



جامعة الجبالي بونعامة خميس مليانة  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة



العنوان

# أثر التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية

## دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم الإقتصادية  
تخصص: محاسبة تدقيق

إعداد الطالبتين :

- عبادة فاطمة الزهراء
- دراوي وسام

أعضاء لجنة التقييم

رئيسا	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر "أ"	إبراهيم شيخ التهامي
مقررا	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر "ب"	حمزة الجبالي تومي
ممتحنا	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر "ب"	عبد القادر سونة

السنة الجامعية: 2022/2021

# إهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه و صدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير البرية محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى من أرضعتني لبن الحنان ، و سقتني ماء الحياة، إلى من تطيب أيامي بقربها، ويسعد قلبي بهنائها، إلى أغلى كائن في الوجود...أمي.

إلى أبي الغالي نور دربي .

إلى من ترعرعت معهم و نما غصني بينهم، إخوتي و أخواتي.

إلى دفء البيت و سعادته بنت أختي "نور اليقين".

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل و لو بقدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام.

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى اليوم و خاصة رفيقات دربي اللاتي قاسمني لحظاته رعاهم الله ووقفهم "وسام"، "جمانة"، "كوثر".

عبادة فاطمة الزهراء



# إهداء

الحمد لله و كفى و الصلاة على الحبيب المصطفى و اهله و من وفى

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة  
الجهد والنجاح بفضلته تعالى اما بعد :

أهدي ثمرة جهدي إلى من حملتني وهنا على وهن الى من أخذت بيدي وشجعت  
خطواتي وكان لها فضل كبير في وصلي إلى ما  
أنا عليه أُمي الحبيبة لن تفيك كل كلمات العالم حقك

إلى سندي في هذه الحياة إلى من جد واجتهد وكد حتى وصلت الى هدفي هذا أبي  
الغالي

إلى سندي من كان له اثر على حياتي أحبه قلبي و نسيم قلبي ،

لكل العائلة الكريمة إني مدين بكل ما وصلت إليه وما أرجو أن أصل إليه من  
الرفعة إليهما الى من تقاسمت معهم أجمل الأيام و الأوقات الى من ساندوني و  
دعموني وازروني في دربي اخواتي الحبيبات " أميرة ، عطرة " و أخي العزيز  
"محمد نجم الدين" ،

إلى ابنة أختي صغيرة الغالية " دانيا " ،

وإلى صديقتي ورفيقات دربي اللاتي تقاسمنني لحظاته رعاهم الله ووفقهم

" فاطمة الزهراء ، جمانة ، كوثر "

إلى أساتذة الكرام و كل من واسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي

دراوي وسام



## شكر وتقدير

الحمد لله وحده و الشكر له على نعمه التي لا تعد ولا تحصى أن تفضل علي بالتوفيق لإنجاز هذا العمل ، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

لي عظيم الشرف أن أتوجه بالشكر الجزيل والإمتنان الكثير للأستاذ المشرف " تومي حمزة " الذي اتى لنا بالعون والمساعدة في مشوارنا كما نتقدم بالشكر الجزيل الى كل الاساتذة الكرام على النصائح والتوجيهات التي قدموها لنا في هذه المذكرة.

كما لا ننسى كل عمال مفتشية الضرائب لولاية عين الدفلى الذين ساعدونا وقدموا لنا المعلومات والمراجع المتعلقة بالمذكرة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بشكري إلى كافة عمال مكتبة الملحق المركز الجامعي.

نتقدم بالشكر الى كل من ساعدنا من قريب و من بعيد.

و في قول الرسول صلى الله عليه و سلم في الحديث الشريف

( من شكر الناس شكر الله )

صدق رسول الله

## ملخص

تهدف الدراسة التي قمنا بها بمديرية الضرائب إلى إبراز أثر التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية في ظل واقع النظام الجبائي الجزائري والصعوبات التي يواجهها والتي من أبرزها الغش والتهرب الضريبي، وما يخلفانه من آثار سلبية على الاقتصاد الوطني بشكل عام وعلى الميزانية العمومية بشكل خاص نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية.

يعد التدقيق المحاسبي آلية يتم استخدامها للتأكد والتحقق من مدى صحة ومصداقية التصريحات المحاسبية والجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، بهدف كشف كل الاغفالات والتلاعبات المستعملة سواء بقصد أو بغير قصد من قبل المكلف، وهذا قصد تجسيد آلية الرقابة الجبائية التي تعتبر أسلوبا وقائيا وعقابيا في نفس الوقت، كما استنتجنا أنه يجب على الاعوان المدققين الاطلاع الدائم والمستمر على القوانين الجبائية والأخذ بعين الاعتبار المبادئ والفروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية.

**الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، الرقابة الجبائية، الضرائب، التهرب الضريبي.**

## Abstract

The current study, which has been conducted at the tax centre, aims at shining light on the role of the accounting auditing in supporting fiscal control in Algeria where the system encounters many difficulties such as fraud and tax evasion.

These two problems have negative effects on the economy in general and the public treasury in particular as they cause a big loss to its money.

The accounting auditing is used to ensure the credibility of the statements written by the taxpayers and disclose any intentional or unintentional desiring, this procedure aims at realizing fiscal control, which is considered as a prevention.

In this study, we have concluded that auditors must know tax laws, be in accordance with all the related updates, and take the accounting principles into account in order to disclose any breaches related to the accountings process.

**Keywords: accounting auditing, tax control, taxes, tax evasion collection**

# فهرس المحتويات

شكر وعرهان	
اهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الاشكال	
أ-ج	مقدمة
الفصل الاول : الاطار النظري للتدقيق المحاسبي ولرقابة الجبائية	
05	تمهيد
06	المبحث الاول : الاطار الفكري للتدقيق المحاسبي
06	المطلب الاول : ماهية التدقيق المحاسبي (المفهوم , الاهمية)
07	المطلب الثاني : أنواع وأهداف التدقيق المحاسبي
09	المطلب الثالث : معايير التدقيق المحاسبي
11	المبحث الثاني : الاطار العام للرقابة الجبائية
11	المطلب الاول : ماهية الرقابة الجبائية (التعريف + الاشكال + الاهداف)
13	المطلب الثاني : الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
14	المطلب الثالث : الية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية
17	المبحث الثالث : مختلف الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية
17	المطلب الاول : عرض الدراسات المحلية
18	المطلب الثاني : عرض الدراسات الاجنبية
19	المطلب الثالث : أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة "
	القيمة المضافة "
21	خلاصة الفصل الاول

<b>الفصل الثاني : دراسة أثر التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية - دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى -</b>	
23	<b>تمهيد</b>
24	<b>المبحث الاول : تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى</b>
24	المطلب الاول : نشأة و تعريف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
25	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
26	المطلب الثالث : نشاطات المديرية الولائية ومديرياتها الفرعية
30	<b>المبحث الثاني : دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى</b>
30	المطلب الاول : الاعمال التمهيدية
31	المطلب الثاني : التحقيق المحاسبي
33	المطلب الثالث : التحقيق في محاسبة المكلف
35	<b>المبحث الثالث : تحليل وتفسير النتائج</b>
35	المطلب الاول : نتائج التبليغ الاولي
39	المطلب الثاني : اجابة المكلف بالضريبة ونتائج التبليغ النهائي
40	المطلب الثالث : تحرير بطاقة نهاية أعمال التدقيق
41	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>
43	<b>الخاتمة العامة</b>
47	<b>قائمة المراجع</b>
50	<b>الملاحق .</b>



# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الاشكال والجداول

### قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
19	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	01
32	الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة محل التحقيق	02
33	الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة محل التحقيق	03
35	حساب المواد (حسب الكمية)	04
36	حساب المواد (حسب القيمة)	05
36	إعادة تأسيس رقم الأعمال	06
37	الرسم على القيمة المضافة TVA	07
37	الرسم على النشاط المهني TAP	08
38	إعادة تقييم الأرباح	09
38	الضريبة على أرباح الشركات IBS	10
39	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	11
40	التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية	12

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الأشكال	الرقم
25	يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى	01

# مقدمة

## مقدمة :

عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة و سريعة من كبر حجمها وتعدد وظائفها وتعدد أنشطتها، هذا ما خلق عوائق وعقبات داخلية من تعدد الأخطاء في العمليات المنجزة ووجود انحرافات مختلفة في التسيير، وكذا عدم مصداقية المعلومات، ما أوجب على المؤسسات تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي وهي التدقيق، والذي يعرف بمعناه المهني بأنه الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية قصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة و دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، والذي يسمح بإبلاغ جميع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بوضعيتها الحقيقية.

