الغرامات المالية	19

صفحة	عنوان الشكل	رقم
17	أشكال الرقابة الجبائية	01
36	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	02
38	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب	03
43	مخطط للرقابة على الوثائق	04

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
72	التصريحات الشهرية G50	01
73	طلب تبرير الأخطاء C2	02
74	طلب توضيح C4	03
75	التبليغ النهائي	04
76	الورد الفردي	05

الرمز	تفسير الرمز باللغة العربية
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	الرسم على القيمة المضافة
TAP	الرسم على النشاط المهني
CDI	مركز الضرائب
G50	تصريح بالرسوم والضرائب
C2	طلب تبرير الأخطاء
C4	طلب توضيح

# المقدمة العامة

## مقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسات الاقتصادية فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم حيث تتفصل الملكية فيها على التسيير ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية والتلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي أبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

وتجدر الإشارة إلى أن مهنة التدقيق المحاسبي مازالت تشهد عدة قصور ونقائص في الجزائر حيث طغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي بالإضافة إلى عدم إدراك معايير التدقيق الدولية من قبل المدققين وعدم التزام المؤسسات بتطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أن التدقيق المحاسبي هو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية.

ويعتبر التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية حيث تعتبر هذه الأخيرة من بين الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي إذ نجد أن الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة والتي يتم من ورائها كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء عن قصد أو دون قصد.

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة ردية ووقائية في آن واحد فهي تسعى عن طريق الإدارة الجبائية إلى كبح النزيف المالي الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة.

وعليه قد نجد التدقيق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية من طرف أعوان مدققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، مع منحهم المشرع لعدة صلاحيات وبالمقابل عدة التزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للمكلفين بالضريبة، بهدف تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية المخطط لها في السياسة الاقتصادية للدولة.

## الإشكالية:

ومن خلال ما تقدم يمكننا طرح إشكالية البحث في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة في مصلحة الضرائب؟

ومن خلال الطرح العام للإشكالية نطرح التساؤلات الجزئية التالية:

1. ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل؟ وهل هي قادرة على المساهمة في الرقابة الجبائية؟
2. ماهي طرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب التي تساهم في التقليل من ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين؟
3. ما هو إطار المفاهيم للتدقيق المحاسبي؟

## فرضيات البحث:

1. الالتزام بعملية فحص محاسبي للمكلف من حيث الشكل من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية يساهم في الرفع من كفاءة الرقابة الجبائية؛
2. تساهم تقنيات التدقيق المحاسبي في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية؛
3. التدقيق المحاسبي لمستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا معمقا دلالة على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية.

## مبررات اختيار البحث:

إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وهي كالتالي:

- الميل لمثل هذه المواضيع والرغبة في التوسع في هذا المجال؛
- الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة، كما أن الموضوع يخدم مجال التخصص.

## أهداف البحث وأهميته:

### 1. أهداف البحث:

نسعى من خلال بحثنا هذا لتحقيق جملة من الأهداف نوجزها في الآتي:

- ✓ توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية؛
- ✓ إبراز أهمية التدقيق المحاسبي بشكل عام؛
- ✓ تسليط الضوء على الرقابة الجبائية من خلال التطرق إلى إطارها المفاهيمي.

### 2. أهمية البحث:

ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها مما استدعى الأمر ضرورة مجابهة هذه الآفة ومما لاشك فيه أن الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد أو على الأقل التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة، ومن الأليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق أهدافها نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية الذي يعتبر من أبرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية.

### حدود البحث:

**الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مصلحة الضرائب بالروينة، مركز الضرائب.

**الحدود الزمانية:** تتضمن الدراسة التدقيق في ملف جبائي لدى مصلحة الضرائب للفترة من 2012 إلى غاية 2015.

### منهج البحث:

بناء على الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى أهداف هذا البحث وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي، والثاني الجانب التطبيقي يقوم على منهج التحليلي "دراسة حالة".

## صعوبات البحث:

من الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بالبحث هي:

- ✓ قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر؛
- ✓ عدم رغبة بعض العاملين تقديم المعلومات؛
- ✓ عدم كفاية البيانات والمعلومات اللازم توفرها لإجراء الدراسة.

## هيكل البحث:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين الأول نظري والثاني تطبيقي، وجاءت تقسيمات هذه الفصول على النحو التالي:

الفصل الأول: خصصناه للأدبيات النظرية والتطبيقية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا بالدراسة في المبحث الأول الأدبيات النظرية حول التدقيق المحاسبي، بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى مسار التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

قد جاء المبحث الثالث تحت عنوان الأدبيات التطبيقية حول الدراسة والذي تعرضنا فيه لدراسات سابقة مشابهة لموضوع دراستنا

أما الفصل الثاني والذي يُعنى بالدراسة الميدانية، فقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، تطرقنا في الأول منهما إلى تقديم عام حول الهيئة محل الدراسة (مركز الضرائب بعين الدفلى ومفتشية الضرائب بالروينة)، أما المبحث الثاني فقد جاء موسوما بدراسة حالة ميدانية تبين فيها أنواع الرقابة الجبائية لدى مصلحة الضرائب أي تم التطرق إلى معالجة ملف جبائي.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

و

التطبيقية

## تمهيد

يرجع أصل التدقيق إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبر، حيث صاحبت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها ومستوى التدقيق والفحص أو التأكيد والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، بحيث أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتدقيق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، وإن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة، ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص لأطراف ذات المصلحة.

ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق المحاسبي، ومسار التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية، وقسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي.**

**المبحث الثاني: مسار التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.**

**المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية.**

## المبحث الأول: الأديبات النظرية للتدقيق المحاسبي.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التدقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق، مفهوم التدقيق.

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير عملية التدقيق من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل شهدتها المؤسسة على وجه الخصوص، ولذلك سننتظر فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي:

#### 1. التطور التاريخي للتدقيق.

##### 1-1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية وكان الهدف من خلالها هو الوصول الى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.

##### 1-2- الفترة من 1500 حتى 1850:

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال في الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية<sup>1</sup>.

##### 1-3- الفترة من 1850 حتى 1905:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام و النهائي بين الملكية والادارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على اموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني 1862، الذي أقر ضرورة استعمال مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة، فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحاً للتدقيق حتى يبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمه بقوانين.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص3،4.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- ✓ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بالمبادئ المحاسبية<sup>1</sup>.

#### 4-1- الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور شركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة الى استعمال أسلوب العينات الاحصائية وفق أساس علمي أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الادارة بل غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما اذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي<sup>2</sup>.

#### 2. مفهوم التدقيق.

عرف التدقيق بعدة تعريفات ومن خلال هذه التعريفات أستنتج تعريف شامل متمثل في<sup>3</sup>:

2-1- التدقيق: هو فحص فني محايد من أجل ابداء الرأي فيشكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو ربحي أو غير ذلك و بالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية:

2-1-1- الفحص: فحص المستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة لتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، وتبويبها.

2-1-2- التدقيق: هو امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

2-1-3- التقرير: هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتدقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

<sup>1</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يوره، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة الدكتوراه، جامعة بوبكر بالقائد- تلمسان-، 2015، ص3.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سابق، ص4.

<sup>3</sup> سميرة بوعكار، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص64.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي، أهدافه، أهميته و أنواعه .

الفرع الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.

التدقيق المحاسبي: التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني \*يستمع\* لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق .

ويشير التاريخ القديم الى ان قدماء المصريين والرومان والاغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدفعونها للتأكد من صحتها.

وكانت هذه العمليات على الحسابات المالية والحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع خاصة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت، مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره<sup>1</sup>.

كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها<sup>2</sup>.

تعددت تعاريف التدقيق المحاسبي وهذا حسب وجهات النظر المختلفة أما من أهمها نجد:

▪ " لجنة مفاهيم التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين " هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>3</sup>.

كما عرف التدقيق على أنه الأداة من أداة نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل التقييم إجراءات الرقابة الداخلية<sup>4</sup>.

وفي رأي الطالبان أن التدقيق المحاسبي هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء الرأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري أو ربحي أو غير ذلك، وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة.

1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2005، ص44.

2- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص17.

3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص45.

4- عيسى حفصية، بابا خويا ربيحة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص5.

## الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي.

ان الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو ابداء رأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي.

### ❖ الأهداف التقليدية: يمكن إيجازها فيما يلي :

- ابداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء وأعمال الغش والتلاعبات؛
- التأكد من صحة العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع مفردات الأصول والالتزامات؛
- امداد ادارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه.

### ❖ الأهداف الحديثة: يمكن ايجازها فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ والنتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقاً؛
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها ومدى معالجتها كما يعمل على الحد من الاسراف؛
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الانتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات<sup>1</sup>.

## الفرع الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي.

تتيح أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:

(1) إدارة المشروع التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه<sup>2</sup>؛

(2) متجنبي المخاطرة وتضم هذه المجموعة المديرية والمستثمرين ورجال الأعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعد لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل من القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل<sup>3</sup>؛

<sup>1</sup> - لياس قلاب نبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص46.

<sup>2</sup> - محمد الطاهر سالمى، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015، ص8.

<sup>3</sup> - صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص5.

3) الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك؛

4) مقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة<sup>1</sup>؛

5) هيئة سوق المال تعتبر مستخدم هام لتقرير المدقق لما لها من دور اشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية<sup>2</sup>.

#### الفرع الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي.

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق الا أن يلتقي بالأهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر اليها التدقيق، ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع، وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:

#### أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق.

1) **تدقيق كامل:** هو التدقيق الذي لا يضع في الادارة أو طرق المتعاقد مع المدقق قيود حول مجال و نطاق عملية التدقيق، حيث مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.

2) **التدقيق الجزئي:** هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره<sup>3</sup>.

#### ثانياً: من حيث توقيت عملية التدقيق.

1) **تدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص واجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الامكانيات المتاحة<sup>4</sup>.

2) **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسب للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها

<sup>1</sup> - محمد الطاهر سالمى، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مرجع سابق، ص 8.

<sup>2</sup> - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 13.

<sup>3</sup> - لبنى محمادي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص 10.

<sup>4</sup> - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس - سطيف - ، 2011، ص 12.

كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة، بالإضافة أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق<sup>1</sup>.

ثالثا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق.

(1) **تدقيق داخلي:** حيث عرفه معهد المدققين الداخليين في ذلك الوقت بأنه "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة"<sup>2</sup>.

(2) **تدقيق خارجي:** نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه ابداء الرأي في عدالة البيانات المالية<sup>3</sup>.

رابعا: من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق.

(1) **تدقيق الزامي:** وهو ملزم بنص القوانين في الدولة المعينة ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع الحسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، من ناحية أخرى قد القوانين النظامية في بعض الشركات في القطاع الخاص على ضرورة مراجعة حساباتها عن طريق مراجع قانوني متخصص<sup>4</sup>.

(2) **تدقيق اختياري:** القيام بعمل التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشأة دون الزام قانوني وهو أمر اختياري<sup>5</sup>.

خامسا: من حيث مدى الفحص/حجم الاختبارات بعملية التدقيق.

(1) **التدقيق التفصيلي:** وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها حالية من الأخطاء والغش والتلاعب، ولذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة لأن عدد عملياتها قليل نسبيا.

(2) **التدقيق الاختباري:** وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا النوع من التدقيق باتباع أحد الأساليب التالية:

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص 14.

<sup>2</sup> - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي وإداري، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية- غزة-، 2007، ص 42.

<sup>3</sup> - حلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي، دون طبعة، مؤسسة الوراق، عمان، 2006، ص 54.

<sup>4</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 41.

<sup>5</sup> - حلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص 55.

- التقدير الشخصي للعينة؛
- استخدام علم الاحصاء<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: مسار التدقيق المحاسبي في الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية بعض الخصوصيات والمميزات التي تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة، وهنا سنتطرق إلى عموميات حول الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها.

#### 1. تعريف الرقابة:

عرف الاقتصادي " فايول " الرقابة أنها تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للحظة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها<sup>2</sup>.

وتعرف كذلك الرقابة على أنها وظيفة من وظائف الإدارة، وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف<sup>3</sup>.

#### 2. تعرف الرقابة الجبائية.

هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش لتحقيق من مدى صحة مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لمؤسسة ما ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر استغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية، المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات، وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وكذا التحقق لنشاط معين وإجراء تعديلات المصرح بها.

من أهم التعريفات التي يمكن أخذها للرقابة الجبائية هي:

<sup>1</sup>- بوقابة زينب، دور التدقيق المحاسبي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011، ص15.

<sup>2</sup>- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زوييف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص25.

<sup>3</sup>- عبد السلام ابو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص253.

المراقبة الجبائية وهي عبارة عن "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"<sup>1</sup>.

### 3. أهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية، إدارية، اقتصادية ومالية واجتماعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

#### ❖ الأهداف القانونية: تتمثل في

- ✓ تحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية؛
- ✓ التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقا للتشريع الجبائي؛
- ✓ مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية وجباتهم الجبائية وضمان الحقوق التي يستفيدون منها<sup>2</sup>.

#### ❖ الأهداف الإدارية:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما لإدارة الضريبة 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 الأثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية<sup>3</sup>.

#### ❖ الأهداف الاقتصادية والمالية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف اشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع<sup>4</sup>.

#### ❖ الأهداف الاجتماعية:

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل تلاعب والإهمال والتقصير في أداء وتحمل وجباته، وهذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

<sup>1</sup> - بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص12، ص13.

<sup>2</sup> - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011، ص89.

<sup>3</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص46.