تعتبر الجباية أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية، والتي تسعى من خلال تنفيذها لبرامج الإصلاح إلى تطوير أنظمتها الضريبية في ظل الانفتاح والعولمة ووجود التكتلات.

انتهج المشرع الجزائري كغيره النظام الجبائي التصريحي، حيث تعتبر التصريحات الجبائية أداة وصل بين الإدارة الجبائية و المكلفين التي من خلالها يقوم المكلف بترجمة الحالة المالية لنشاطه التجاري من تلقاء نفسه، مما أدى إلى وجود أخطاء كبيرة في التصريحات المقدمة سواء كان عن قصد أو بدون قصد، وفي ظل غياب الوعي الجبائي وحفاظا على موارد الدولة من كل التلاعبات أو الإغفالات، وضعت الدولة آليات متعددة للرقابة الجبائية على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح المزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة التي تتبعها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة و صدق التصريحات المكتتبه وفحص الملفات الجبائية بهدف كشف كل التلاعبات والإغفالات وهذا من خلال فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا.

## إشكالية البحث

سنحاول من خلال هذه الدراسة الإحاطة بالجوانب المنهجية المتبعة في عملية التدقيق المحاسبي و كذا الرقابة الجبائية و هذا من خلال محاولة الإجابة على الإشكالية التالية:

**ما مدى مساهمة فعالية التدقيق المحاسبي في تحسين أداء الرقابة الجبائية ؟**

من خلال دراسة وتحليل التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا يمثل التدقيق المحاسبي ومن يقوم بتنفيذه؟
- ماهي العناصر التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل؟
- ما هي الحسابات التي تعتمد عليها عملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون؟



**فرضيات البحث:**

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة تبادرت في أذهاننا بعض الفرضيات التي ستكون منطلقاً للدراسة وهي على النحو التالي:

- 1) التدقيق المحاسبي آلية يستخدمها التدقيق الجبائي من أجل تحقيق الرقابة الجبائية.
- 2) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يكون من خلال فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية .
- 3) الالتزام بعملية فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون يكون عن طريق إعادة تقدير حساب رقم الأعمال في تأسيس القاعدة المنشئة للضريبة .

**مبررات اختيار موضوع البحث:**

يمكن اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود أسباب ذاتية وموضوعية منها:

**الأسباب الذاتية:**

- الرغبة والميول في التمكن في هذا المجال، والانتقال من المفاهيم النظرية إلى الواقع العملي.
- علاقة الموضوع بالتخصص وتناسبه مع المعارف المكتسبة خلال سنوات الدراسة.

**الأسباب الموضوعية:**

- إبراز مدى أهمية التدقيق المحاسبي كوسيلة لدعم الرقابة الجبائية.
- اعتبار الضرائب أحد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها.

**أهمية البحث:**

تنبثق أهمية البحث من أهمية موضوع التدقيق المحاسبي الذي يعد من أبرز الوسائل الردعية و الوقائية ضد المكلفين المتهربين وهذا ما يبرز دعمه للرقابة الجبائية، والدور الذي تلعبه الضريبة في تنمية الاقتصاد الوطني والحفاظ على أموال الخزينة العمومية.

**المنهج المتبع في البحث:**

قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بقصد الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات، حيث اعتمدنا في الفصل الأول على **المنهج الوصفي** من خلال بيان المفاهيم الخاصة بكل من التدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، أما الفصل الثاني فاعتمدنا فيه على **المنهج الوصفي التحليلي** من خلال تحليل و دراسة المرحلة الميدانية في المديرية الولائية بعين الدفلى.

**هيكل البحث:**

تم تقسيم بحثنا إلى فصلين:

نعرض في الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية، حيث تطرقنا في المبحث الأول الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الإطار العام للرقابة الجبائية أما المبحث الثالث فتناولنا فيه مختلف الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية.



أما الفصل الثاني الذي تناولنا فيه الدراسة التطبيقية تطرقنا فيه في المبحث الأول لتقديم مديرية الضرائب الولائية بعين الدفلى، والمبحث الثاني فكان لدراسة الحالة التطبيقية للمديرية الولائية للضرائب في حين تم تحليل وتفسير النتائج في المبحث الثالث.

### صعوبات البحث:

تكمن صعوبات البحث فيما يلي:

- الوقت الضيق للدراسة.
- الحالة الوبائية التي شهدتها البلد مما أثر على المؤسسات الاقتصادية.
- صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية.

# الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية



### تمهيد:

التدقيق المحاسبي أداة رقابية يتم من خلالها كشف التلاعبات في القوائم المالية للمنشأة، وللتأكد من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المختلفة.

وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية يحق للإدارة الجبائية مكافحة هذه التلاعبات كظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منها عن طريق الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها مع تكاتف الجهود والوسائل الهيكلية والقانونية لكونها تعتبر من أهم الوسائل المتخذة لمكافحة هذه الآفات التي تضر بالاقتصاد الوطني، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل للأهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية والتدقيق المحاسبي.

ولكشف التلاعبات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق الجبائي وهو حق منحه المشرع الجزائري لمصالح الإدارة الجبائية لكشف التلاعبات وحالات الغش التي تضر الخزينة العمومية بشكل كبير.

وللتوضيح أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: مختلف الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية.

### المبحث الأول: الإطار الفكري للتدقيق المحاسبي

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شاهدها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد التي حظيت به للدور الكبير الذي لعبته و تلعبه في تحقيق التقدم والنمو الاقتصادي.

كتحليل لما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية التدقيق المحاسبي، أنواع و أهداف التدقيق المحاسبي و معايير.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مفاهيم التدقيق المحاسبي و أهميته.

#### أولاً: مفهوم التدقيق:

تعددت مفاهيم التدقيق المحاسبي و هذا حسب وجهات النظر المختلفة من أهمها نجد:

- التدقيق المحاسبي هو "فحص انتقادي يسمح بتحديد المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات".<sup>1</sup>
- يقصد بالتدقيق بمعناه الحرفي " هو عملية فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها كما يقصد بالتدقيق بمعناه المهني هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و عن مدى دلالة القوائم المالية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".<sup>2</sup>
- كما نجد حسين القاضي يرى أن التدقيق هو " البحث المنهجي الذي يقوم على جمع أدلة الإثبات و تقويمها، ومن أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المتعلقة بالظروف و الأحداث الاقتصادية في وحدة اقتصادية، وتوصيل ذلك إلى مستخدمي تلك المعلومات المختلفين".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008،

<sup>2</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص: 17

<sup>3</sup> - حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1993-1994، ص: 14

### ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة و خارجها و لا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:<sup>1</sup>

أ. إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ب. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذو أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ت. الجهات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة أو أي طرف آخر.

### المطلب الثاني: أنواع وأهداف التدقيق المحاسبي

#### أولاً: أنواع التدقيق المحاسبي:

تعددت أنواع التدقيق إلا أن يلتقي بالأهداف ولكن الاختلاف يظهر في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:<sup>2</sup>

#### 1. من حيث نطاق عملية التدقيق:

❖ **تدقيق كامل:** يقوم المدقق بالفحص الكامل للأنشطة بنسبة 100% دون استثناء.

❖ **تدقيق جزئي:** وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض الأنشطة دون غيرها.

#### 2. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

❖ **تدقيق نهائي:** قيام المدقق بالتدقيق بعد انتهاء الأعمال.

❖ **تدقيق مستمر:** يقوم المدقق بتدقيق الأنشطة طوال الفترة.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص

<sup>2</sup> - حلف عبدالله الواردات، الدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر

### 3. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

❖ **تدقيق داخلي:** نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل المنشأة تابع لها هدفه الحكم على الكفاية والفعالية الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية.

❖ **تدقيق خارجي:** نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

### 4. من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

❖ **تدقيق إلزامي:** القيام بعمل التدقيق بناء على نص قانوني.

❖ **تدقيق اختياري:** القيام بعملية التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني وهو أمراً اختيارياً.

### 5. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولين في التنفيذ:

❖ **تدقيق عادي:** هدفها التأكد من صحة البيانات المالية وإبداء رأي بعدالتها.

❖ **فحص لغرض معين:** هدفها البحث عن حقائق معينة للوصول على نتائج معينة.

### ثانياً: أهداف التدقيق المحاسبي

وكما أسلفنا أن التدقيق قد تطور، هذا التطور انعكس على أهدافه فانقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة:<sup>1</sup>

(1) **الأهداف التقليدية:** حيث انقسمت الأهداف التقليدية إلى:

#### أ. الأهداف الرئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

#### ب. الأهداف التبعية: نذكر منها:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتزوير عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة وما تحدثه زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين بها.
- اعتماد القائمين على إدارة المنشأة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة والمستقبلية واتخاذ القرارات على أساس من البيانات المحاسبية التي أطمأنت إلى صدقها وسلامتها.
- طمأنت من يطلعون على الحسابات الختامية والميزانية المنشورة والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات .
- اعتماد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراقب موثوق به وتقليل الاجراءات الروتينية أثناء الفحص ومعاونة مصلحة الضرائب إذا قدم المراقب تقريره الضريبي كاشفا عن المخالفات الضريبية.

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الزماحي، مرجع سبق ذكره، ص 19-21.

• يعاون المراقب المنشأ في ملء الاستثمارات وتقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية والرقابية  
(2) الأهداف الحديثة المتطورة: نذكر منها:

• مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.

• تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

• تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.

• تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

### المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي

إن تعريف معيار التدقيق يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين الذي قام بإصدار معايير التدقيق المحاسبي عام 1954 بأنه " نموذج و مؤشر ، تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي عند التدقيق".<sup>1</sup> وقد تم تقسيم معايير التدقيق إلى ثلاثة معايير أساسية وهي:

#### (1) المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية،<sup>2</sup> وتشمل ثلاثة معايير وهي:<sup>3</sup>

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم الخبرة الكافية والتدريب المهني الملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملي مع علم التطوير والتحديث في تدقيق الحسابات.

- الاستقلالية والحياد يمثلان حجر أساس مهنة التدقيق أي قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية.

- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمدقق عدة مسؤوليات ليكن مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

#### (2) معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة اجراءات عملية مرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها.<sup>4</sup> وتشتمل هذه المجموعة أيضا على ثلاثة معايير باختصار:

- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسطرة.

<sup>1</sup> - وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، 1989، ص52.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، الطبعة الرابعة، 2007، ص55.

<sup>3</sup> - إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت، 1995، ص20.

<sup>4</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004،

- القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه في مهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقتصر عليها التدقيق.
- الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المدقق فيها.

### (3) معايير إعداد التقرير

وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط إعداده لكونه هو المنتج المادي الأساسي لعملية التدقيق، فيمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين، الذي يجب أن يكون واضحا ومختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبع عادة مهنة التدقيق،<sup>1</sup> كما أصدرت الهيئات المختصة في التدقيق أربعة معايير تحكم إعداد التقرير وهي بإيجاز:<sup>2</sup>

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات.
- الإفصاح الكافي لكل بيانات القوائم المالية ليبين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.
- يتضمن التقرير رأي المدقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

<sup>1</sup> - وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 61

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 38

### المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون سلطة مطلقة في إجراء الرقابة، والتي تتمثل على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية، وعلى هذا الأساس وجب معرفة الرقابة الجبائية، أهدافها، الإطار التنظيمي والقانوني لها، آلية التدقيق المحاسبي في دعم هذه الرقابة.

#### المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

##### أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها:

- المادة 01-18 من قانون الإجراءات الجبائية، الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر التي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.<sup>1</sup>

- يعرفها الدكتور فؤاد العطار: "هي وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق مما إذا كان العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاءة في الوقت المحدد لها".<sup>2</sup>

- هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.<sup>3</sup>

##### ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهداف متنوعة يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>4</sup>

- **هدف قانوني:** يتمثل في مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة.
- **هدف إداري:** حيث تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية الجبائية.
- **هدف اقتصادي:** الرقابة الجبائية تحافظ على الأموال العمومية من التهرب الضريبي لضمان أكبر حصيلة ضريبية تعمل على إنعاش الاقتصاد الوطني.
- **هدف اجتماعي:** الرقابة الجبائية تهدف لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب، الإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته.

<sup>1</sup> - المادة 01\_18 من قانون الإجراءات الجبائية، ص9

<sup>2</sup> - حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص13

<sup>3</sup> - Ahmed hmani, l'audit comptable et financier, édition berté ; Algérie, 2001, p172

<sup>4</sup> - طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002،

### ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، والرقابة الجبائية نوعين رقابة عامة ورقابة معمقة نبينها فيما يلي:

#### 1) الرقابة العامة

تتم الرقابة الجبائية العامة داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتشتمل الرقابة الجبائية على:<sup>1</sup>

أ. الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات.

ب. الرقابة على الوثائق: تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الضريبية.

#### 2) الرقابة الجبائية المعمقة

على خلاف الرقابة العامة فإن هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية، مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها، وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين، ومتابعة البضائع في مختلف مراحل التسويق. يتضمن هذا الشكل من المراقبة وسيلتين للتحقيق هما:

أ. التحقيق في المحاسبة: هو مجموع من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي والملزمين بمسك المحاسبة.<sup>2</sup>

ب. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي وتكون المعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة،

2011، ص 22

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006، ص 13

<sup>3</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015، ص 31



### المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

ساهم المشرع الجزائري في توضيح هذا الإطار ضمن قانون الإجراءات الجبائية، حيث خصص لذلك عديد من المواد القانونية، سنحاول توضيح حقوق والتزامات كل من الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة.

1) **حقوق الإدارة الجبائية:** تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق يمكن إجمالها فيما يلي:

أ. **حق الإدارة في الرقابة:** يتكون هذا الحق من التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر المحاسبية، بالإضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.<sup>1</sup>

ب. **حق الاطلاع:** يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق، ومن الإدارات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة: مصالح الضمان الاجتماعي، السلطة القضائية، المؤسسات والهيئات المالية، الولايات والبلديات.<sup>2</sup>

ت. **حق الاستدراك:** أقره المشرع الجزائري كحق من حقوق الإدارة الجبائية بموجب نص المادة 39 من قانون

• تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها.

• القيام بأعمال الرقابة.

• قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.<sup>3</sup>

ث. **حق المعاينة:** يدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، يمكن للإدارة الجبائية في ظل شروط معينة أن ترخص لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلون قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز كل المستندات التي تبرر التصرفات الهادفة للتملص من الرقابة ودفع الضريبة.<sup>4</sup>

2) **التزامات المكلفين بالضريبة:** تتمثل الالتزامات الجبائية للمكلف بالضريبة في القيام بمجموعة من التصريحات هي:

أ. **التصريح بالوجود:** يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح بوجوده إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا في أجل ثلاثين يوما من تاريخ انطلاق النشاط الفعلي، ويشترط أن يكون مطابق للذي تقدمه الإدارة الجبائية.

ب. **التصريح السنوي:** يلزم المكلف بتقديم الميزانية ولاحظها والتصريح بالمدخيل السنوية كلها قصد تقديم الوعاء الضريبي الخاضع قبل الفاتح من أفريل للسنة الموالية وهذا فيما يخص الدورة المفصلة للتصريح.

<sup>1</sup> -ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص314.

<sup>2</sup> -عبدالناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص325

<sup>3</sup> - المادة 39 من قانون الضرائب الجبائية، ص 20-21

<sup>4</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2006، ص54

ت. التصريح الشهري أو الثلاثي: يلتزم المكلف قبل كل 21 يوم من انتهاء كل شهر أو ثلاثي إلى تقديم تصريح نموذجي إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا باستعمال الوثيقة الرسمية G50.

ث. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: يلتزم المكلف في هذه الحالة بالتصريح بذلك في أجل 10 أيام على الأكثر وفي حالة الوفاة في أجل 06 أشهر، يقدمه إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا.<sup>1</sup>  
(3) ضمانات المكلف بالضريبة: منح المشرع للمكلف بالضريبة جملة من الضمانات لحمايته من أي تعسف قد يلحق به من قبا أعوان الإدارة الجبائية، تنقسم إلى:

أ. الإعلام المسبق: من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية الرقابة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق، يحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه.

ب. الاستعانة بمستشار أو وكيل: تم منحه حق الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير العمليات الرقابية ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.

ت. تحديد مدة الرقابة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق آجالا محددة تكون بدورها محددة طبقا لرقم الأعمال السنوي وطبيعة نشاط المؤسسة.

ث. الإعلام بالتقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بالنتائج، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون مفصلا.

ج. الطعن: يعد ضروريا لمعالجة المخالفات بين الإدارة الجبائية والمكلف حول نتائج التحقيق، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية.

### المطلب الثالث: آلية التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية

هناك عدة عناصر يستخدمها العون المدقق في مهمته عن طريق إتمام مهمته على أكمل وجه باحترام المراحل والإجراءات القانونية اللازمة، مع القيام بتسوية الوضعية الجبائية التي تعتبر حق الخزينة العمومية، هذا ما سنتطرق إليه فيما يلي:

#### أولاً: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل على دعم الرقابة الجبائية

يقوم العون المدقق بفحص بمحاسبة المكلف من حيث الشكل وتعني المعاينة المادية والشاملة لكل الدفاتر القانونية والوثائق المحاسبية الملزمة على المكلف والمتعلقة بالسنوات محل التدقيق.