<sup>4</sup> - www.Centpourcent.dz IRI .AHLAMONTADA .NET/ T578 .Tepic ,26-02-2017, 09 :40

المطلب الثاني: أسباب وأشكال الرقابة الجبائية.

### 1. أسباب الرقابة الجبائية:

#### 1-1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

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

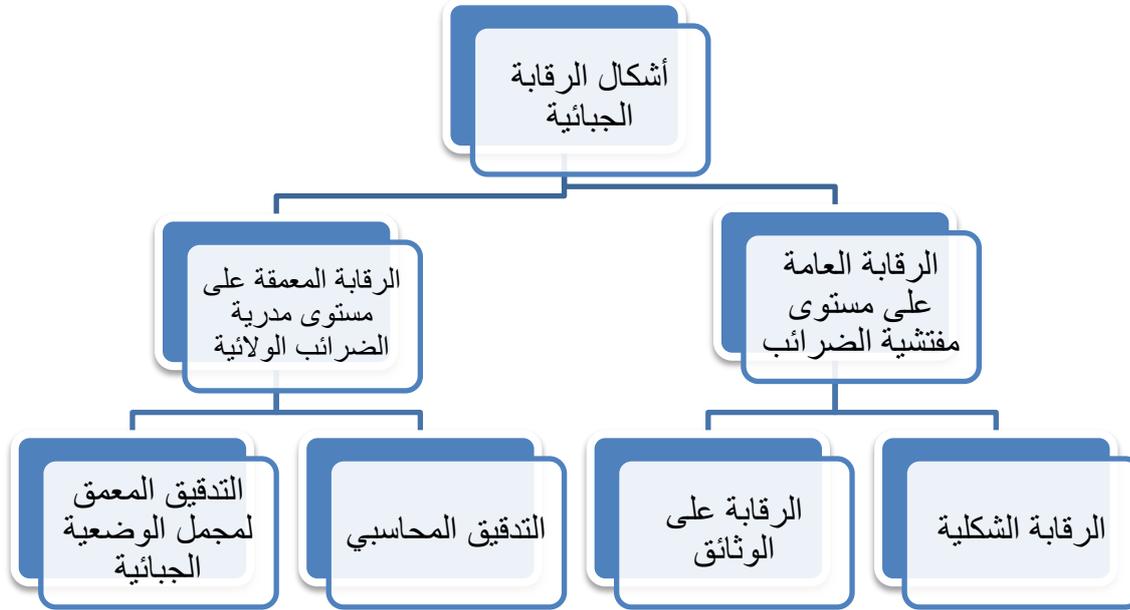
#### 1-2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبئ الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية والغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداء الضروي لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 20، 21.

## 2. أشكال الرقابة الجبائية:

شكل رقم (01): أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 37.

**2-1- الرقابة العامة:** تتم على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى تتم الرقابة من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب، وتتم بمكتب الرقابة على مستوى ملف المكلف بالضريبة إلا أن أهمية ومدى هذه الرقابة يمكن أن يتغير ويتسع لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق.

### 2-1-1- الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص، والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتتجزأ كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات (أخطاء الجمع، الترحيل... إلخ) مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة؛
- كذلك تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛

- كشف المعلومات أو العناصر المهمة وتكليف في حالة الإستحقاق المكلف بالضريبة لتصحيح هذه الاغفالات<sup>1</sup>.

## 2-1-2- الرقابة على الوثائق:

تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المدقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم.

بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية "يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات ...".

تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التدقيقات المتعلقة بالفحص النقدي للتصريحات، بمساعدة المعلومات ومستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنققات من قبل، حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

**2-2- الرقابة المعمقة:** وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية وبعد هذا النوع تدخل مباشرة لأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم به بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن لأعوان المحققين، إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات والوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها.

وتشمل هذا النوع من الرقابة الأنواع التالية من التدقيق:

➤ التدقيق في المحاسبة؛

➤ التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية<sup>3</sup>.

## 2-2-1- التدقيق في المحاسبة :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

<sup>1</sup> - قميدة اسيا، إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 39.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، التدقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 20.

<sup>3</sup> - غضبان مريم، دور الرقابة في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، جامعة ألكلي محند أوالحاج، البويرة، 2015، ص 53.

يعني التدقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة .

- لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>؛
- يسمح هذا التدقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس<sup>2</sup>.

### 2-2-2- التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

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

ويقصد بالتدقيق المعمق في الوضعية مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشته أي مقارنة الإيرادات بالنفقات<sup>3</sup>.

كعلا يمكن التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل<sup>4</sup>.

### المطلب الثالث: مسار التدقيق المحاسبي.

تختلف صور الرقابة الجبائية باختلاف الطريق التبعة في التدقيق والغرض المراد بلوغه، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة حق ممارسة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ونجد أن التدقيق المحاسبي هو شكل من أشكال التدقيق المعمق الذي تمارسه الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة، تختص به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إذا ليس التدقيق المحاسبي عرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك للمؤسسات من الاطلاع على واجباتهم الجبائية، وعليه التدقيق المحاسبي تتم وفق مسار يتكون من مراحل متتالية تتضمن مهام أساسية يقوم بها المحققون وتتمثل في:

<sup>1</sup>- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص10.

<sup>2</sup> - www. ST. VLIMeS. COM/ t: 29467744, 26-02-2017, 09 :52

<sup>3</sup>-المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ص14.

<sup>4</sup>- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص48.

## الفرع الأول: البحث عن المعلومة الجبائية.

البحث عن المعلومة الجبائية معطيات أساسية هامة عن المكلف يستغلها المحقق أثناء قيامه بمهامه وهي تنقسم إلى قسمين:

**أولاً:** معلومات متعلقة بالتأثير المباشر على الوعاء الضريبي، وهي في الغالب تتعلق برقم الأعمال.

**ثانياً:** معلومات متعلقة بالتأثير الغير المباشر على الوعاء الضريبي، وهي التي ليس لها تأثير مباشر على رقم الأعمال وإنما تسمح باكتشاف مداخل غير مصرح بها.

**ثالثاً:** مصادر جمع المعلومات الجبائية والهيئات المعتمدة في البحث عنها.

• تتمثل هذه المصادر في الممولين، الزبائن، مصالح الجمارك، المصارف والبنوك، المدرات التجارية والمصالح الأخرى؛

• الهياكل المعتمدة في البحث عن المعلومات الجبائية هي:

**1- الهيئات المتدخلة على المستوى المحلي:** يعتبر هذا المستوى أهم مستوى يمكن الحصول منه على المعلومة الجبائية، وتتكفل بهذه المهمة كل من: مفتشيات الضرائب، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

**2- الهيئات على المستوى الجهوي:** تتكفل بعملية البحث عن المعلومة الجبائية على المستوى الجهوي للهيئات التالية:

**1-2- المديرية الجهوية للضرائب:** يتمثل دورها في تجميع المعلومات الخاصة بما يتعلق بإحصاء الوعاء، الرقابة والتحصيل.

**2-2- المركز الجهوي للإعلام الآلي:** يقوم هذا المركز بتكوين نظام إعلامي للضرائب من خلال تصريحات المكلفين بالضريبة، ويقوم هذا المركز بحفظ المعلومات المجمع من المديريات الولائية وتقديمها إلى المفتشيات.

**2-3- مركز الميزانيات:** وهو يعتبر بنك المعلومات الجبائية حيث يحتوي على المعطيات المهمة للضريبة ويتكون من أربعة فروع يضم كل فرع مجموعة من الولايات.

**3- الهيئات المتدخلة على المستوى المركزي:** تتواجد هذه الهيئات المركزية للبحث عن المعلومة الجبائية في كل من قسنطينة، الجزائر ووهران، وتتكون هذه الهيئات المركزية من المديريات الفرعية التالية:

• المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛

• المديرية الفرعية للبرمجة؛

- المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: المهام الأولية في التدقيق المحاسبي.

تستبق عملية التدقيق المحاسبي مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية حتى توفر الشروط اللازمة للسير الحسن لهذه العملية ويكون من خلال الخطوات التالية:

**1- الأعمال التمهيديّة لعملية التدقيق المحاسبي:** يقوم المدقق المحاسبي بتهيئة الأرضية المناسبة للقيام بمهمته، فيجب عليه أن يتبع خطوات تحضير الملف للتحقيق الذي يكون بطلب من مفتشية الضرائب:

**1-1- إعداد برنامج التدقيق النهائي:** تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بوضع برنامج التدقيق الجبائي السنوي، وذلك باقتراح المكلفين الواجبة فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم تقوم بإرسال هذا البرنامج إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل سواء قبله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو إنقاصها بعد ذلك تقوم المديرية المركزية المصادقة عليه وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به.

**1-2- معايير اختيار ملفات التدقيق:** إن عملية اختيار ملفات التدقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير متمثلة فيما يلي:

- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة أربع سنوات الأخيرة؛
- ملاحظة زيادة الطرق التدلسية واكتشاف المخالفات ذات طابع اقتصادي.

**1-3- دراسة الملفات:** يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات الجبائية المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل البدء في الأعمال الميدانية وغاية هذه الدراسة البحث عن عناصر تساهم في تنفيذ التدقيق، ثم ينتقل إلى دراسة التصريحات فيتطرق إلى كل الرسوم والضرائب الخاضع لها المكلف<sup>2</sup>.

**1-4- الأعمال الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي:** تتمثل الأعمال الميدانية للتدقيق المحاسبي بالقيام بالإجراءات التالية:

<sup>1</sup> - ecomedfot. Blogspot. Com /2015/07/ acciounting. Investigatigation – into – path – of. Htm/, 26/02/2017/, 10:15 .

<sup>2</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 63.

#### 1-4-1- الإشعار بالتدقيق:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تدقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، فالمدقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتدقيق عن بداية التدقيق والتدخل قبل الشروع في التدقيق وذلك يكون بواسطة رسالة موصى عليها والغاية منه تهيأ المكلف بالضريبة بإحضار الوثائق المحاسبية<sup>1</sup>.

#### 1-4-2- التدخل بعين المكان:

بعد انقضاء المدة القانونية (10) أيام من استلام المكلف الإشعار بالتدقيق ينتقل المدققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنه يمكن لهم التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى الطرق التدلسية وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار.

#### 1-4-3- الفحص المحاسبي:

يعتبر الفحص المحاسبي أو التدقيق في المحاسبة أهم مرحلة في مسار التدقيق المحاسبي حيث ينتقل المدققون من معالجة المعلومات الجبائية المتوفرة عن المكلف بالضريبة إلى فحص تصريحاته الموجودة في الدفاتر المحاسبية، يسمح هذا الشكل من مقارنة بين تصريحاتهم الجبائية وتقديراتهم المحاسبية قصد التأكد من صحة ومصداقية تصريحاتهم، ويتم الفحص المحاسبي من خلال:

أولاً: فحص المحاسبة من حيث الشكل: يقوم المدقق بمراقبة العامة المحاسبية وذلك من خلال التأكد من وجود الوثائق المحاسبية أن البيانات المسجلة فيها تكون صحيحة.

ثانياً: فحص المحاسبة من حيث المضمون: بعد الانتهاء من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية ينتقل إلى مراجعتها من ناحية المضمون أو المحتوى وينقسم هذا المضمون إلى الأقسام التالية:

✓ حسابات الاستغلال: (المشتريات، المبيعات، المخزون)؛

✓ حسابات التسيير والنتائج: المخالفات التي يقع فيها المكلف بالضريبة في هذا المجال هي تضخيم النفقات، أو تخفيض في قيمة الإيرادات؛

✓ حسابات الميزانية: (الأصول، الخصوم).

الفرع الثالث : التدقيق المحاسبي المعمق: حتى يكون التدقيق المحاسبي ناجحاً ومن أجل الإلمام بجوانب المحاسبة يقوم المدقق بفحص حسابات الميزانية والتي تتضمن جانب الأصول وجانب الخصوم ثم ينتقل إلى فحص حسابات التسيير وحسابات النتائج وكذا العناصر المكونة للربح<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20، من قانون الإجراءات الجبائية، 2017، ص11.

<sup>2</sup> - MINISTERE DES FINANCES, CHARTE DU CONTRIBUABLE VERIFIE , EDITION 2014,page16,17

ويتبين لنا من خلال التدقيق المحاسبي أنه له فعالية في الإدارة الجبائية وذلك من خلاله يتم كشف الثغرات التي يمكن أن يتخذها المكلفين بالضريبة للقيام بعمليات التزوير والغش أو التهرب بهدف تقليل نسبة الإخضاع.

### المبحث الثالث: الأديبات التطبيقية.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى بعض ما توصل إليه من باحثين سابقين في مجال دراستنا لما له علاقة بها، تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول تناول عرض الدراسات السابقة، أما المطلب الثاني فتناول مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة التي قمنا بها.

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.

**الدراسة الأولى:** يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم الاقتصادية، تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد - تلمسان - 2015، تمحورت إشكالية البحث في: ما هو التدقيق الحسابات وما هي الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق، وما هو الإطار التنظيمي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا؟

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع النظري والعملية لمهنة تدقيق الحسابات ومعرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في كل من الجزائر وموريتانيا.

وقد اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسته للقوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا وجد أن هذه المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى اللائق بها، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية.

**الدراسة الثانية:** بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس - سطيف -، 2012.

تمحورت الإشكالية البحث في: ما الدور الذي تلعبه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات؟

هدفت هذه الدراسة في التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت لإدارة الأرباح، بإضافة الى الدوافع التي تحفز المؤسسات على التلاعب برقم الربح المعلن عنه، وتحديد مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة من طرف

إدارة المؤسسة لإدارة أرباحها، كما تبرز مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية والفرنسية لسلوك إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية، وإبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما تهدف إلى طرح مختلف الآليات والسياسات التي تساعد على الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي وتحسين من أداء المدقق بما يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

اعتمد الباحث لتحقيق أهداف البحث وإختبار فرضياته تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الجوانب المتعلقة بإدارة الأرباح وجودة التدقيق المحاسبي.

أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي أن تكون ممارسات إدارة الأرباح متوقعة بشكل كبير في البيئات التي تحتوي معايير المحاسبة فيها على مرونة كبيرة في الإختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وبالرغم من الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في الحد من سلوك إدارة الأرباح داخل المؤسسة إلا أن هذا الدور يبقى محدود، الامر الذي يستلزم إعادة النظر في بعض القواعد والممارسات المحاسبية والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق السياسات المحاسبية بعيدا عن الانتهازية.

**الدراسة الثالثة:** محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 3، 2011.

حاول الباحث من خلالها دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر من قبل محافظي الحسابات حيث تمحورت إشكالية البحث فيما يلي: إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية؟ وما مدى إمكانية إنتاجها في الجزائر؟

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق، كما هدف إلى ضرورة الاطلاع على آراء المختصين حول مدى إنعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة، وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

ومن أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع اعتمد الباحث في منهج الدراسة على المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية فاعتمد على الاداة التاريخية من خلال سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة التدقيق المحاسبي وكذا مراحل بلوغها الاطار الدولي فضلا عن مراحل صدوره معايير التدقيق الدولية، كما اعتمد على الاداة التحليلية في باقي الاطوار النظرية للبحث، بالإضافة إلى الاداة الاحصائية بالنسبة للدراسة التطبيقية حيث انحصر مجتمع الدراسة على وضع شرط أساس للمؤهل العلمي والخبرة الميدانية بالنسبة للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين وطلبة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق وكان الغرض من شمول مجتمع

الدراسة المهنيين والأكاديميين هو الربط بين آراء الاثنين كون الموضوع يتعلق بمعايير دولية وبالتالي وجود الفهم النظري لها قبل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها.

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها الباحث أن التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي وكذا التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الاعمال، كما يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ويحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق التي تشهد قصورا عديدا وعليه يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية إعداد تدقيق القوائم المالية من أجل الرفع من مستويات الأداء لدى المدقق مما يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها وبالتالي مساعدة مستخدمي تقارير المدقق على اتخاذ قرارات أحسن.

**الدراسة الرابعة:** صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.

تمحورت الاشكالية الدراسة، إلى أي مدى يمكن أن يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة قائمة الدخل؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء محافظي الحسابات والمحللين الماليين حول دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، وتوضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين الدخل، ومعرفة العلاقة التي تربط بين محللين القوائم المالية وبين المدقق الحسابات وتدقيقه في القوائم المالية.

اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في القسم النظري ومنهج دراسة الحالة دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات لثلاث سنوات متتالية باستخدام اداتي هما الوثائق والمقابلة.

أهم النتائج التي تم التوصل لها هي أن التدقيق يساعد في تحليل المعلومات واتخاذ القرارات واكتشاف المخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها، كما توجد علاقة تكامل بين محلل القوائم المالية وبين المدقق الحسابات سواء كان خارجي أم داخلي، وفعالية التدقيق المحاسبي في اكتشاف أخطاء في القوائم المالية كما له دور هام في مصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية.

**الدراسة الخامسة:** لبنى محمداي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، 2014.

تمحورت الاشكالية الدراسة حول: ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية وبالتالي ضمان الاداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الاقتصادية؟

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي للقوائم المالية في تحسين أداء المؤسسة وذلك في ظل بيئة تنافسية شديدة، وتوضيح أثر تقرير المدقق المحاسبي على المؤسسة وضرورة ضمان صحة القوائم المالية.

اعتمدت الباحثة في معالجة موضوع الدراسة منهجين، منهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء النظري أما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التجريبي، وقد تم دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات لثلاث سنوات متتالية وذلك باستخدام اداتين هما المقابلة الشفوية والوثائق.

أهم نتائج التي تم التوصل لها هي أنه يعتبر وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من حماية أصول المؤسسة من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن للسياسات الادارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، كما يبرز التدقيق المحاسبي الاليات الاساسية لاعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد.

**الدراسة السادسة:** محمد الطاهر سالمي، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما هو التدقيق المحاسبي وما مدى مساهمته في ترشيد القرارات؟

هدفت الدراسة في أهمية موضوع التدقيق المحاسبي ودوره في اتخاذ القرار، كونه يساعد على تجاوز الصعوبات والمشاكل التي تواجه المنظمات، والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو الروتينية، ومن الضروري اظهار عمل المدقق الداخلي ومهاراته كإحدى الوسائل الهامة والضرورية لتجاوز هذه الصعوبات.

اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري للدراسة والإجابة على الاشكالية التي تم طرحها واختبار صحة الفرضيات.

أهم النتائج البحث التي توصل لها الباحث تمثلت في: أن التدقيق المحاسبي هو عملية فحص وتدقيق وتمحيص في الوثائق والدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى التدقيق في مختلف الوقائع المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق للخروج برأي فني محايد حول صحة ودقة وعدالة القوائم المالية، حيث يلعب التدقيق المحاسبي دورا مهم في المؤسسة وبالخصوص التدقيق الداخلي، ولتحقيق أهدافها يجب على المؤسسة اتخاذ القرارات التي تتماشى مع أهدافها.

**الدراسة السابعة:** أبولاوي، أحمد إسماعيل، أهمية التدقيق في ضبط عمل المحاسبين في الشركات، ملتقى شذرات، النشر أريحا: جامعة القدس المفتوحة، 2004.

تمحورت إشكالية الدراسة في: ما مدى قدرة المدققين في ضبط عمل المحاسبين في المنشآت والمؤسسات الفلسطينية ومدى مسؤولية التي تقع على عاتق المحاسبين لتأدية واجبهم على أكمل وجه ضمن المعايير المحاسبية؟

هدفت الدراسة في التعرف على عملية التدقيق وإعطاء لمحة تاريخية حول التدقيق وكذا شرح معايير التدقيق الدولية والفلسطينية المعمول بها، والاطلاع على إجراءات تدقيق الأصول والتزامات والقوائم المالية مع إعطاء مثال على كل بند من البنود في المعالجة المحاسبية.

اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة منهج الاطلاع على الدراسات السابقة والمراجع التي تهتم في عملية التدقيق وكذا زيارة بعض مكاتب التدقيق، وأيضا زيارة المكتبات العامة وأخذ المراجع الخاصة بعملية التدقيق.

أهم نتائج البحث تمثلت في: إجراءات العامة لعملية التدقيق ومسؤولية المدققين في اكتشاف الأخطاء ومدى قدرة التدقيق على ضبط القوائم المالية والختامية للمؤسسات العامة والخاصة في فلسطين.

### المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية.

رغم الاستفادة من الدراسات السابقة لإثراء الدراسة الحالية بالإطار النظري، والمساعدة في تحليل وتفسير نتائجه، نجد أن هناك تشابه وأوجه اختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات ومع دراستنا يمكن إيجازها في الآتي:

- تشابه الدراسات من حيث الهدف الذي يسعى إلى إبراز فائدة التدقيق المحاسبي من خلال الدور الفعال الذي يلعبه والمكاسب الممكن تحقيقها منه وأثره على الوثائق المحاسبية و القوائم المالية؛
- اختلفت كل من الدراسات سواء الدراسات السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت؛
- كذلك تختلف في هيكل البحث أي كل باحث اعتمد على هيكل خاص به.

ومع كل هذه الاختلافات الموجودة بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على استنتاج واحد وهو أن للتدقيق المحاسبي دور كبير في المؤسسة وأن التدقيق هو عملية فحص وتحقيق في الوثائق والدفاتر المحاسبية لتقاضي الأخطاء و الإغفالات الموجودة في الوثائق المحاسبية، وذلك لئلا يسهل دور فعال في مساهمته في مراقبة الوثائق المحاسبية.

### خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية للموضوع حيث أوضحنا المفاهيم المرتبطة بالدراسة والمتمثلة في كل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، كما حاولنا تبيان العلاقة التي تربط بينهما.

كذلك تطرقنا إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، والذي تم من خلاله استعراض لأهم الدراسات والمتمثلة في الهدف من الدراسة، طريقة المعالجة، وكذا ذكر أهم النتائج التي تم التوصل إليها وفي نهاية كل دراسة تم إعطاء نقد، أو إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسات فيما بينها مع دراستنا.

الفصل الثاني

الدراسة

الميدانية

## تمهيد

بعد الدراسة التي قمنا بها في الجانب النظري والمتمثل في الفصل الأول الذي من خلاله تعرفنا على التدقيق المحاسبي ومساره في الرقابة الجبائية وكذا تطرقنا إلى الدراسات السابقة .

وجب علينا دعم هذا البحث بفصل ثاني وأخير يتضمن دراسة حالة تطبيقية لإسقاط ما عرضناه في الفصل الأول.

تتمحور هذه الدراسة التطبيقية في كيفية مراقبة ملف لأحد المكلفين بالضريبة الخاضعين، والهدف من دراسة الملف الجبائي للكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش.

وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: التعريف بحدود الدراسة.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية .

### المبحث الأول: التعريف بحدود الدراسة.

قبل أن نتطرق إلى الملف الجبائي للمكلف وما سيجري عليه من خلال مراحل وإجراءات التدقيق والمراقبة، يلزمنا أولاً إعطاء عموميات حول مكان الدراسة، حيث قمنا بزيارة ميدانية إلى مركز الضرائب بولاية عين الدفلى ومفتشية الضرائب بالرونية.

### المطلب الأول: لمحة عن مركز الضرائب لولاية عين الدفلى.

#### أولاً: التعريف بمركز الضرائب (CDI).

مركز الضرائب هو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ومركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديرية الضرائب الولائية ويشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين التابعين لمجال اختصاصهم وهم:

- المؤسسات الخاضعين للنظام الحقيقي؛
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 30000000 دج.

#### ثانياً: مهام مركز الضرائب:

- ❖ تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص.
- ❖ مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة؛
- ❖ مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- ❖ مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية؛
- ❖ إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- ❖ الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب والرسوم و الأتاوى؛
- ❖ تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- ❖ ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم<sup>1</sup>؛

<sup>1</sup> - بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة لمركز الضرائب بعين الدفلى.

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

### ثالثا: مصالح مركز الضرائب.

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية و قبضة ومصالحتين<sup>1</sup>:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير: و تكلف بـ
  - التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛
  - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقد يمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
  - اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو لمراجعة المحاسبة؛
  - إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

### تعمل على تسيير:

- أ- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛
- ب- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛
- ت- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛
- ث- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

<sup>1</sup> - بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة لمركز الضرائب بعين الدفلى.

ج- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: و تكلف بـ

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

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات و المقارنات: وتكلف بـ

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

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

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

ت- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق: وتكلف بـ

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التدقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا إنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها و تحصيلها؛
- اقتراح مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات المجمعة.

ث- مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق: وتكلف بـ

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

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات: وتكلف بـ

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

تعمل على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات: و تكلف بـ

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

ب- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: و تكلف بـ

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

ت- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع: و تكلف بـ

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

4. القبضة: و تكلف بـ

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

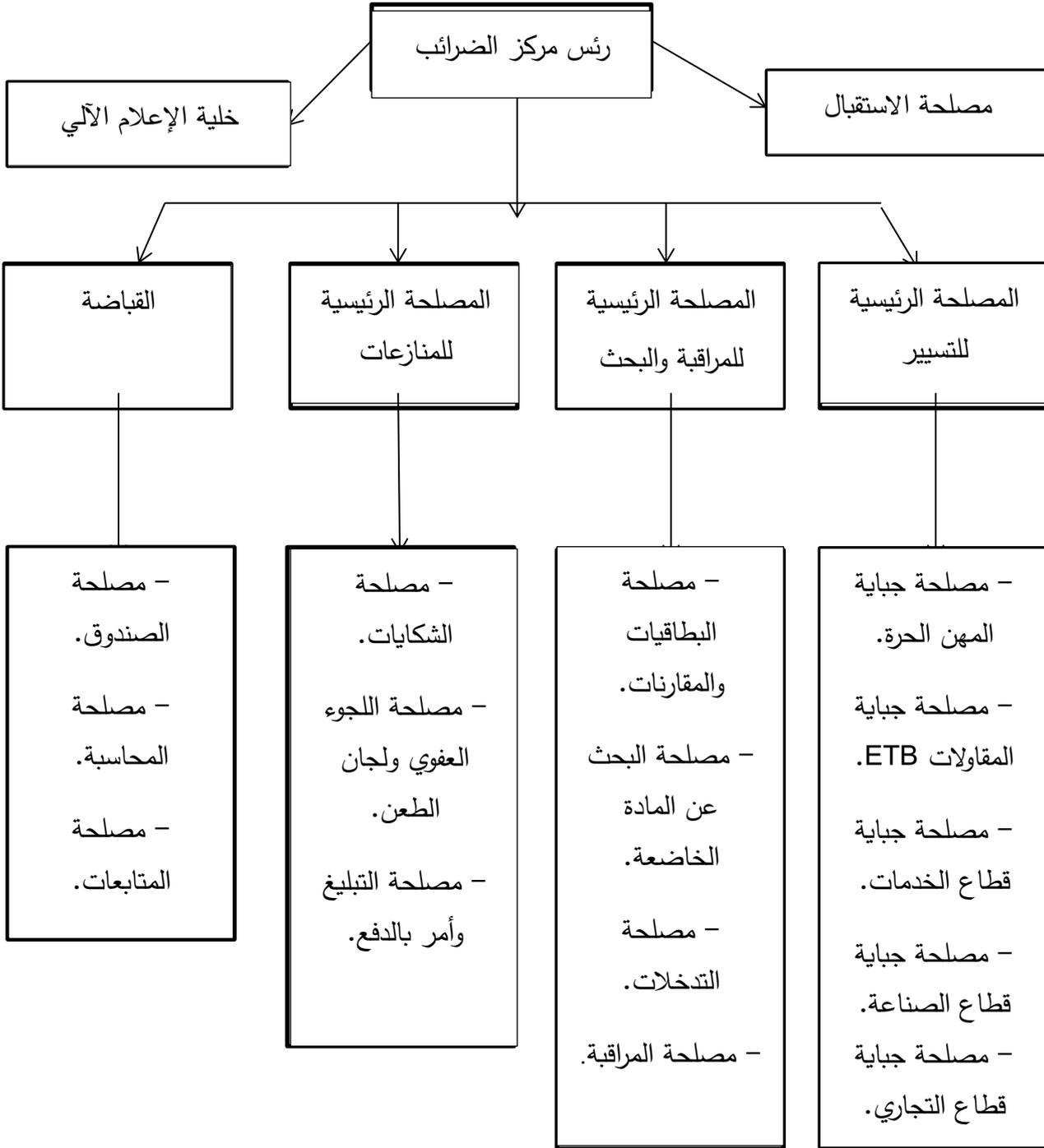
تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق؛
- مصلحة المحاسبة؛

- مصلحة المتابعات؛
- تنظم مصلحة المتابعات في شكل فرق.
- 5. مصلحة الاستقبال والإعلام: تحت سلطة رئيس المركز و تكلف بـ
  - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم؛
  - نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.
- 6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: و تكلف بـ
  - استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها؛
  - إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات؛
  - الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و الأمن.