أ. قدرة فحص الدفاتر المحاسبية على دعم الرقابة الجبائية: على المكلف بالضريبة تقديم الدفاتر المحاسبية التي ألزمها القانون التجاري الجزائري المتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد، في حين على العون المدقق فحص تلك الدفاتر بشكل جديد والتأكد من مطابقتها للأحكام القانونية المنصوص عليها في المادة 11 من القانون التجاري،

<sup>1</sup> - جرتلي نجبية، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي-دراسة حالة في مركز الضرائب أم البواقي، مذكرة ماستر

وهذا بهدف إبداء رأيه الأولي حول شكل الدفاتر المحاسبية. تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى للعمل الميداني بالنسبة للعون المدقق والتي على أساسها يحكم أوليا على محاسبة المكلف فأي خلل في مطابقة الأحكام القانونية يعبر عن نية المكلف في التهرب أو الغش الضريبي، وعليه يمكننا القول أن فحص الدفاتر المحاسبية من حيث الشكل تساعد على دعم الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

ب. **فحص الوثائق الختامية وقدرتها على دعم الرقابة الجبائية:** من بين الإجراءات التي يقوم بها المدقق في تدقيق محاسبة المكلف هو ملئ الاستمارتين، الأولى تسمى بمقارنة الميزانيات والتي تمثل نقل مباشر للميزانيات المحاسبية لل سنوات الأربعة المدقق فيها والتي لم يمسهما التقادم، أما الثانية تسمى بكشف المحاسبة والتي تمثل نقل مباشر لجدول حسابات النتائج للسنوات الأربعة محل التدقيق. يقف المدقق على كشف التلاعبات والأخطاء التي يقع فيها المكلف عن قصد أو بغير قصد، وعليه يمكننا القول أن حسن فحص الوثائق الختامية يساعد في دعم الرقابة الجبائية.<sup>2</sup>

ت. **فحص وثائق الإثبات ومساهمتها في دعم الرقابة الجبائية:** يجب على المدقق أن يتأكد من صدق تصريحات المكلف عن طريق الفحص الدقيق لكل الوثائق الثبوتية للتأكد من مدى صحتها، تعتبر الوثائق الإثباتية سند قانوني للتعبير عن مدى صدق التسجيلات المحاسبية المدونة في مختلف الدفاتر القانونية وعدم معرفة المدقق بالشروط بالشروط القانونية التي توجب في الفاتورة أو المعايير العامة في أي وثيقة إثبات قد تؤثر سلبا على اكتشاف الأخطاء مما يتعكس سلبا على دعم الرقابة الجبائية، وعليه يمكننا القول أن حسن فحص الوثائق الإثباتية من حيث الشكل تساعد على دعم هذه الرقابة.

وعليه نجد أن فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل يعتبر أهم خطوة لعملية التدقيق ويجب على المدقق أن يمتلك القدرة على القيام بهذه المرحلة الحساسة فأي خطأ يصدر منه يؤدي إلى بطلان عمله.<sup>3</sup>

### ثانيا: قدرة فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون على دعم الرقابة الجبائية

بعد انتهاء المدقق من التدقيق الشكلي في محاسبة المكلف وخروجه برأي إيجابي وقبولها ينتقل مباشرة إلى التدقيق الضمني للمحاسبة، حيث يلجأ إلى الفحص الدقيق والمعمق لكل الحسابات الرئيسية والفرعية للتأكد من صحة البيانات المصرح بها من قبل المكلف.<sup>4</sup> ومن بين الحسابات المحورية التي يركز عليها العون المدقق هي:

أ. **قدرة رقم الأعمال التجاري على دعم الرقابة الجبائية:** يتميز النشاط التجاري بسرعة دوران المخزون وكثرة المبيعات خلال الدورة وبالتالي يتجه المدقق إلى الأطراف المتعاملة مع المكلف لجمع المعلومات واكتشاف الأخطاء وكشف رقم الأعمال الحقيقي من خلال:

<sup>1</sup> - سليمان مصطفى الدلاهامة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراق، عمان، 2007، ص136

<sup>2</sup> - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نسخة إلكترونية، 2007، ص89

<sup>3</sup> - سليمان مصطفى الدلاهامة، مرجع سبق ذكره، ص138

<sup>4</sup> - République Algérienne Démocratique, populaire ministère des finances DGI, Guide de vérification de comptabilité, Alger, 2001, p56

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

- إعداد رقم الأعمال على أساس الفواتير المحررة من طرف المكلف والمستلمة من الزبائن.
- إعداد رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.
- إعداد رقم الأعمال على أساس فواتير الشراء المسلمة للموردين.<sup>1</sup>
- ب. قدرة رقم الأعمال الصناعي على دعم الرقابة الجبائية: على المدقق الحرص على التأكد من رقم الأعمال المحقق وقد أتاح المشرع الجبائي حق الاطلاع لكل ما يحدم التدقيق كالاتصال بالوكالات المختصة في هذا المجال، ومن بين المؤشرات التي يعتمد عليها المدقق:<sup>2</sup>
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس عناصر كمية المواد المستعملة في عملية الإنتاج.
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة ببيع المنتجات أو شراء المواد الأولية.
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.
- ت. قدرة رقم الأعمال الخدمي على دعم الرقابة الجبائية: يتميز النشاط الخدمي بغياب عنصر المخزون الذي يعتمد عليه المدقق في كشف الأخطاء، لذلك سخرت الإدارة الجبائية حق الاطلاع لكل هيئة يراها مناسبة لجمع المعلومات والمصادقات من الأطراف المعنية، أما من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها هي:
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الفواتير المتعلقة بتقديم الخدمة للزبائن.
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مختلف تكاليف المنفعة في النشاط العادي للمؤسسة مثل العامل البشري.
  - إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس الإيرادات المحققة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - طواهر محمد توهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

<sup>2</sup> - سليمان مصطفى الدلاهامة، مرجع سبق ذكره، ص139-140

<sup>3</sup> - طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص88

### المبحث الثالث: مختلف الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع بحثنا أو جانب منه كالرقابة الجبائية، لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه.

#### المطلب الأول: عرض الدراسات المحلية

➤ **دراسة سوداني، باديدي، رحموني (2014) بعنوان "دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية":** تدخل هذه الدراسة ضمن الدراسات الميدانية التي تهدف إلى إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية من أجل التحسين من جودة التصريحات الجبائية، من خلال دراسة إجراءات الرقابة العامة والإجراءات المعمقة التي وضعها النظام الضريبي الجزائري ذو الطبيعة التصريحية، فقد ألزمت عملية الرقابة الجبائية على مختلف التصريحات لتحسين جودة مختلف المعلومات المحاسبية والجبائية المصرح بها، تم اختيار الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية أدرار من خلال جمع مجموعة من الإجراءات والإحصائيات للرقابة الجبائية، وقد تم التوصل إلى عدد من النتائج أهمها: أن الرقابة الجبائية إلزامية على مختلف التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين المسجلين ضمن النظام الحقيقي، حدد المشرع الجزائري الإطار القانوني وأشكال وصور الرقابة الجبائية ومنح حقوقا وصلاحيات ألزم المحقق باتباعها أثناء عمله في إطار الضمانات الممنوحة لحماية المكلف لاستبعاد الممارسات التعسفية من قبل الإدارة الجبائية، في حين أوصت الدراسة إلى تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال كسب ثقة المكلف بتقديم بعض التوضيحات والاستشارات بالتصريحات وكيفية أدائها، وتحسين عملية برمجة المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة وذلك بالتركيز على جميع المكلفين الذين يكونون موضع خطر أو تهرب أو غش جبائي.

➤ **دراسة غضبان مريم حول دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة:** مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، سنة 2014/2015، حاولت الباحثة من خلال الدراسة الإجابة على الإشكالية التالية: فيما يتمثل دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟ وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: ظاهرة الغش والتهرب الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تنتسب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق التغيرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي وإما بطريقة تدليسية وغير قانونية تسمى الغش الضريبي، وأنه من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعة السرية من جهة ، ومن جهة أخرى لتطور طرقه وتعدد أنواعه.

➤ **دراسة عادل مقدم (2020/2019) بعنوان " أهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات":** تدخل هذه الدراسة ضمن الدراسات الاستثنائية التي تهدف إلى التعرف على التدقيق المحاسبي وانعكاسه على اتخاذ القرارات، من هذا المنطلق هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور التدقيق المحاسبي في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم تصميم استبيان ووزع على مختلف المحاسبين والخبراء المحاسبين والمدققين والمدراء والمسيرين، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن التدقيق المحاسبي وظيفته استشارية في المؤسسة كما يساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال من خلال

خلق الثقة بين موظفي المؤسسة والإدارة العليا باعتبار أن التدقيق المحاسبي هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ قرارات سليمة ومناسبة وهذا ما جعلها تتبنى أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها، وهذا الأمر يجعلها تحقق نتائج إيجابية، بحيث لا تزال وظيفة التدقيق المحاسبي مطبقة بصورة غير مكتملة من حيث الموارد المادية والبشرية والتقنية في المؤسسة.

➤ **دراسة مذكرة شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق بجامعة الجزائر 3 بعنوان " مساهمة التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي":** تهدف هذه الدراسة إلى معالجة موضوع أهمية ودور عملية التدقيق الجبائي استنادا إلى واقع الجبائية في الجزائر والإطار المنظم لها المتمثل في النظام الجبائي والذي يواجه العديد من التحديات والعقبات على رأسها التهرب الضريبي، وهذا من خلال إجراء دراسة على مؤسسة اقتصادية ذات طبيعة تجارية وخدمائية. حيث يهدف التدقيق الجبائي لفحص الوضعية الجبائية للشركة عبر التحقق من كيفية حساب الضريبة ومدى احترام جميع المعايير والقواعد الضريبية، ليتم استخراج نقاط القوة والضعف للشركة في المجال الجبائي، ومن ثم حمايتها من المخاطر والعقوبات الممكن أن تتعرض لها السلطة الضريبية من جهة والمساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني عند حماية الخزينة العمومية والحفاظ على مواردها بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي من جهة أخرى، وقد تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في دراسة الحالة.

### المطلب الثاني: عرض الدراسات الأجنبية

➤ **دراسة ناصر أحمد أمين الخطيب (2008/2007) بعنوان " تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن":** أطروحة دكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، جامعة تشرين بسوريا، اهتم الباحث من خلال دراستها بمحاولة إبراز القواعد الأساسية للضريبة، بالتطرق إلى أحكام وعاء ضريبة الدخل ثم أحكام الضريبة العامة على المبيعات، ثم بعرض وتحليل الفحص الضريبي من خلال ماهيته وأهدافه، والمعايير التي يمارسها بالإضافة إلى مفهوم جودة الفحص الضريبي وأهميته من منظور الجودة الشاملة، وقد لخص الباحث أن قيام الإدارة الضريبية بأداء أعمال التدقيق بدرجة عالية من الجودة، سيؤدي بما لا شك فيه إلى تحسين الالتزام الضريبي الطوعي للمكلفين وتخفيض معدلات التهرب الضريبي في إطار نظام ضريبي كفاء يجلب ثقة المكلفين ودعمهم.

➤ **دراسة Mesfin Gebeyehu (2008) تحت عنوان " ممارسة التدقيق الضريبي وأهميتها في زيادة الإيرادات في إثيوبيا - حالة إدارة مدينة أديس بابا":** تعرض الباحث هنا لأهمية المراجعة الجبائية بوصفها امتداد لعملية المراجعة، في إبداء الرأي بالنسبة لنزاهة الحسابات ومصداقية البيانات المالية المعدة لغرض الضريبة، باعتبارها أداة قوية لزيادة إيرادات الإدارة الضريبية ومكافحة الغش والتهرب الضريبي، وقد هدفت هذه الدراسة للبحث في المفاهيم الأساسية للمراجعة الجبائية مع تبين مختلف طرق تطبيقها، وتحليل أهمية المراجعة الجبائية في مجال تعزيز قدرات الإدارة الضريبية. خلص الباحث إلى تقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية ممارسة المراجعة الجبائية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

➤ **دراسة محمد محمود نيب حوسو (2005) بعنوان " التدقيق للأغراض الضريبية":** مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين، هدفت دراسة الباحث إلى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

يُيجاد نظام رقابي ضريبي فعال، وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف أوجه أنشطة التدقيق الممارسة حالياً في الوحدات الاقتصادية في فلسطين أو الدول التي تعتبر الضرائب أحد مصادرها. يبين الباحث أن النظام الضريبي يتوقف نجاحه على كفاءة وحيوية التفاعل بين جميع محاور وأطراف هذا النظام، فالتشريع والتنفيذ وإدارة الجهاز الضريبي كلها عناصر متكاملة. والعملية التدقيقية هي سلسلة من العمليات التي لا يجب أن ينظر إلى كل منها بشكل منفصل عن الأخرى، وإنما هي سلسلة متصلة من الحلقات المتفاعلة، لذلك فالوسيلة الفعالة في محاربة أعمال الغش والتهرب الضريبي لا تكمن في الوسيلة الردعية والتغريمية بقدر ما تكمن في انضباط الإدارة وأجهزتها وحسن استخدام الموارد المتاحة وأهمها الفرد، وقد استنتج الباحث أن تحقيق النجاح في عملية التدقيق أو الفحص يرتكز على القيام بجمع كل الموارد وعناصر البيانات المالية وتحويلها إلى مخرجات ذات قيمة من خلال التخطيط والتوجيه، التنظيم والرقابة وحسن اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب من أجل إنجاز برنامج التدقيق الفعال، وكان من أبرز التوصيات التي أوصى بها الباحث أن يتم التنسيق بين التشريعات الضرائبية ودستور المهنة لجمعية المحاسبين القانونيين بإيجاد مواد قانونية متشددة بحق المخالفين والمتهربين من مسك حسابات رسمية حسب القانون.

➤ Mohamed ben hadj saad, l'audit fiscal dans le PME, proposition d'une démarche pour l'expert comptable, université de sefax, 2008/2009:

تطرق فيها الباحث إلى جزأين، الجزء الأول تضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة الحسابات الضريبية وهو بدوره ينقسم إلى فصلين، الفصل الأول تناول فيه أهداف وحالة المدقق الجبائي، أما بالنسبة للفصل الثاني فيخص استقلالية التدقيق الجبائي، أما بالنسبة للجزء الثاني فقد تناول فيه الباحث مراحل وتقنيات التدقيق الجبائي من خلال ما سبق نجد أن معظم الدراسات تمحورت حول مدى فعالية وكفاءة الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

### 1. أوجه التشابه والاختلاف

الجدول رقم (01-01): مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة سوداني، باديدي، رحموني	- تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (جودة التصريحات الجبائية)
دراسة غضبان مريم	- يوجد تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (التهرب الضريبي)
دراسة عادل مقدم	- تشابه الدراستان في جزء من الموضوع هو التدقيق المحاسبي	- استعملت الدراسة السابقة استبيان في حين استعملت الدراسة الحالية دراسة حالة - اختلاف في المتغير التابع (ترشيد)



## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي والرقابة الجبائية

القرارات)		
التهرب (الضريبي) - اختلاف في المتغير التابع (التهرب الضريبي)	- تشابهت الدراستان من حيث تناولهما للتدقيق الجبائي	دراسة مذكرة الماجستير بجامعة الجزائر 3
العامة) - اختلاف في المتغير التابع (الإيرادات) - اختلاف في قطاع الدراسة (الأردن)	- تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	دراسة ناصر أحمد أمين الخطيب
الإيرادات) - اختلاف في المتغير التابع (زيادة إيرادات) - اختلاف في قطاع الدراسة (إدارة مدينة إدريس بابا)	- يوجد تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	دراسة Mesfin Gebeyehu
الدراسة (فلسطين) - يوجد اختلاف في قطاع و ميدان الدراسة		دراسة محمد محمود ذيب حوسو
الدراسة السابقة مؤسسة اقتصادية، بينما الدراسة الحالية تناولت مديرية الضرائب - اختلاف في قطاع الدراسة (صفاقس)	- تشابه الدراستان من حيث تناولهما للتدقيق الجبائي	Mohamed ben hadj saad

المصدر: من إعداد الطالبتين

### 2. القيمة المضافة

ركزت جل الدراسات على التهرب الضريبي من حيث أشكاله وأساليبه لمعالجة هذه الظاهرة، كما كان في بعض جوانبها تحديد وتحليل المراجعة الجبائية وكيفية تفعيلها للتخفيض والحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. في حين جاءت الدراسة الحالية مختلفة عن الدراسات السابقة حيث نتناول فيها جزءا مفصلا عن الرقابة الجبائية وأثر التدقيق المحاسبي عليها، الذي ألزم المشرع الجبائي الجزائري كل مكلف بتعبئتها و تقديمها في المواعيد المحددة، كذلك عرض آليات التدقيق المحاسبي المدّعمة للرقابة الجبائية، ونهدف للعمل على وضع اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة للمحافظة على أحد مصادر تمويل خزينة الدولة.



### خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من خلال دراستنا لهذا الفصل أن التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مدى صدق وتصريحات المكلف.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق قبل البدء في عملية التدقيق التحكم في أدوات التدقيق من خلال الالتزام بدليل المدقق في المحاسبة، القوانين الجبائية، ثم فحص المحاسبة من حيث الشكل عن طريق المعاينة المادية للدفاتر والوثائق المحاسبية على أن تكون مطابقة للنصوص القانونية، ثم فحص المحاسبة من حيث المضمون بالارتكاز على الحساب الأساسي الممثل في رقم الأعمال باختلاف أشكاله حسب طبيعة نشاط المكلف إما تجاري أو صناعي أو خدمي.

كما تم إظهار مساهمة التدقيق المحاسبي وقدرته على دعم الرقابة الجبائية.

وقد تم التوصل في هذا الفصل إلى عدد من النتائج أهمها:

✓ أن التدقيق المحاسبي وظيفية استشارية في المؤسسة كما يساعدها على التحكم في إدارتها بشكل فعال من خلال خلق الثقة بين موظفي المؤسسة والإدارة العليا باعتبار أن التدقيق المحاسبي هو المرجع الأساسي للمعلومات والبيانات الدقيقة لاتخاذ قرارات سليمة ومناسبة وهذا ما جعلها تتبنى أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها.

✓ أن الرقابة الجبائية إلزامية على مختلف التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين المسجلين ضمن النظام الحقيقي.

✓ حدد المشرع الجزائري الإطار القانوني للرقابة الجبائية ومنح حقوقا وصلاحيات ألزم المحقق باتباعها أثناء عمله في إطار الضمانات الممنوحة لحماية المكلف لاستبعاد الممارسات التعسفية من قبل الإدارة الجبائية.

## الفصل الثاني:

دراسة أثر التدقيق المحاسبي على الرقابة  
الجبائية – دراسة ميدانية بمديرية الضرائب  
لولاية عين الدفلى -

### تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى التدقيق المحاسبي وكذلك الرقابة الجبائية، لابد من تعزيز ذلك بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى لدراسة ملف مكلف بالضريبة يخضع للرقابة الجبائية على مستوى مصلحة المراقبة.

إن فعالية الرقابة الجبائية تعني مدى قدراتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحصين الرقابة الجبائية ومكافحة جل التلاعبات بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة، سيتم عرض دراسة تطبيقية حول تطو الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وتحليلها باستخدام أدوات تحليل البيانات من أجل تقييم أثر الرقابة الجبائية ومساهمتها لمكافحة هذه الآفات في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

سنحاول التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج.

### المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

في هذا المبحث سنتعرف على مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ونشأتها، من خلال الاطلاع على هيكلها التنظيمي وكذلك نشاطاتها.

### المطلب الأول: نشأة وتعريف مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

#### أولاً: النشأة

أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1991 وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60 المؤرخ في 1991/02/21 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها وتضم خمس 05 مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحويل
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- المديرية الفرعية للوسائل

بالإضافة إلى هذه المديريات الفرعية نجد مصالح خارجية والتمثلة في:

- 09 مفتشية اختصاص ضريبي
- مركز ضريبي واحد
- 10 قباضات ضرائب
- مفتشية الطابع والتسجيل وبطاقة المواريت

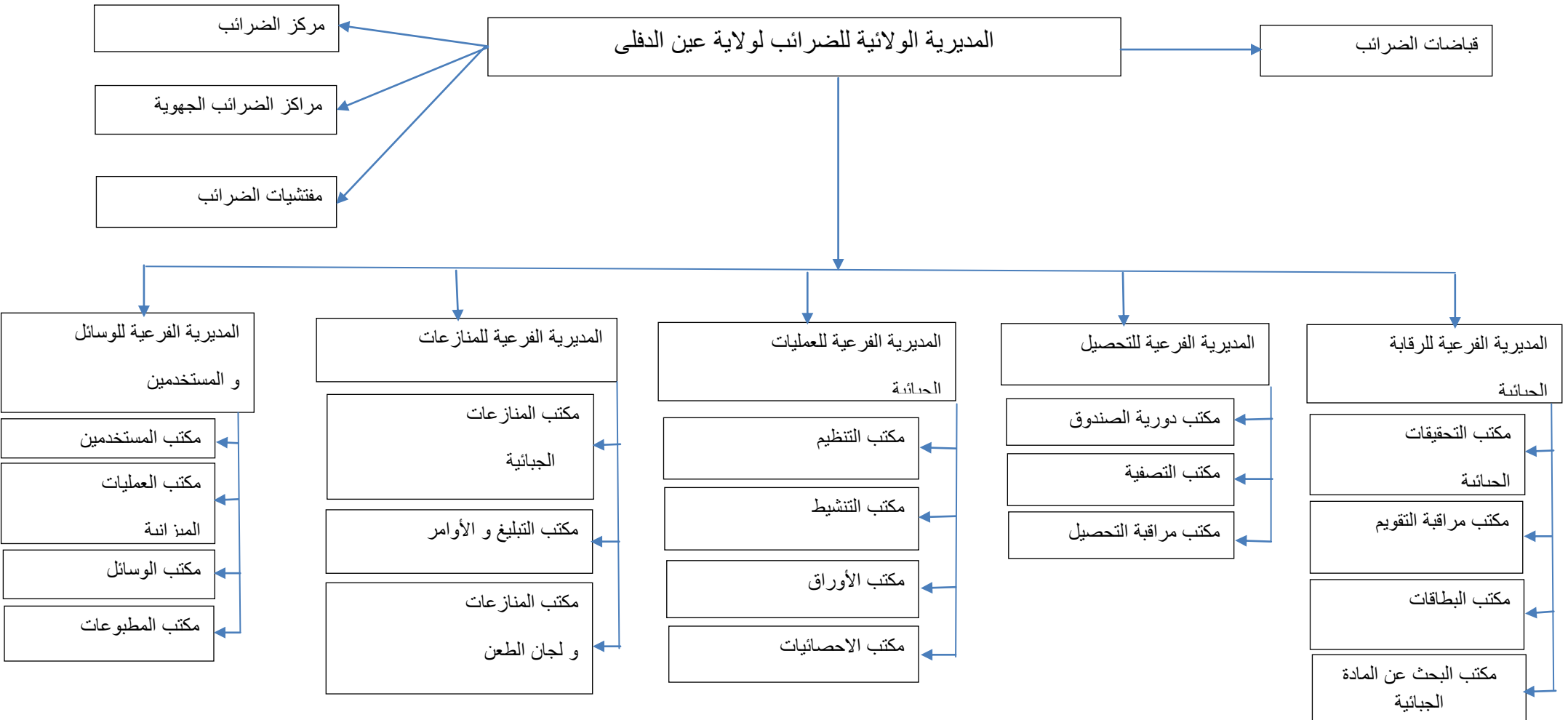
وتضم المديرية 438 موظف الأغلبية من السلك التقني (مفتش قسم، مفتش مركزي، مفتش رئيسي، مفتش مراقب عن معاينة الأسلاك الإدارية أغلبهم ذو مستوى ثانوي فما فوق).

#### ثانياً: التعريف

هي عبارة عن إدارة عمومية ذات طابع محلي غير ممرزة تابعة وصائياً ووظيفياً لوزارة المالية. المديرية العامة للضرائب تضم عدة مديريات فرعية بالإضافة إلى مصالح خارجية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

الشكل رقم 01 : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



### المطلب الثالث: نشاطات المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية

#### أ. مهام المديرية:

تتلخص بشكل عام فيما يلي:

#### 1. مراقبة ومحاربة التهرب الجبائي: ويتم على مستوى:

• المصالح المختصة بمراقبة المحاسبات

• مستوى آليات انتقال الملكية العقارية

#### 2. المنازعات: ومنها:

• الشكاوي ذات الطابع الجبائي

• الشكاوي ذات الطابع الإداري ويتم على مستوى: لجنة الدائرة، اللجنة الولائية للطعن

• المنازعات ذات الطابع التبعية ويتم فيه دراسة الملفات المقدمة أمام العدالة وكناتج عام يتم جرد المداخل الجبائية

لمختلف النشاطات الإقليمية وبالمقابل هناك الإجراءات الردعية وتتمثل في:

➤ قرار الغلق المؤقت.

➤ الرهن العقاري.

➤ جدول الدفع بالتقسيط.

➤ المتابعة عن طريق التنبئ الشخصي (commandements).

➤ الإشعارات إلى غير الحائز (ATD).

#### ب. مهام المديرية الفرعية:

1) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وينقسم إلى مكتبين:

❖ مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية:

✓ توزيع المعلومات والمناسر والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائين.

✓ تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة التابعين للنظام الجزافي.