رابعاً: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

شكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية عين الدفلى



المصدر: مركز الضرائب لولاية عين الدفلى.

المطلب الثاني: لمحة عن مفتشية الضرائب بالرونية.

### 1. نشأة المفتشية:

أنشئت مفتشية الضرائب بالرونية بتاريخ 1994/08/01 على إثر التنظيم الجديد للمصالح الخارجية للمديرية الولائية للضرائب بولاية عين الدفلى والتي كانت قبل هذا التاريخ منظمة على أساس متعشيات الضرائب غير المباشرة.

انبثقت مفتشية الضرائب بالرونية من متعشيات الضرائب المباشرة وغير المباشرة للعطاف وكان مقرها الأول العطاف بحي محمد خميستي، وهي عبارة عن مصلحة من مصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، وهي ذات شخصية معنوية تهم بتأسيس الضرائب المختلفة (مباشرة وغير مباشرة) وكذا جميع الرسوم، وكذا تسيير الملفات الجبائية المختلفة والخاصة بكل أنواع الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية وكذا الفلاحية إلى جانب الأنشطة العقارية (كراء العقارات، بيع العقارات).

يمتد مجال اختصاص مفتشية الضرائب بالرونية إلى خمسة (05) من بلديات ولاية عين الدفلى وهي كما يلي:  
بلدية الرونية، بلدية زدين، بلدية الماين وبلدية بطحيه وكذا بلدية الحسانية.

في سنة 1999 ونظرا لضيق المقر بالعطاف والذي كان يضم مفتشية الضرائب بالعطاف وكذا نظيرتها مفتشية الرونية ومن أجل تقريب الإدارة من المواطن فإنه تم تغيير مقر المفتشية إلى بلدية الرونية بحي عيزة محمد والذي لا تزال به إلى يومنا هذا.

إن إدارة الضرائب هي القلب النابض للاقتصاد الوطني باعتبارها الممول الرئيسي للخزينة العمومية، وكذا مشاركتها الفعالة في التنمية المحلية لتموينها لخزينة البلديات.

### 2. تعريف المفتشية:

**تعريف المفتشية:** هي مصلحة تابعة لمديرية الضرائب بعين الدفلى، وهي شخصية معنوية ذات طابع إداري تأسست في 1994/08/01 مقرها الحالي بحي عيزة محمد بالرونية بمحل تابع لبلدية الرونية مهمتها الأساسية تحصيل جميع الضرائب والرسوم لفائدة الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

كما تصدر في إطار الخدمات المستندة إليها عدة وثائق للجمهور العريض كشهادة عدم الخضوع للضريبة،

لفائدة الطلبة المتدرسين بالجامعات من أجل الحصول على منحة المتمدرس، لفائدة المجاهدين أو أرامل الشهداء،

<sup>1</sup> - بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب بالرونية.

لفائدة منحة التداوي .

ويعتبر رئيس المفتشية المسؤول الأول والمباشر الذي يراقب التسيير ويمضي كل الوثائق والمستندات الصادرة من المفتشية.

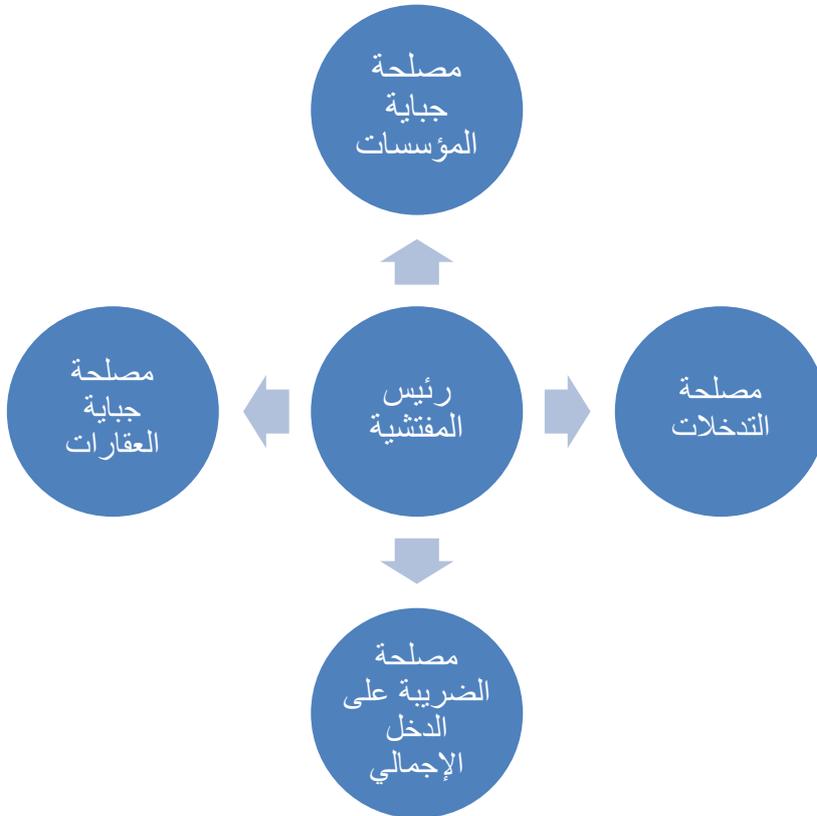
### 3. هيكل التنظيمي لمفتشية:

تتكون مفتشية الضرائب من أربع (04) مصالح نذكرها كما يلي:

1. مصلحة جباية المؤسسات؛
2. مصلحة التدخلات؛
3. مصلحة الضريبة على الدخل الإجمالي؛
4. مصلحة جباية العقارات.

يرأس هذه المصالح رئيس المفتشية، ويراقب أعمالها ويشرف عليها ويمضي كل الوثائق الصادرة عنها، كما يساهم على السير الحسن لجميع المصالح والمستخدمين التابعين لها.

شكل رقم(03): الهيكل التنظيمي للمفتشية الضرائب بالروينة.



المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب.

## 5. مهام وصلاحيات المفتشية:

إن مفتشية الضرائب المختلطة لها عدة مهام تقوم بها كل مصلحة من مصالحها الأربعة والتي نلخصها فيما يلي<sup>1</sup>:

### (1) مصلحة التدخلات:

تعتبر مصلحة التدخلات داخل المفتشية القلب النابض وهي المحرك الأساسي الذي ينشط خارج مكاتب المفتشية من أجل تحصيل المعلومات وإجراء المعاينات الميدانية وكذا التدقيقات المباشرة في مكان مزاوله النشاط، كما أنه الممول الرئيسي لجميع المصالح الأخرى بالمعلومة المفيدة في عملية وعاء الضريبة وتأسيسها.

### (2) مصلحة جباية المؤسسات:

تقوم هذه المصلحة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية للأشخاص الطبيعية والمعنوية ولجميع الأنشطة الصناعية و التجارية والحرفية وكذا الأنشطة غير التجارية(المهنية) كالأطباء و المحامون والبيطرة... إلخ. كما تقوم بتأسيس الضريبة أو الرسم المناسب لكل مؤسسة حسب ما تنص عليه القوانين السارية المفعول ومن ثم إرسالها إلى قابض الضرائب من أجل التحصيل والمتابعة.

### (3) مصلحة الضرائب على الدخل الإجمالي:

مهام هذه المصلحة تأسيس الوعاء الضريبي ومتابعة الملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في مجال المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كانت مداخل ناتجة عن أنشطة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مداخل ناتجة عن أنشطة فلاحية أو مداخل ناتجة عن أنشطة عقارية(كراء العقارات المبنية وغير المبنية)، أو كانت مداخل ناتجة عن أنشطة خارج الإقليم أو مداخل ناتجة عن بيع أو التنازل على العقارات المبنية أو غير المبنية.

### (4) مصلحة جباية العقارات :

هذه المصلحة في معظم المفتشيات نجدها تابعة لمصلحة المداخل (الضريبة على الدخل الإجمالي) وهذا لقللة الاهتمام بها بصورة كبيرة وهي تهتم بتأسيس الرسم العقاري على المباني والأراضي والمحلات التجارية وكذا الرسم على رفع القمامات Taxe Dassissement

### 6- مهام رئيس المفتشية:

يشرف رئيس المفتشية على أعمال الأعوان التابعين لجميع المصالح كما يوزع الأدوار والمهام بين مختلف المصالح ويسهر على تسيير مصالح المفتشية.

- يمضي كل الوثائق الصادرة من مصالح المفتشية؛

<sup>1</sup> - بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب بالروينة.

- يتابع الامتيازات الجبائية من تسليمها إلى أصحابها في إطار وكالات التشغيل-ANGEM CNAC-ANSEJ أو في إطار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI ؛
- يبرمج الملفات كل سنة من أجل الرقابة الجبائية (الرقابة المحاسبية- الرقابة على الحالة الإجمالية للمؤسسة VASF أو الرقابة المعمقة) ويرسلها إلى مديرية الضرائب من أجل تنفيذ الرقابة؛
- يبرمج الملفات سنويا من أجل الرقابة على الوثائق Le controle pièces، ويعلم المديرية بها البرنامج؛
- يقوم بإجراء الرقابة على الوثائق للملفات الجبائية أو يكلف رئيس مصلحة جباية المؤسسات بذلك؛
- يسهر على الرد على البريد الوارد إلى المفتشية من مختلف الإدارات العمومية (دائرة، بلدية، مركز الأمن)؛
- يقوم بضبط الإحصائيات المختلفة كل شهر وكل فصل وكل سداسي وإرسالها إلى مصالح مديرية الضرائب للإعلام والمتابعة؛
- يرسل المديرية لطلب احتياجات مصالحه المختلفة؛
- يرسل مختلف الإدارات العمومية لطلب المعلومات ذات الطابع الجبائي والتي تساعد مصالحه في تأسيس الوعاء الضريبي، وهذا في إطار الحق المخول له قانون بموجب حق الاطلاع المنصوص عليه في المادة 45 و 46 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- يقوم بجرد التجهيزات الخاصة بالمؤسسة ويسهر على سلامتها؛
- يراقب عمل المستخدمين التابعين لمصالحه والسهر على احترامهم لضوابط العمل وأوقات المداومة؛
- يحفظ الملفات الجبائية وكل المعلومات الجبائية ذات الطابع السري من أجل حمايتها ومحافظة عليها.

### المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية.

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالة ميدانية لأشكال الرقابة الجبائية لمراقبة ملف جبائي وهي الرقابة على الوثائق، والتدقيق المحاسبي، والتدقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

حيث الحالة الأولى من الرقابة تمت معالجتها على مستوى مفتشية الضرائب، أما الثانية والثالثة فتم معالجتها في مركز الضرائب بولاية عين الدفلى.

### المطلب الأول: الرقابة على الوثائق.

تتم هذه الرقابة لدى مفتشية الضرائب حيث يقوم المدقق برقابة شكلية ورقابة على الوثائق من خلال الخطوات التالية يقوم بها مفتش الضرائب لرقابة هذا الملف.

#### أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل الرقابة:

على المدقق معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف المعني و المعلومات متمثلة في:

- ✓ المكلف المعني مؤسسة XXXX شخص معنوي؛
- ✓ طبيعة ونوع نشاطه فيتمثل في أشغال البناء؛
- ✓ رقم الأعمال المصرح خلال سنة 2016 هو: 7.000.000. دج.

#### ثانياً: الإجراءات المتخذة لمراقبة ملف المكلف المعني.

بعد أن تمت برمجة ملف المعني للمراقبة، سنتعرض في الاتي إلى مراحل عملية الرقابة الجبائية على الوثائق وكيف تمت المعالجة:

#### 1- مرحلة فحص الملفات:

- ✓ قيام المكلف المعني بتقديم التصريحات الجبائية الشهرية G50 (أنظر الملحق رقم 01) من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم تدقيق في رقم الأعمال؛
- ✓ بعد ذلك قيام القباضة بإرسال كل التصريحات الخاصة بالمكلفين لمفتشية الضرائب لمباشرة أعمال الرقابة الجبائية لبرنامج مصادق عليه من طرف مصالح مديرية الضرائب بالولاية؛
- ✓ ومن خلال ذلك سيتم دراسة واقع عملي للرقابة الجبائية وهذا بتفحص ملف هذه المؤسسة المتمثلة في مؤسسة ذات الشخص المعنوي (X)، نشاطها يتمثل في النشاط المذكور أعلاه؛
- ✓ إرسال إشعار بالتدقيق على الوثائق للمكلف بالضريبة المتضمن المعلومات الخاصة بالمكلف.