✓ السهر على احترام آجال إصدار الضريبة من قبل مفتشيات الوعاء في مجال الضرائب والرسوم التي يقوم بمعالجتها مركز الإعلام الآلي.

✓ متابعة ومراقبة تنفيذ وإنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء، فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية ولإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة.

✓ تنشيط أعمال هذه المفتشيات بالاتصال مع المصالح المعنية للمديرية الجهوية في إطار القيام بأعمال من أجل تحسين مناهج العمل أو المعاينة وإجراءات التدخل والمراقبة من أجل تنسيق المعاملات ونسب الأرباح والخسارة.

✓ استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه وإعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

### ❖ مكتب الجداول والإحصائيات:

- ✓ استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من الهياكل الأخرى للمديرية الولائية.
  - ✓ إعادة المعلومات الجبائية الضرورية وإبلاغ الجماعات المحلية والهيئات المعنية بها لتحضير ميزانياتها .
- (2) المديرية الفرعية للتحصيل: وتنقسم إلى ثلاث مكاتب:

### ❖ مكتب المراقبة والتحصيل:

- ✓ مكتب وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل المتعلقة بالبلديات وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانونا قباضة الضرائب وتسجيل النفائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح وامتصاص هذه النفائص.
- ✓ السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعملات الخارجة التي من تكلف بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية.

### ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

- ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكفين بالضريبة المهيمن وفحص وضعية المكفين بالضريبة.

### ❖ مكتب متابعة عمليات المكتب

### ❖ مكتب التصفية

### (3) المديرية الفرعية للوسائل والمستخدمين: وتنقسم إلى أربعة مكاتب:

### ❖ مكتب المستخدمين والتكوين:

- ✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مساهم المهني.

- ✓ الاستعمال العقلاني لمناصب العمل.

- ✓ تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماعات.

- ✓ القيام بإجراءات التمويلات بين الولايات.

### ❖ مكتب الوسائل:

- ✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات.

- ✓ تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره.

- ✓ تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على المجال والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب.

### ❖ مكتب عمليات الخزينة:

- ✓ القيام بعمليات تنفيذ النفقات، التسيير للمديرية وتصفياتها والأمر بالصرف.

- ✓ القيام في حدود اختصاصه بعمليات الالتزام بنفقات بواسطة تجهيز المديرية وتصفياتها الميزانية وإعداد تقويم شامل حول استهلاك هذه الإعتمادات.

❖ مكتب المطبوعات (الأرشيف وحفظ المعلومات):

- ✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات ضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولا شيء للمطبوعات.
  - ✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.
- (4) المديرية الفرعية للمنازعات: وتنقسم إلى ثلاث مكاتب:

❖ مكتب المنازعات الجبائية (الاحتجاجات):

- ✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو الإجراءات المتبعة أو المطالبة.
- ✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات وتعويض التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب.

- ✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى استفادة الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان على أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

❖ مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

- ✓ تلقي ودراسة طلب الاحتجاج على الزيادات التي مست الإشعارات أو التصريحات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصالحة قصد البحث والحكم فيها.
- ✓ اقتراح كل التدابير أو الإجراءات من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات، حيث توجد أربعة لجان في الطعن لقرارات المدير الولائي للضرائب .

❖ مكتب التبليغ والأمر:

- ✓ إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعنية.
- ✓ اقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.
- ✓ مراقبة وتأثير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفتشيات الضرائب.
- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

(5) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتنقسم إلى أربع مكاتب:

❖ مكتب البحث عن المادة الجبائية:

- ✓ إرسال إلى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجبة البحث فيها.
- ✓ يشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الأعوان والمحققين.

❖ مكتب البطاقات:

- ✓ جعل لكل مكلف بالضريبة بطاقة خاصة به يوجد فيها الرقم الجبائي ثم إرسال هذا الملف إلى المستشفيات المراقبة.

- ✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة إلى إجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجبائي المعمول به.



- ✓ تقديم كل الاقتراحات الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.
- ❖ **مكتب التحقيقات الجبائية:** يقوم الأعوان المكلفين بالتحقيقات الجبائية بإرسال المؤسسات الطبيعية والمعنوية والعمومية في التحقيق أما بالتحقيق الداخلي يتم على مستوى المفتشيات والقباضات التابعة لها وبالتحقيق الخارجي لدى المؤسسات الطبيعية والمعنوية .
- ❖ **مكتب مراقبة التفويم:**
- ✓ إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين.
- ✓ تسجيل مبالغ البيع والشراء المسجلة من طرف الموثق فيما يخص العقارات والممتلكات.
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق والإرسال المنتظم لتقارير التحقيق إلى الإدارة المركزية.

### المبحث الثاني: دراسة حالة تطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

في هذا المبحث سوف نتناول دراسة عن قرب من خلال التقرب إلى أعوان إدارة الضرائب بمصلحة الرقابة الجبائية وبالتحديد مكتب الأبحاث والمراجعات، حيث تم اختيار مكلف خاضع للرقابة الجبائية وبالأخص التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

#### المطلب الأول: الأعمال التمهيدية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في جلب الملف الجبائي الموجود على مستوى مفتشية الضرائب التابعة لها ودراسته.

#### 1. التعرف على الهوية الجبائية

المكلف المؤسسة (X) المعني بعملية التدقيق المحاسبي الكائن مقرها بولاية عين الدفلى، حيث تجدر الإشارة إلى أن إسناد الاسم (X) للمؤسسة قائم على طلب مؤطر التربص التطبيقي، وهذا حفاظا على سرية المعلومات المهنية من طرف الإدارات العمومية، يمتلكها مجموعة من الشركاء باعتبارها شركة ذات مسؤولية محدودة فيها نشاط إنتاجي متمثل في إنتاج الأغلفة ويقتصر عمل المؤسسة على شراء المواد الأولية وإنتاج الأغلفة وبيعها فلا بد من معرفة الالتزامات الجبائية لها وماهي الضرائب التي تخضع لها.

السنوات المعنية بالتدقيق 2012، 2013، 2014، 2015 والقضية منجزة من طرف فرقة التدقيق.

من خلال تصفح ملف هذه الشركة فإن المحققين تأكدوا أنها في وضعية قانونية بالنسبة لإدارة الضرائب باعتبار أنها قامت بالتصريح بصفة كاملة لنتائجها وفي وقته المحدد قانونا في قانون الضرائب، فإنها ستخضع إلى رقابة جبائية عادية من خلال التأكد فقط من صحة التصريحات التي أدلت بها للسنوات الأربعة محل الرقابة الجبائية.

#### 2. الإجراءات التمهيدية

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف المؤسسة (X) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- إرسال إشعار أولي لعملية التدقيق إلى المكلف المؤسسة (X) مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية وتم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون وهي عشرة أيام لإحضار الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.
- 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 أحسن استغلال.
- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولوحتها.
- نقل مباشر لأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استمارات الإدارة الجبائية المملوءة من طرف المفتشية والتي تعتبر وثيقة تليخيصية G50، فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها

متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفى من TVA (الرسم على القيمة المضافة)، TAP (الرسم على النشاط المهني).

### 3. تحرير بطاقة بداية التحقيق:

تم ملاحظة أن المراقبين الجبائين قد شرعوا فعلا في عملية الرقابة يوم ---- من خلال ما تنص عليه بطاقة البدء في أعمال الرقابة والتي تحتوي في مضمونها المعلومات الخاصة بالمؤسسة ك:

- رقم المادة
- رقم التعريف الجبائي
- تسمية المؤسسة
- المهنة
- العنوان
- رقم وتاريخ التبليغ بالإشعار

### المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة عمله التدقيق في الملف الجبائي للمكلف (X) من جهة ومن الوثائق المحاسبية والدفاتر من جهة أخرى.

### 1. إعداد الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة محل التدقيق:

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول المؤسسة، خاصة فيما يتعلق باهتلاكات المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

يساعد هذا الكشف المحققين في تبيان أهم الحسابات التي يمكن أن تساهم في إبراز أهم الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة، لهذا وجب الاستعانة ببعض الجداول والملاحق التي بدورها تساهم في إبراز الأخطاء والنقائص في محاسبة المؤسسة، نذكر منها الميزانية و TCR.

من خلال تفحصنا للملف الجبائي للمؤسسة، تطرقنا إلى الكشوفات المالية لمقارنة ميزانيات السنوات المعنية بالتحقيق، حيث ارتأينا إلى استخدام الميزانية المختصرة لكبر الميزانية المعنية بالتحقيق.