حيث يقوم المدقق برقابة شكلية أولاً على الوثائق في الملف الجبائي:

#### أولاً: يقوم المدقق برقابة شكلية للملف الجبائي:

تعتبر مرحلة تمهيدية للرقابة حيث يتأكد المدقق من:

- ✓ هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- ✓ ينظر المدقق ويراقب الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية؛
- ✓ التدقيق في معدل الضريبة المفروضة عليه و الرسوم؛

- ✓ التدقيق في الحسابات المثبتة بالميزانية الجبائية السنوية؛
- ✓ مقارنة التصريحات الجبائية مع الوثائق والمعلومات التي بحوزة المصلحة (كشوف شراء، كشوف المخالصة)؛
- ✓ مراقبة التصريحات الجبائية ومقارنتها بالمحاضر المعاينة المحررة بعين المكان؛
- ✓ مقارنة التصريحات الجبائية مع بعضها البعض (مقارنة التصريحات الشهرية بنظيرتها السنوية)؛
- ✓ في نهاية هذه الرقابة يعلم مفتش الضرائب المكلف المعني بالأخطاء والإغفالات الموجودة في تصريحاته بواسطة C2 أي:

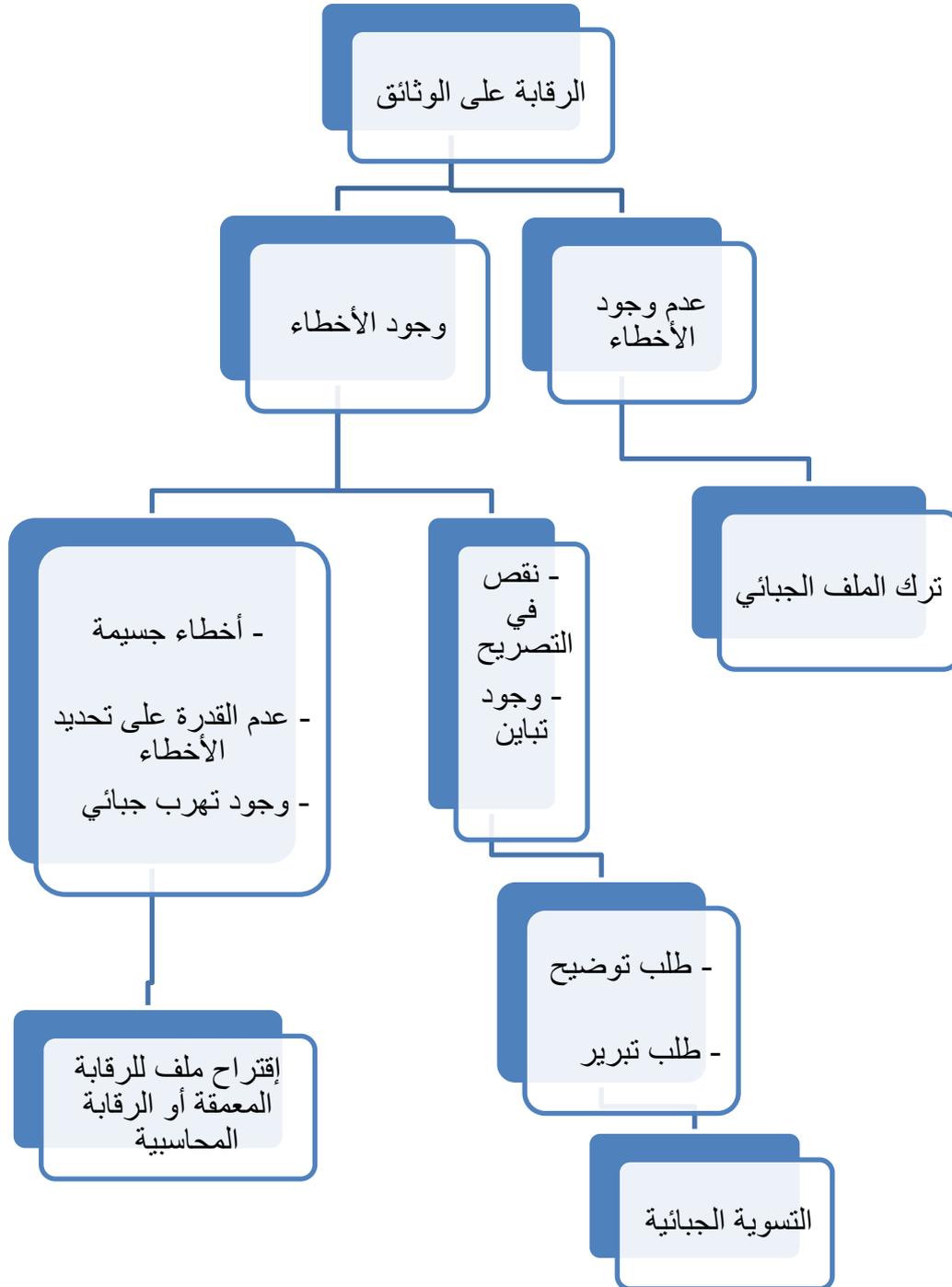
- طلب تبرير الأخطاء؛
- طلب التوضيح.

في حالة عدم تقديم التوضيحات والإثباتات القانونية في الآجال المحددة في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والمتمثلة في 30 يوم فإن اقتراحات التسوية الجبائية ستأخذ بعين الاعتبار وسيتم تثبيتها وكما أنه سيتم تبليغ المكلف مرة ثانية بواسطة تبليغ نهائي C4 .

في حالة عدم وجود أخطاء يتم التخلي عن الملف الجبائي.

في حالة وجود أخطاء جسيمة أي أخطاء كبيرة، يتم اقتراح ملف المكلف للرقابة المعمقة أو للرقابة المحاسبية. وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات.

شكل رقم (04): مخطط للرقابة على الوثائق.



المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف مفتشية الضرائب.

ثانيا: الرقابة الشكلية لا تتطلب الوثائق أما الرقابة على الوثائق حيث يطلب من المكلف إحظار الوثائق والسجلات اللازمة مثل:

- إحظار الكشف البنكي لمعرفة رقم الأعمال؛
- فواتير الشراء للتدقيق في كل المشتريات.

حيث تكون رقابة شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات الجبائية المقدمة.

ومن خلال مراقبة ملف مراقبة عامة وجد أن المكلف المعني واقع في بعض الإغفالات من خلال المؤشرات التالية:

- غياب بعض فواتير مشتريات؛
- تملص وإخفاء الضريبة وذلك لاكتشاف المكلف أنه متهرب ضريبيا ذلك بعد وصول فاتورة شراء وقدر المبلغ ب 3500000 دج.

### 2- إرسال التبليغ C2 طلب معلومات: (أنظر الملحق رقم 02)

في نهاية السنة قام أعوان لمفتشية الضرائب بإرسال إشعار بالتبليغ طلب معلومات من المكلف بالضريبة على تقديم فواتير الشراء

✓ للمكلف مهلة 30 يوم لتحضير وثائقه، وبدون ذكر التفاصيل الدقيقة الخاصة بعملية الرقابة.

### 3- نتائج التدقيق:

#### 1- تشكيل رقم الأعمال:

رقم الأعمال = المشتريات × هامش الربح

رقم الأعمال =  $3500000 \times 25\% = 875000$  دج

إذا المبلغ الخاضع للضريبة =  $3500000 + 875000 = 4375000$  دج.

#### 2- التسوية الجبائية:

- حساب الرسم على القيمة المضافة TVA بنسبة 17 % .

$4375000 \times 17\% = 740690$  دج .

- حساب الضريبة على النشاط المهني TAP حيث تخضع الشركة للضريبة على مجموع المبيعات المحققة

وحسب ما تنص عليه المادتان 23، 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيما يخص الضرائب المباشرة

أنهم خاضعون للرسم على النشاط المهني بنسبة 2%.

$$4375000 \times 2\% = 87500 \text{ د.ج.}$$

- تخضع الشركة كذلك إلى الضريبة على أرباح الشركات IBS فيما يخص الأنشطة المحققة بنسبة 25%

$$4375000 \times 25\% = 1093750 \text{ د.ج.}$$

- مداخيل الشركاء فإنهم خاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10% .

$$1093750 - 4375000 = 3281250 \text{ د.ج.}$$

$$3281250 \times 10\% = 328125 \text{ د.ج.}$$

#### حساب الغرامات المالية:

إذا كان هناك فرق يبين ما هو مصرح به وما وجده المدقق، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم التالي:

- المبلغ أقل من 50000 دج أو يساويه 10%؛

- المبلغ ما بين 50000 دج و 200000 دج أو يساويه 15%؛

- المبلغ أكثر من 200000 دج 25%.

#### جدول رقم(01): حساب الغرامة المالية

الغرامة	المعدل	الحقوق المتملص منها
185172.5 دج	25%	حق الرسم القيمة المضافة 740690 دج
13125 دج	15%	حق الرسم على النشاط المهني 87500 دج
273427.5 دج	25%	حق الضريبة على أرباح الشركات 1093750 دج
82031.25 دج	25%	حق الضريبة على الدخل الإجمالي 328125 دج
450615 دج		مجموع: 2250065 دج

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب.

وبالتالي مجموع المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب هو: 2700680 دج.

$$( 2700680 = 450615 + 2250065 ) \text{ د.ج.}$$

#### 4- التبليغ بنتائج التدقيق:

تم إرسال التبليغ النهائي بواسطة C4 النهائية (أنظر الملحق رقم 03) تتضمن نتائج التدقيق التي توصل إليها أعوان المفتشية، وذلك خلال المدة القانونية 30 يوم لم يتم الإجابة من طرف المكلف بالضريبة وذلك يعتبر قبول ضمنى للنتائج حيث تبقى أسس فرض الضريبة على حالها.

#### 5- التبليغ النهائي:

قام العون بتسليم التبليغ النهائي الورد الفردي و المتضمن النتائج التي توصل إليها، وذلك تبعا للتبليغ السابق:

- تم إبقاء على نفس الأسس التي وردت؛
- إرسال نسخة عن هذا الورد إلى المديرية الولائية للضرائب؛
- إرسال الإشعار للمكلف لدفع المستحقات في القباضة.

#### المطلب الثاني: التدقيق في المحاسبة.

بناء على المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالتدقيق في محاسبة المكلفين بالضرائب للسنوات الغير متقدمة، وقبل القيام بهذه العملية يضبط برنامج خاص بالمكلفين الذين سيتم التدقيق في محاسبتهم وبعد موافقة الإدارة المركزية حيث يتم ضبط البرنامج النهائي المطلوب تنفيذه من طرف المصالح المختصة (مركز الضرائب)، إلا أن تنفيذ هذا البرنامج لا يتم إلا وفق إجراءات جبائية محددة وفقا للمادة المذكورة أعلاه التي من خلالها نبدأ فورا في إجراء التدقيق:

#### أولاً: المرحلة التحضيرية.

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف بالضريبة والتزويد بالمعلومات والتوضيحات المعتبرة من مختلف المصادر حيث يقوم المدقق بـ:

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه في الأحسن؛
- التعرف على هوية الجبائية للمكلف بالضريبة حيث الملف المسحوب هويته متمثلة في:  
( مؤسسة تمارس نشاط بيع مواد بالجملة، ذات شخص معنوي).

#### ثانياً: المرحلة التمهيديّة.

✓ بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة والمعطيات السابقة، قام المدقق بالإجراءات التمهيديّة التالية :

- ✓ يتم إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف بالضريبة حيث يرفق الإشعار بالمعلومات التالية:
  - هوية المكلف بالضريبة؛
  - السنوات المدقق فيها؛
  - جميع الرسوم والضرائب الخاضع لها؛
  - نشاط الذي يمارسه؛
  - اليوم والساعة التي يتم فيها التدخل؛
  - المعلومات الخاصة بالشخص والمعلومات التي يتم التدقيق فيها؛
  - الوثائق التي يتم التدقيق فيها؛
  - أسماء الأشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق؛
  - المدة وهي عشرة أيام.
- ✓ يتم إرسال الإشعار عن طريق البريد مع إعلامه بالمدة التي يمنحها له القانون وهي عشرة (10) أيام، وبإمكان المكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل أو مستشار قانوني له من اختياره، وعلى المكلف خلال هذه الأيام تجهيز الوثائق والدفاتر المحاسبية المطلوبة منه للتدقيق فيها؛
- ✓ ويمكن أن تكون هناك رقابة مفاجئة إذ يمنح القانون في إطار التدقيقات المحاسبية التدخلات المفاجئة في المؤسسة، حيث يسلم الإشعار يوم التدقيق؛
- ✓ وبعد الانتهاء المد القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف ولهذا الأخير الحق في الاطلاع على المحاسبة في الشكل فقط؛
- ✓ وبعد ذلك الاتفاق مكلف مع المدقق على مكان دراسة محاسبة وذلك يكون من اختيار المكلف بالضريبة، وتكون قراءة المحاسبة في عين المكان أو الإدارة وهذه الأخيرة تكون عن طريق رسالة موصى عليها؛
- ✓ بداية التدقيق الفعلي وذلك إعطاء اختيار المكلف دراسة محاسبته.

### ثالثاً: المرحلة الميدانية.

- بعد الانتهاء المد القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق انتقل العنوان المدققان إلى مقر المكلف بالضريبة سيتم الاتفاق على مكان دراسة محاسبته؛
- بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات لمباشرة مهامه، في الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر والوثائق المحاسبية حيث يقوم ب:
  - فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي يضمنها الملف الجبائي؛
  - فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.

➤ تقديم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية التالية :

- سجل مركزي مؤشر ومؤرخ في 09 / 07 / 2013 تحت رقم 148 - 2013؛
  - سجل الجرد مؤشر ومؤرخ في 09/07/2013 تحت رقم 148 - 2013؛
  - دفتر الأجرة مؤشر ومؤرخ في 09 / 07 / 2013 تحت رقم 148 - 2013؛
  - فواتير الشراء والبيع والكشف البنكي؛
  - مختلف التبريرات المصاريف؛
  - تصريحات الضمان الاجتماعي.
- وبعد فحص الكشوفات وجميع البيانات الازمة وجد المدقق عدة تجاوزات وإغفالات أهمها:
- وجدت أخطاء مادية في بعض فواتير الشراء؛
  - فواتير مرفوضة في الشكل في جميع السنوات المدقق فيها وذلك من خلال الختم؛
  - تصريحات النشاط الممارس لسنة 2013 و لسنة 2015 ناقص غير مقربة للحقيقة؛
  - إخفاء بعض المشتريات للسنوات المدقق فيها؛
- ومن خلال ما سبق تم قبول المحاسبة في الشكل والمضمون مع بعض الاختلالات.

رابعاً: نتائج التدقيق:

❖ تحديد الأسس الخاضعة:

1- تقويم رقم الأعمال:

إن تقويم أرقام الأعمال تم بإدماج فوارق المشتريات المطبقة عليها هامش ربح قدره 20% باعتبارها مشتريات تم التدليس بها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(02): تقويم رقم الأعمال

السنوات	2012	2013	2014	2015
مشتريات مصرحة	72516250	62362976	48108614	12473614
مشتريات مقومة	71829795	58081600	45830620	12353500
فارق في المشتريات	686455	4281376	2277994	120114
معدل هامش الخام 20 % من 1,20%	1,20%	1,20%	1,20%	1,20%
فارق رقم الأعمال	823746	5137651	2733592	144136
رقم الأعمال المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

## 2- تقويم الوضعية الجبائية فيما يخص الرسم على المشتريات:

### جدول رقم(03): الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات

السنوات	2012	2013	2014	2015
رسوم مقومة	12864260	10093667	7132417	2100000
رسوم مسترجعة	12959630	10093667	7237103	2100000
رسوم مدمجة	95370	لا شيء	104686	لا شيء

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

سنة 2013 و 2015 الرسوم المقومة من طرف المصلحة أو الإدارة هي نفسها الرسوم المسترجعة من طرف المكلف حيث كانت مقبولة "لا شيء" يعني صحة القوانين المصرح بها.

- أما فيما يخص سنة 2012 و 2014 هناك رسوم سيتم إدماجها وهي حاصلة ما بين المبالغ الإجمالي المقوم والمسترجع وذلك بناء على رفض الفواتير من حيث الشكل:

- كالأخطاء المادية؛
- المعلومات خاصة بالختم الفاتورة أي لا تتناسب للفاتورة؛
- فواتير وهمية غير مقيدة.

### 3- تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA:

#### جدول رقم(04): تسوية الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم أعمال مقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم أعمال مصرح	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
حقوق TVA	140036	873400	464710	24503

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

### 4- تسوية الرسم على النشاط المهني TAP :

إن أرقام أعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني TAP هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة TVA.

**جدول رقم (05): تسوية الرسم على النشاط المهني**

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المقوم	82086116	65281551	53697263	13980054
رقم الأعمال المصرح به	81262370	60143900	50963671	13835918
الفارق	823746	5137651	2733592	144136
حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	16474	102753	54671	2882

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

❖ تحديد أسس الدخل الخاضع:

1- حساب قاعدة الدخل الخاضع للضريبة:

قام المدقق عند تقويم الدخل الخاضع بإضافة 20 % فوارق المشتريات المهمشة كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول رقم (06): تقويم الدخل الخاضع للضريبة.**

السنوات	2012	2013	2014	2015
دخل مصرح به	2748740	3049244	1651719	451001
إدماج 20 % من قانون رقم الأعمال جديد	164749	1027530	546718	28827
حسم الرسم على النشاط المهني TAP	16474	102753	54671	2882
مجموع الإدماجات	2897015	3974021	2143766	476946
دخل المقوم	5645755	7023265	3795485	927947

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

### ضريبة على أرباح الشركات:

حساب الضريبة على أرباح الشركات ( باعتبار الشخص معنوي)، والجدول التالي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة في هذا المجال:

#### جدول رقم(07): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات.

السنوات	2012	2013	2014	2015
فارق خاضع للضريبة	2897015	3974021	2143766	476946
معدل الربح IBS	%25	%25	%23	%26
حق الضريبة IBS	724253,75	993505,75	493066,18	124005,96

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

#### 1-1- ضريبة على الدخل الإجمالي:

العلاقة التالية توضح كيفية إيجاد الدخل الصافي الخاضع:

$$\text{فارق الخاضع - حق الضريبة IBS} \times 10\% = \text{الضريبة على الدخل الإجمالي.}$$

جدول التالي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف:

#### جدول رقم(08): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة IRG

السنوات	2012	2013	2014	2015
الفارق الخاضع	2897015	3974021	2143766	476946
حسم الضريبة على أرباح الشركات IBS	724253,75	993505,25	493066,18	124005,96
الدخل الخاضع	2172761,25	2980515,75	1650699,82	352940,04
معدل الضريبة IRG	%10	%10	%10	%10
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	217276,125	298051,575	165069,982	35294,004

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

**1-2- حساب جباية الأجور:**

بعد فرز التصريحات المتعلقة بكتلة الأجور منها تصريح (301 مكرر) وعليه تم تحديد كتلة الأجور الخاضعة وعليه فإن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص جباية الأجور على النحو التالي:

**جدول رقم(09): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجور.**

السنوات	2012	2013	2014	2015
أجور مقومة	573300	226580	612430	696150
أجور مصرحة	573300	226580	612430	696150
الفارق	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء
حق الضريبة على دخل الأجراء	لا شيء	لا شيء	لا شيء	لا شيء

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

كتلة الأجور التي تم التصريح بها من طرف المكلف هي نفسها التي تم تقويمها بها من طرف المصلحة.

**ملاحظة:** الفوارق التي تم ضبطها من طرف المدققين حيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات تأخير وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها.

**❖ حساب الغرامات:**

إذا كان هناك فرق يبين ما هو مصرح به وما وجده المدقق، يكون هناك تغريم مباشرة حسب السلم المذكور أعلاه.

**جداول تالية توضح حساب الغرامات:**

**جدول رقم(10): غرامة الرسم على المشتريات.**

السنوات	2012	2013	2014	2015
حقوق الرسم على المشتريات	95370	لا شيء	104686	لا شيء
المعدل	%15	-	%15	-
الغرامة	14305.5	-	15702.9	-
الحق الواجب دفعه	109675.5	-	120388.9	-

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة.

**الجدول رقم(11):** غرامة الرسم على القيمة المضافة

السنوات	2012	2013	2014	2015
حق الرسم على القيمة المضافة	140036	873400	464710	24503
المعدل	%15	%25	%25	%10
الغرامة	21005.4	218350	116177.5	2450.3
الحق الواجب دفعه	161041.4	1091750	580887.5	26953.3

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة.

**الجدول رقم (12):** غرامة الرسم على النشاط المهني.

السنوات	2012	2013	2014	2015
حق الرسم على النشاط المهني	16474.92	102753.02	54671	2882
المعدل	%10	%15	%15	%10
الغرامة	1647.492	15412.953	8200.65	288.2
الحق الواجب دفعه	18122.412	118165.973	62871.65	3170.2

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة البحث والمراقبة.

**جدول رقم (13):** غرامة الضريبة على أرباح الشركات.

السنوات	2012	2013	2014	2015
حق الضريبة على أرباح الشركات	724253.75	993505.25	493066.18	124005.96
المعدل	%25	%25	%25	%15
الغرامة	181063.4375	248376.3125	123266.545	18600.894
الحق الواجب دفعه	905317.1875	1241881.5625	616332.725	142606.854

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة.

**جدول رقم(14):** غرامة الضريبة على الدخل الإجمالي.

السنوات	2012	2013	2014	2015
حق الضريبة على الدخل الإجمالي	217276.125	298051.575	165069.982	35294.004
المعدل	%25	%25	%15	%10
الغرامة	54319.03125	74512.89375	24760.4973	3529.4004
الحق الواجب دفعه	271595.15625	372564.46875	189830.4793	38823.4044

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة.

**خامسا: التبليغ بنتائج التدقيق:**

على العون المدقق تبليغ المكلف بالنتائج للسنوات المدقق فيها وذلك من خلال تقديم إشعار بالتقويم برسالة موصى عليها بحيث يتم تبليغه من خلال الإشعار بالحق في تحديد جلسة عمل كما له الحق بإحضار مستشار يكون من اختياره وكذلك يتم تبليغه بالمدة القانونية للرد والتي لا تتجاوز 40 يوم يظهر فيها جميع التبريرات المتعلقة بالنقاط المحتج عليها.

**سادسا: التبليغ النهائي: (أنظر الملحق رقم 04).**

بعد الرد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي وكانت موافقته على النتائج التي تم التوصل لها من طرف المدقق، قام العون بتسليم التبليغ النهائي والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج بعد فحص عميق وذلك تبعا للتبليغ الابتدائي حيث:

- تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي؛
- إرسال النتائج إلى قبضة الضرائب للتحصيل.

يعتبر التدقيق المحاسبي أهم طريقة يعتمد عليها المراقب الجبائي إلى أن هناك بعض الحالات يقضي فيها هذا النوع إلى نتائج رغم بروز مظاهر التهرب والغش الضريبي وفي هذه الحالة يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقا لاكتشاف التهرب والغش الضريبي، ومن خلال ما سبق سننتقل إلى المراقبة المعمقة للوضعية الشاملة.

### المطلب الثالث: دراسة حالة خاصة بالمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

تختلف المراقبة الجبائية عن المراقبة المحاسبية من حيث أنها تختص فقط بالأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فإن الضريبة الوحيدة محل التدقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي وقد سمحت لنا الزيارات الميدانية التي قمنا بها على مستوى المركز الضرائب للمراقبة الجبائية بعين الدفلى بالاطلاع على مهام هذه المصلحة والإجراءات التي تقوم بها من أجل محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي من خلال عملية التدقيق المعمق، وقد تعرضنا من خلال ذلك للمراقبة المعمقة لبعض المكلفين حيث تمت دراسة إحداها على النحو التالي:

تمت برمجت أحد المكلفين بالضريبة وهو:

✓ تاجر بولاية عين الدفلى؛

✓ حيث تخضع لعملية المراقبة السنوات التالية 2012 – 2013-2014 – 2015.

#### أولاً: إجراءات العملية الأولية.

- تم سحب الملف الجبائي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG من قبل مفتشية الضرائب بالروينة؛
- تم الاطلاع على الملف فيما يخص تصريحات الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- تم إرسال إشعار بالتدقيق إلى المكلف مرفوق بميثاق المكلف بالضريبة.

يتضمن هذا الإشعار تحديد السنوات الخاضعة للمراقبة، مع منح المكلف مدة 15 يوماً على الأقل مع إمكانية الاستعانة بمستشار أو وكيل، وبعد انقضاء المدة الزمنية المحددة يقوم المراقب رفقة رئيس الفرقة بلقاء أولي مع المكلف، حيث يتضمن هذا اللقاء على ما يلي:

- ✓ الاطلاع والتحاور حول الوضعية الجبائية والمعيشية للمكلف أي يتم عقد محضر معه يتم إقناعه في البحث عن المصاريف اليومية والمناسبات؛
- ✓ الاطلاع على جميع الوثائق الموجودة في حوزة المكلف؛
- ✓ الاطلاع على موقع وسكن المكلف، وممتلكاته الشخصية.

تعتمد عملية المراقبة على التحريات عبر مختلف المؤسسات التي يمكن أن تكون لها علاقة مع المكلف وكذا مراسلة مختلف الهيئات المالية، وأهم هذه الهيئات:

- المؤسسات المالية (البنوك، البريد)؛
- شركات التأمين؛
- مصلحة البطاقات الرمادية على مستوى الولاية؛
- مديرية سونلغاز وشركة المياه؛

▪ المحافظات العقارية.

كما يحق للمراقب استدعاء المكلف بالضريبة، كلما دعت الضرورة لذلك، بغرض الاستفسار أو طلب وثيقة جديدة كما يمكن للمكلف الاستعانة بمستشار أو خبير من اختياره.

ثانيا: المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة لتحديد الدخل الخاضع.

بعد انقضاء المدة الزمنية التي يراها المراقب كافية بحيث تكون نسبة المعلومات المتحصل عليها كبيرة وتسمح للمراقب بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المراقب بالمقارنة بينهما، واعتمد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق هذا التدقيق بإتباع عملية حصر أو تقويم جميع المصاريف الشخصية المنجزة خلال السنوات المدقق فيها، وقد كانت المعلومات المتحصل عليها خلال دراسة حالة هذا الملف على التالية:

❖ المداخل المصروح بها:

- سنة 2012 1000000 دج؛
- سنة 2013 2000000 دج؛
- سنة 2014 1500000 دج؛
- سنة 2015 3000000 دج؛
- باع المكلف سيارة من نوع TOYOTA بقيمة 2000000 دج خلال سنة 2012؛
- قام المكلف ببيع محل تجاري بقيمة 3200000 دج حسب عقد محرر من طرف موثوق معتمد خلال سنة 2013؛
- يملك المكلف شهادة العضوية في جيش التحرير الوطني حيث يتقاضاها شهريا ما قيمته 20000 دج؛
- وكذلك قام ببيع سيارة من نوع SYMBOL بقيمة 1200000 دج.

❖ المصاريف :

• مصاريف على الشراء :

- في سنة 2012 اشترى سكن بقيمة 75000000 دج حسب عقد محرر من طرف موثوق معتمد؛
- في سنة 2013 اشترى قطعة أرض مساحته 08 آر بقيمة 7000000 دج وفق عقد محرر من طرف موثوق معتمد؛

- وكذلك اشترى المكلف أرض مساحتها 5 آر بقيمة 8000000 دج وذلك خلال سنة 2015 وفق عقد محرر من طرف موثق معتمد؛
- شراء بناية طور الإنجاز بقيمة 10000000 دج خلال سنة 2014، حسب عد محرر من طرف موثق معتمد.

• **مصاريف على:**

- قام المكلف بالحج خلال سنة 2012 وسنة 2014 فكانت المصاريف 500000 دج في كل عام؛
- قام المكلف بتأدية عمرة خلال سنة 2013 بقيمة 200000 دج؛
- قام المكلف بالسفر خارج البلاد خلال سنة 2013 بقيمة 2000000 دج؛
- مصاريف الغاز والكهرباء بلغت المصاريف خلال سنة 2012 وسنة 2013 بقيمة 20000 دج، وخلال سنة 2014 فكانت 25000 دج، وسنة 2015 كانت قيمتها 30000 دج وذلك وفق الفواتير المحررة؛
- مصاريف الهاتف بلغت خلال سنة 2012 بقيمة 18000 دج، سنة 2013 بقيمة 15000 دج، سنة 2014 بقيمة 25000 دج، سنة 2015 بقيمة 10000 دج وذلك من خلال الفواتير المحررة.

• **مصاريف المعيشية واليومية:**

- من خلال المحضر الذي قام به المدقق مع المكلف حيث صرح هذا الأخير بالمصاريف اليومية فكانت: خلال سنة 2012 وسنة 2015 بلغت المصاريف اليومية 300000 دج، وسنة 2013 بقيمة 35000 دج وسنة 2014 بلغت 250000 دج.
- أما المصاريف المناسبات فكانت خلال سنة 2012 بلغت 150000 دج، وسنة 2013 قدرت 250000 دج، سنة 2014 كانت 180000 دج، وسنة 2015 كانت 300000 دج.

**ثالثا: نتائج التدقيق.**

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصيل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه الشخصية والعائلية يقوم المراقب بعملية مقارنة بين مداخل المكلف ومصاريفه، وذلك من أجل اكتشاف المبالغ المخفية والتعرف على مصادرها، ومما سبق يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(15): جدول الموازنة بين المصادر والاستخدامات.

2015	2014	2013	2012	السنوات
				<b>المصادر:</b>
3000000	1500000	2000000	1000000	الدخل الخاضع المصرح به.
لا شيء	لا شيء	لا شيء	2000000	بيع سيارة TOYITA.
لا شيء	لا شيء	7000000	لا شيء	بيع المكلف محل تجاري.
20000	20000	20000	20000	منحة العضوية .
1200000	لا شيء	لا شيء	لا شيء	بيع سيارة من نوع SYMBOL
<b>4220000</b>	<b>1520000</b>	<b>9020000</b>	<b>3020000</b>	<b>مجموع المصادر</b>
				<b>المستخدامات:</b>
				<b>1- مصاريف على المشتريات</b>
لا شيء	لا شيء	لا شيء	75000000	شراء سكن جاهز .
8000000	لا شيء	7000000	لا شيء	شراء قطعة أرض .
لا شيء	10000000	لا شيء	لا شيء	شراء بناية طور الإنجاز .
				<b>2- مصاريف على:</b>
لا شيء	500000	لا شيء	500000	مصاريف الحج .
لا شيء	لا شيء	200000	لا شيء	مصاريف العمرة.
لا شيء	لا شيء	2000000	لا شيء	تأشيرة سفر .
30000	25000	20000	20000	الغاز والكهرباء .
10000	25000	15000	18000	مصاريف الهاتف.
				<b>3- مصاريف المعيشية:</b>
300000	250000	350000	300000	مصاريف يومية.
300000	180000	250000	150000	مصاريف مناسبات.
918000	393000	568000	240000	<b>4- الضريبة على الدخل المصرح به IRG</b>
<b>9558000</b>	<b>11373000</b>	<b>10403000</b>	<b>8720000</b>	<b>مجموع الاستخدامات</b>

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

تم حساب الضريبة على الدخل المصرح به كما هي في الجدول وفق السلم التالي:

**جدول رقم (16): شرائح IRG**

النسبة	المبلغ
0%	أقل من 120000
20%	من 120000 إلى 360000
30%	من 360000 إلى 1440000
35%	أكثر من 1440000

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

من خلال الجدول الموازنة نلاحظ أن مجموع الاستخدامات للسنوات المدقق فيها كان أكثر من مجموع المصادر حيث وبناء على المعادلة التالي:

$$\text{مجموع المصادر} - \text{مجموع الاستخدامات} = \text{الفارق}$$

**نستنتج ثلاث حالات:**

**الفارق موجب:** أي الاستخدامات أقل من المصادر معناه:

1- إما المدقق لم يتم ببحث دقيق في مختلف المصاريف الشخصية.

2- تضطر الإدارة الجبائية إلى إضافة الفارق في السنة الثانية.

**الفارق يساوي الصفر:** معناه مصاريف مقومة تعادل دخلا غطي جميع هذه المصاريف المقومة.

**الفارق سالب:** معناه أن المصادر المقومة لم تغطي مجموع الاستخدامات المقومة والفارق هو عبارة عن

دخل غير مصرح به ويتم إضافته، وهذه الحالة كانت في المثال السابق.

جدول الموالي يوضح الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي:

**جدول رقم (17): الوضعية الجبائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي.**

السنوات	2012	2013	2014	2015
دخل مصرح به	1000000	2000000	1500000	3000000
الفارق الخاضع	5700000	1383000	9853000	5338000
الدخل المقوم	6700000	3383000	11353000	8338000

**المصدر:** من إعداد الطالبان بناء على معلومات مقدمة من طرف مصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

### حساب الضريبة:

جدول الموالي يبين لنا الفارق الواجب دفعه حيث يتم حساب الضريبة على الدخل المقوم ونطرح منها الضريبة المسددة من الدخل المصرح به.

#### جدول رقم (18): فارق الواجب دفعه.

السنوات	2012	2013	2014	2015
الدخل المقوم	6700000	3383000	11353000	8338000
حقوق الواجب دفعها	2213000	1052050	3841550	2786300
حقوق المسددة	240000	568000	393000	918000
فارق واجب دفعه	1973000	484050	3448550	1868300

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على معلومات مقدمة من طرف المصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

ملاحظة: إن الفوارق الخاضعة التي تم ضبطها من طرف المدققين حيث أن جميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات تأخير وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها .

#### جدول الموالي يبين كيفية حساب الغرامات المالية:

#### جدول رقم(19): حساب الغرامات المالية

السنوات	2012	2013	2014	2015
الفارق الواجب دفعه	1973000	484050	3448550	186800
المعدل	%25	%25	%25	%25
حق الغرامة	493250	121012	862137	467075
الحق الواجب دفعه	2466250	605062	4310687	653875

المصدر: من إعداد الطالبتان بناء على معلومات مقدمة من طرف المصلحة بحث والمراقبة بمركز الضرائب.

#### رابعا: تبليغ الأولي بالنتائج:

قيام المدقق بإرسال الإشعار بالتقويم للمكلف والمتضمن جميع النتائج التي تم التوصل لها من طرفه، حيث يتم منحه مدة لا تتجاوز 40 يوم ويمكن للمكلف إحضار مستشار قانوني والوثائق التبريرية اللازمة في حال لم يوافق على النتائج التي توصل لها المدقق، كما يمكن للمكلف تحديد جلسة عمل لمناقشة النتائج.

وفي حالة عدم الرد في الأجل المحدد يعد ذلك بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المراقب على حالها وتعتبر أساسا لفرض الضريبة.

#### خامسا: التبليغ النهائي:

يقوم المراقب بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وذلك بعد نهاية المدة القانونية للإشعار بالتقويم، في هذه الحالة قام المكلف بالرد وكان ذلك بالموافقة على النتائج وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف المدقق كما هي في التبليغ الأولي، و يتم إرسال النتائج إلى مصلحة التحصيل الضريبة وذلك من خلال الورد الفردي (أنظر الملحق رقم 05).

#### التقويم الشخصي:

تمحورت هذه الدراسة التطبيقية على التدقيق في الملفات الجبائية المشكوك فيها والتي قد برمجت للرقابة فيها وذلك لكشف الثغرات التي يمكن للمكلف الخاضع لعملية التدقيق أن يتخذها للقيام بعمليات التزوير والغش من أجل تقليل نسبة الإخضاع الضريبي.

ومن خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مركز الضرائب تعرفنا على المركز والمصالح المتبعة له وصولا إلى مصلحة البحث والمراقبة التي تعرفنا فيها على أنواع الرقابة الجبائية، حيث تم أخذ ملف كعينة ليتم مراقبته حيث تعرفنا من خلاله على إجراءات الرقابة المحاسبية فتطرقنا إلى دراسة محاسبة المكلف بالضريبة وذلك لسنوات الأربعة الأخيرة المدقق فيها، ليتم في الأخير تأسيس رقم الأعمال واسترجاع الرسوم المستحقة.

تبين لنا أن في بعض الحالات يلجأ المراقب إلى إخضاع المكلف إلى تدقيق أكثر تعمقا لاكتشاف الغش والتهرب الضريبي ولذلك تم اختيار ملف آخر تم إخضاعه إلى رقابة معمقة للوضعية الجبائية الشاملة ومن خلال ذلك تعرفنا على الإجراءات المتبعة لهذا النوع من الرقابة الجبائية، كما قمنا بعدة زيارات بمفتشية الضرائب لمعرفة النوع الرقابة، أي يراقب المدقق الملفات خاضعة للرقابة على الوثائق الذي من خلاله يتم مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف، حيث يتم التدقيق من عدم وجود أخطاء مادية.

من خلال محاولتنا لإيجاد المعلومات السابقة تعرضنا لبعض الصعوبات وتكمن في: عدم تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين وذلك للسرية المهنية، عدم تعاون بعض الموظفين معنا وذلك لانشغالات الخاصة بهم.

### خلاصة :

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة كما تعد الرقابة بعين المكان أفضل طريقة يتم الاعتماد عليها لاكتشاف سلوكيات المكلف للتهرب من دفع الضريبة من خلال تطبيق أشكال الرقابة الجبائية، الرقابة العامة والرقابة المعمقة.

تتم عملية الرقابة العامة من خلال إجراءات فحص الملفات من حيث الشكل ومن حيث الوثائق، ومن خلال ذلك يقوم المراقب إذا ما كانت هناك أخطاء أو لا، فإذا انعدمت الأخطاء يقوم المدقق بالتخلي عن الملف الجبائي، وإذا كانت أخطاء جسيمة يقوم المراقب بعرضها على الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، أو التدقيق المحاسبي، حيث تتم عملية التدقيق المحاسبي من خلال الإجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، ومن خلال ذلك يقوم المراقب بإبداء رأيه بالقبول أو الرفض حول مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وتطابقها مع ما تم الحصول عليه أثناء التدخل بعين المكان ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ المكلف بنتائج التدقيق.

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية ولعملية تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية وتضمن هذه الأخيرة حقوق المكلفين بالضريبة، ويؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان عملية الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها.

الخاتمة العامة

## خاتمة:

يعتبر موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتماما من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، حيث شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف حول له مكانة هامة.

ومن خلال دراستنا هذه تبين لنا في جانبها النظري والتطبيقي أن عملية التدقيق المحاسبي تساهم في تفعيل الرقابة الجبائية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي حيث يعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية، حيث نجد أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية.

وقد سخرت الإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية وخاصة منها مصالح الأبحاث والمراجعات على المستوى المحلي والجهوي بهدف استرجاع حقوق الخزينة العمومية ومحاولة كبح هذا النزيف الذي ينخر في جسد الاقتصاد الوطني بسبب التهرب الضريبي، ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي نراها تساهم في دعمها هي الرقابة العامة والتدقيق في محاسبة المكلفين والتحقق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، والتي تعتبر وسيلة تستخدم في تنقيح وتطهير الملفات الجبائية التي تمسك محاسبة قانونية منتظمة بهدف كشف كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلفين بالضريبة، لتقودنا إلى معرفة مدى مصداقية التصريحات المكتتبه بهدف تصحيحها وإعادة تقييمها لاسترجاع الحقوق المنتهكة من طرف المتهربين من الضريبة.

ولكي تكون عملية تدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل المراحل والإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ويجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة لتكون عملية الرقابة العامة من حيث الشكل ومن حيث المضمون سليمة وخالية من الأخطاء التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإجهاض عملية التدقيق المحاسبي أو جعلها قابلة للبطلان.

وفي الأخير جاءت الخاتمة العامة لهذه الدراسة والتي قسمناها إلى ثلاث أجزاء رئيسية وهي:

✓ **نتائج الدراسة:** في دراستنا التوصل إلى نتائج معتمدين في ذلك على دراسة الميدانية؛

✓ **التوصيات:** يعد التطرق للنتائج الموصل إليها، سنحاول من خلال هذا الجزء من الخاتمة العامة استعراض التوصيات التي نراها مناسبة؛

✓ **أفاق الدراسة:** في هذا الجزء ومن خلال الدراسة التي قمنا بها والنتائج التي توصلنا إليها نقترح مواضيع بحوث مستقبلية وهذا من أجل استمرار الدراسة.

### أولاً: النتائج:

- تتم عملية الرقابة الجبائية على التصريحات بطرق قانونية تمثلت في الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق إضافة إلى تحقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منها التقليل من التهرب الضريبي؛
- تؤدي الرقابة الجبائية دوراً فعالاً في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف؛
- من خلال الدراسة الميدانية لإحدى طرق الرقابة الجبائية، ألا وهي الرقابة العامة بجميع مراحلها توصلنا إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مفتشية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعب في التصريحات؛
- يجب على العون المدقق الاطلاع 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، تم إتباع كل المراحل والخطوات اللازمة وفقاً لدليل المدقق في المحاسبة بشكل منتظم تفادياً لوقوع أي خطأ أو تجاوز لعدم إفصال مهمة المكلف بها؛
- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبتها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد؛
- يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية.

**ثانياً: التوصيات:** من خلال دراستنا لموضوع البحث واستخراج النتائج يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- توفير الجو الرقابي الفعال غير المعرقل للنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفعالية والكفاءة؛
- سعي تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة؛
- توفير الموارد المادية و الأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهودهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم؛
- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين، وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها؛
- يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءتهم وقدرتهم العلمية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهنة التدقيق المحاسبي تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة ومكافحة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

**ثالثاً: آفاق الدراسة:** في ضوء الدراسة التي قمنا بها والنتائج المتوصل إليها قد تتجلى لنا آفاق جديدة للبحث، مما جعلنا نقترح أن تركز البحوث المستقبلية على المواضيع التالية:

- إجراء نفس الدراسة والتركيز على التحقيق المصوب في المحاسبة في الدراسة الميدانية؛
- دراسة فعالية الرقابة الجبائية في تحديد نسبة النزاهة الخاصة بالتصريحات؛
- دور التدقيق الجبائي في تقديم الوضعية المالية للمؤسسات.

# قائمة المراجع

## أولاً: باللغة العربية

## الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء، عمان، 2005؛
- 2- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 3- حلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، دون طبعة، مؤسسة الوراق، عمان، 2006 .
- 4- عباس عبد الرزاق؛ التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- 5- عبد السلام – أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعية الجريدة الإسكندرية، 2002.
- 6- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 7- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 8- محمد قاسم القزويني، مهدي حسين زويف، المفاهيم الحديثة للرقابة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
- 9- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

## الرسائل الجامعية:

- 1- بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي فب الجزائر (1999) – (2009)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011.
- 2- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010.
- 3- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
- 4- بوقابة زينب، دور التدقيق المحاسبي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011.
- 5- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

- 6- صباح بن ناصر، دور التدقيق المحاسبي في تحسين قائمة الدخل، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 7- عيسى حفصية، بابا خويا ربيحة، التدقيق المحاسبي على المبيعات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2015.
- 8- قميدة آسيا، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- 9- لبنى محاددي، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014؛
- 10- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 11- محمد الطاهر سالم، أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرار، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2015.
- 12- محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.
- 13- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يوره، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2015.
- 14- يوسف السعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير في المحاسبة وتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2007.

#### المواد والقوانين:

- 1- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 2- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 3- المادة 20 - 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: باللغة الفرنسية

منشورات:

1- MINISTERE DES FINANCES , CHARTE DU CONTRIBUABLE VERIFIE .

مواقع إلكترونية:

1- ecomedfot. Blogspot. Com /2015/07/ acciounting. Investigatigation – into – path – of. Htm/.

2- WWW.CENTPOURCENT DZIRI.AHLAMONTADA. NET/T578. TEPIC

3- WWW.ST.VLIMES.COM/t:29467744

# قائمة الملاحق

الشهر 200

الفضل 200

Mois de 200

Trimestre 200

المذكور اعطيتي

A RAPPELER

OBLIGATOIREMENT

M

(nom et prénom - raison sociale)

(الرجيم - التلب - اسم الشركة)

Activité / Profession :

النشاط أو المهنة :

Adresse :

العنوان :

IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE  
RETENUE A LA SOURCE  
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU - AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANT !

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

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

رصد النشاط

CODE ACTIVITE

شركة

Série G. n° 50

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

الرسم على النشاط المهني بمعدل

Code ..... العمليات الخاضعة للضريبة

Chiffre d'affaires

رقم الأعمال

Chiffre d'affaire imposable

Receettes professionnelles imposables

Montant à payer (en DA)

C 1 A 11 Affaires bénéficiant d'une réduction de 50%

C 1 A 12 Affaires bénéficiant d'une réduction de 30%

C 1 A 13 Affaires sans réduction

C 1 A 14 Affaires exonérées

C 1 A 20 Recettes professionnelles (Professions libérales)

1 Préciser autres taux de réduction le cas échéant

TOTAL

التسهيقات على الحساب للضريبة على أرباح الشركات

Code ..... Acomptes IBS

Acomptes IBS

Détermination des acomptes provisionnels

Montant à payer (en DA)

E 1 M 10 ..... Acompte provisionnel

2 ..... TOTAL

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والافتطاعات الأخرى من المصدر ل ض ن / ض أ ش

Code ..... Catégorie de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS

Revenus nets imposables

Taux

Montant à payer (en DA)

E 1 L 20 IRG/Traitements salaires, pensions et rentes viagères

E 1 L 30 IRG/Revenus des créances, dépôts et cautionnements

E 1 L 40 IRG/Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, libératoire

E 1 L 60 IRG/Revenus des bons de caisse anonymes

E 1 L 80 IRG/ Autres retenues à la source

E 1 M 30 IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)

E 1 M 40 IBS/ Autres retenues à la source

3 (1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.

IRG

TOTAL

2013

**Droit de timbre sur état** حق الطابع

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00	..... ..... .....	.....	.....	..... ..... .....
4	<b>TOTAL</b>	.....	.....	.....

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

Code	Opérations imposables المعاملات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
5	<b>TOTAL</b>	.....	.....	.....

RECAPITULATION (EN DA)	تلخيص ب (دج)	Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقبضات الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوجة
1 - TAP. C/500 026/A	يشهد بصحة وضيق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية.	<p>Reçu- ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro :  <b>Payée</b> - par chèque bancaire N° :                      du :                      tiré sur l'Agence :                      - par chèque postal N° :                      - en numéraire :                      prise en recette par quittance N° :                      de ce jour.</p> <p>A ..... le .....                      Le receveur des impôts                      Cachet, signature,</p>	<p>Observation éventuelles :</p> <p>.....                      .....                      .....</p>	
2 - AP / IBS. C/201 001M1	.....			
3. 1 - IRG Salaires. C/201 001/100	.....			
3. 2 - IRG/ Autres ret. sources. C/201 001/101/A/B/C	.....			
3. 3 - IBS/ Ret. à la source. C/201 001M2 et 3	.....			
- TIC. C/201 003/303/A/B	.....			
4 - Droits de timbre. C/201 002/201	.....	<p>A ..... le .....                      Cachet, signature,</p>	<p>.....                      .....                      .....</p>	
5 - Autres. C/.....	.....			
6 - TVA. C/500 020/A	.....			
<b>MONTANT TOTAL A PAYER</b>		.....	.....	.....

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

**الرسم على القيمة المضافة**  
**TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE**

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

يتمثل أرقام الأعمال والمساكين بالدينار و السنت الأخير بواجب  
 إلى الصفر  
 (مثال : 325.626 = 325.620 دج)

الرمز Code	المطيات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (دج) Montant ces droits (en DA)
3 B 11	3 B 11	3 B 11	3 B 11	3 B 11	7%	3 B 11
3 B 12	3 B 12	3 B 12	3 B 12	3 B 12	"	3 B 12
3 B 13	3 B 13	3 B 13	3 B 13	3 B 13	"	3 B 13
3 B 14	3 B 14	3 B 14	3 B 14	3 B 14	"	3 B 14
3 B 15	3 B 15	3 B 15	3 B 15	3 B 15	"	3 B 15
3 B 16	3 B 16	3 B 16	3 B 16	3 B 16	"	3 B 16
3 B 21	3 B 21	3 B 21	3 B 21	3 B 21	17%	3 B 21
3 B 22	3 B 22	3 B 22	3 B 22	3 B 22	"	3 B 22
3 B 23	3 B 23	3 B 23	3 B 23	3 B 23	"	3 B 23
3 B 24	3 B 24	3 B 24	3 B 24	3 B 24	"	3 B 24
3 B 25	3 B 25	3 B 25	3 B 25	3 B 25	"	3 B 25
3 B 26	3 B 26	3 B 26	3 B 26	3 B 26	"	3 B 26
3 B 28	3 B 28	3 B 28	3 B 28	3 B 28	"	3 B 28
3 B 31	3 B 31	3 B 31	3 B 31	3 B 31	"	3 B 31
3 B 32	3 B 32	3 B 32	3 B 32	3 B 32	"	3 B 32
3 B 33	3 B 33	3 B 33	3 B 33	3 B 33	"	3 B 33
3 B 34	3 B 34	3 B 34	3 B 34	3 B 34	"	3 B 34
3 B 35	3 B 35	3 B 35	3 B 35	3 B 35	"	3 B 35
3 B 36	3 B 36	3 B 36	3 B 36	3 B 36	"	3 B 36
3 B 37	3 B 37	3 B 37	3 B 37	3 B 37	"	3 B 37
<b>المجموع العام لرقم الأعمال</b> TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES						

B / Déductions à opérer		C / TVA à payer	
نوع الدeductions Nature des déductions	المبلغ Montant	ب - الصومات الجارية B	ج - الواجب دفعه C
3 B 91	3 B 91	3 B 91	3 B 91
3 B 92	3 B 92	3 B 92	3 B 92
3 B 93	3 B 93	3 B 93	3 B 93
3 B 94	3 B 94	3 B 94	3 B 94
3 B 95	3 B 95	3 B 95	3 B 95
3 B 96	3 B 96	3 B 96	3 B 96
<b>المجموع الصومات الجارية</b> Total des déductions à opérer (B)			

الرمز Code	المطيات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة Opérations assujetties à la TVA	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ (دج) Montant ces droits (en DA)
3 B 91	3 B 91	3 B 91	3 B 91	3 B 91	7%	3 B 91
3 B 92	3 B 92	3 B 92	3 B 92	3 B 92	"	3 B 92
3 B 93	3 B 93	3 B 93	3 B 93	3 B 93	"	3 B 93
3 B 94	3 B 94	3 B 94	3 B 94	3 B 94	"	3 B 94
3 B 95	3 B 95	3 B 95	3 B 95	3 B 95	"	3 B 95
3 B 96	3 B 96	3 B 96	3 B 96	3 B 96	"	3 B 96
<b>المجموع الصومات الجارية</b> Total des déductions à opérer (B)						











MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS DE  
CHLEF  
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE  
AIN DEFLA  
CENTRE DES IMPOTS DE LA WILAYA  
RUE : .....

تبلغ النهائي

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب ل :  
المديرية الولائية للضرائب ل :  
مركز الضرائب ل :  
شارع : .....

NOTIFICATION DEFINITIVE  
DE REDRESSEMENT

N° : .....

A.....le.....

Accusé de  
réception

N° .....

A

M.....  
.....  
.....

N° D'ARTICLE : ..  
N.I.S : ..  
N.I.F : ..

Référence et date de la  
e Notification initiale  
de redressement :  
N°.....  
Date : .....

Date d'introduction de la  
réponse :  
.....

J'ai l'honneur de vous informer que suite à: (cocher la case correspondante)

- l'examen de vos observation formulées sur la notification initiale de redressements  
ci-avant rappelée ;  
 l'absence de réponse à la notification initiale de redressement ci-avant rappelée.

Il a été décidé : (cocher la case correspondante)

- D'abandonner la totalité des rappels envisagés sur la notification initiale des  
redressements  
 De maintenir (totalement, partiellement) les bases initialement proposées  
en rectification de vos déclarations au titre des impôts et taxes marqués  
d'une croix ci-dessous :  
 Impôt sur le revenu global :(Préciser la catégorie)  
.....  
Au titre de la période .....  
 Impôt sur les bénéfices des sociétés :  
Au titre de la période .....  
 Taxe sur l'activité professionnelle :  
Au titre de la période .....  
 Taxe sur la valeur ajoutée :  
Au titre de la période .....  
 Autre impôts et taxes (à préciser) :  
.....  
Au titre de la période .....

Veuillez agréer, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Le Chef de Centre des Impôts

مصدر: مركز الضرائب لوكا ريه عين الدفلى

# AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

الورقة الفردية N° : .....

Année : .....

المكلف رقم (5)  
مديرية الضرائب الولائية

CODE  
ACTIVITE

M. ....  
(nom et prénom - Raison sociale)

السيب (3)  
(الرقم - الاسم - المسمى)

DATE DE MISE EN RECouvreMENT

Activité ou Profession : .....

التجارة أو المهنة

مفتشية الضرائب

DATE D'EXIGIBILITE

Adresse : .....

رقم المادة

RECETTE DES IMPOTS

Article d'imposition : .....

رقم التعريف الإحصائي

(Cachet d'identification)

D. ....

(Cachet d'identification)

Noméro d'Identification Statistique : .....

رقم التعريف الضريبي

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

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE ou titre de l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable (Déclarée)	De la base imposée (Déclarée)		Taux	Montant	
IR.G. ....											
Majorations et Amendes (VF+IRG) I.B.S. ....	à										
Versement Forfaitaire											
Taxe sur l'Activité Professionnelle											
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à										
Réintégration TVA/achats											
Pénalités d'assiette/TVA	à										
Taxe sur achats											
E 2700 - Enregistrement											
E 2 - C 200 - Timbre											
C 1 - B - 00 - TF et TA											
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine											
TOTAL GENERAL DU ROLE											

76

مدير: مفتشية الضرائب الولائية



# ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب الولائية

CODE  
ACTIVITE  
DATE DE MISE EN  
RECouvreMENT

M. ....  
(nom et prénom - Ksison sociale)  
السيد (ة)  
(اللقب الاسم اسم التبريد)

مفتشية الضرائب

DATE D'EXIGIBILITE

التاريخ أو المهنة  
العنوان

مفتشية الضرائب

RECETTE DES IMPOTS  
D. ....

رقم المادة  
رقم التعريف الاحصائي  
رقم التعريف البنائي

(Cachet d'identification)

(Cachet d'identification)

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

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

NUMERO Compte et ligne d'imputation	Code Impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'impôt est établi	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	
201 001 L1		I.R.G.												
M1		Majorations et Amendes (V-F+IRG) I.B.S.	à											
500 028 C		Versement Forfaitaire												
500 026 A		Taxe sur l'activité Professionnelle												
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
201 004/E		Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats	à											
		E 2700 - Enregistrement												
		E 2 - C 200 - Timbre												
		C 1 - B - 00 - TF et TA												
		C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine												
<b>TOTAL GENERAL DU ROLE</b>														