جدول رقم (01-02): الكشوف المالية لمقارنة ميزانيات السنوات الأربعة محل التحقيق

العناصر	2012	2013	2014	2015
الأصول:				
أصول غير جارية	1850744	3501200	8290168	9440349
أصول جارية	18247224	71309179	210646910	344389249
<b>مجموع الأصول</b>	<b>18432968</b>	<b>74810379</b>	<b>218937018</b>	<b>353829598</b>
الخصوم:				
أموال خاصة	825970	1470901	22824319	31637048
خصوم غير جارية	15089320	33628872	14502139	14346663
خصوم جارية	2347678	39712606	338930346	326023570
<b>مجموع الخصوم</b>	<b>18432968</b>	<b>78810379</b>	<b>218937078</b>	<b>353829588</b>

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات من المديرية الولائية للضرائب.

2. إعداد الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة محل التحقيق

ويضم هذا الكشف لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

جدول رقم (02-02): الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة محل التحقيق

التعيين	البيان	2012	2013	2014	2015
الربح الخام	مبيعات بضاعة	1924336	104682734	667784094	1405225306
	بضاعة مستهلكة	1276460	99152968	604745130	1325560249
	الربح الخام	647876	5521826	63038964	79665057
نسبة مبيعات البضاعة	نسبة مبيعات البضاعة	33%	5.27%	9.44%	5.66%
	نسبة البضاعة المستهلكة	50.75%	5.56%	10.42%	6%
القيمة المضافة	تسليم الخدمة	3296530	4743634	2993712	3504112
	نقل حمولة الإنتاج	/	33970	/	55298
	المواد واللوازم المستهلكة	983675	1778181	1942834	1789506

24592685	27917073	2685584	555180	الخدمات	
-22822781	-26866195	313839	1757675	الريح الخام	
2754021	/	234	/	منتجات مختلفة	نتيجة
28621022	13478657	2188528	46540	الضرائب والرسوم	الاستغلال
17158782	10549707	682358	652024	الدائن	النتيجة الصافية
7127852	804097	37427	11378	المدين	للاستغلال
10030930	9745610	644930	640646	الريح الصافي	
30%	37%	0.58%	40.27%	النسبة الصافية	

المصدر: المديرية الولائية للضرائب.

### المطلب الثالث: التحقيق في محاسبة المكلف

- من خلال ما تم ملاحظته من التبليغ الأولي الذي قدم من طرف المحققين للمؤسسة يوم ----- أن:
- المحققين رأوا ضرورة تعديل رقم الأعمال والأرباح المحققة من طرف المؤسسة (X) وكذا الضرائب والرسوم الناجمة عن الفرق في التصريحات المودعة وما يتم اعتماده كقاعدة بعد عملية الرقابة.
  - كما تم إبلاغ المؤسسة محل الرقابة أن لديها 40 يوما من تاريخ هذا الإشعار الأولي لإبلاغ كل ملاحظاتها فيما يخص هذه التعديلات باعتبار أن نوع التحقيق هو التحقيق في المحاسبة تم إعلامها أن كل التسويات الجارية تتجم عنها غرامات وعقوبات مطبقة بموجب الأنظمة والقوانين الجبائية السارية لاسيما منها المادة 193/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث سجل المحققون الملاحظات التالية:

#### 1. محاسبة المكلف من حيث الشكل:

- ❖ **دفتر اليومية:** يعتبر هذا الدفتر الإجمالي المصادق عليه يوم ---- وتم تسجيل فيه بعض الحركات التي من شأنها أن تؤثر على ممتلكات المؤسسة والتي تم تسجيلها شهريا.
- ❖ **دفتر الجرد:** هذا الدفتر لا يحتوي على أي ملاحظات مهمة غير أن تفصيل المخزون لم يتم أخذه بعين الاعتبار في هذا الدفتر.
- ❖ **الوثائق الثبوتية:** من خلال هذه الوثيقة (التبليغ الأولي) تم تبيان أن جل الوثائق الثبوتية الداخلية والخارجية لا تحتوي على أي ملاحظات تذكر، أي أن المؤسسة تمسك محاسبة تعتمد على الوثائق الثبوتية التي تبرر أغلب العمليات المسجلة محاسبيا، أما ما تم ملاحظته من أخطاء سوف نتطرق إليه في التحقيق المحاسبي من حيث المضمون.

#### 2. محاسبة المكلف من حيث المضمون:

- من خلال المراجعة الدقيقة لمحاسبة المؤسسة (X) توصل المحققون الجبائيون إلى جملة من المخالفات والأخطاء التي ترمي في حوض التهرب الضريبي والتي نذكر منها:

- اهتلاك بقيمة 554937 دج على عتاد النقل، لسنة 2013 علما أن العتاد المعني تم امتلاكه كليا في 2012/12/31.
- بعض تكاليف المستخدمين التي لا تخضع للخصم من أرباح الشركة لسنة 2015 وهي:
- مصاريف الهاتف للسيد (ج) بمبلغ 15869.50 دج.
  - مصاريف التأمين باسم السيد (غ) بمبلغ قدره 9517.17 دج.
  - تخفيض غرامة التأخير المترتبة على عدم دفع اشتراكات السنوية للصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي المختص إقليميا المقدرة ب 263703.1 دج لسنة 2012.
  - وجود سند التوزيع باسم زبائن غير معروفة من طرف المصالح والذي لم يتم التصريح بهم على مستوى فواتير البيع وكذلك على مستوى جدول الزبائن من طرف المؤسسة.
  - وجود تسجيل محاسبي عام وشهري للمبيعات.
- مما سبق تم تسجيل تصحيح المحاسبة المقدمة من طرف الشركة وفقا للأنظمة والقوانين المعمول بها خصوصا المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

### المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط إنتاجي إنتاج الأغلفة، ومن خلال دراسة الملف الجبائي الموجود في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى تم التوصل إلى هذه النتائج التي سنعرضها.

#### المطلب الأول: نتائج التبليغ الأولي

1. حساب المواد (حسب الكمية): من خلال المعلومات الخاصة بالمؤسسة (X) المتحصل عليها من مديرية الضرائب قمنا بحساب الاستهلاكات المعاد تأسيسها بالكمية واستخراج الفرق بينها وبين الاستهلاكات المصرحة للسنوات المعنية بالتحقيق 2012،2013،2014،2015 واعتماد وحدة الدينار الجزائري (دج) في الحساب كما هو موضح في الجدول التالي:

#### جدول رقم (02-03): حساب المواد (حسب الكمية):

البيان	2012	2013	2014	2015
مخزون أول مدة	358983	456340	670250	810331
المشتريات	456262	367560	433123	696489
مخزون آخر مدة	501160	423459	774234	901569
استهلاكات معاد تأسيسها	314085	400441	329139	605251
استهلاكات مصرحة	175601	224651	480243	561621
الفرق	138484	175790	151104-	43630
معامل الإخفاء	55.90%	56.10%	/	92.79%

المصدر: المديرية الولائية للضرائب.

نلاحظ عندما يكون الفرق سالب (2014) لا يأخذ بعين الاعتبار في سياق الرقابة الجبائية لأن الاستهلاكات المصرحة أكثر من الاستهلاكات المعاد تأسيسها.

2. حساب المواد (بالقيمة): قمنا من خلال الجدول أدناه بحساب الاستهلاكات المصرح بها بالقيمة للسنوات المعنية بالتحقيق 2012،2013،2014،2015 من خلال الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من الجدول السابق الخاص بحساب المواد بالكمية.

جدول رقم (02-04): حساب المواد (بالقيمة)

البيان	2012	2013	2014	2015
استهلاكات مصرح بها (القيمة)	1276460	99152968	604754130	1325560
استهلاكات مصرح بها (الكمية)	175601	224651	480243	561621
السعر المتوسط	7.26	441.36	1259.26	2360.23
استهلاكات المعاد تأسيسها (الكمية)	314085	400441	329139	605251
استهلاكات المعاد تأسيسها (القيمة)	2280257	176738639	414471577	1428531568

المصدر: بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب

3. إعادة تأسيس رقم الأعمال: من خلال الجدول أدناه قمنا بإعادة تأسيس رقم الأعمال واستخراج رقم الأعمال الغير المصرح به للسنوات المعنية بالتحقيق.

جدول رقم (02-05): إعادة تأسيس رقم الأعمال

البيان	2012	2013	2014	2015
استهلاكات المعاد تأسيسها (القيمة)	2280257	176738639	/	1428531568
معدل الهامش الخام	%50.75	%5.56	/	6%
الهامش الخام	1157230	9826668	/	85711894
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	3437487	186565307	/	1514243462
رقم الأعمال المصرح به	1924336	104682734	/	1405225306
رقم الأعمال غير المصرح به	1513151	81882573	/	109018156

المصدر: من إعداد الطالبان بناءا على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.



- تسوية عوائد الضرائب على رقم الأعمال:

• الرسم على القيمة المضافة TVA

رقم الأعمال غير المصرح به هو خاضع للرسم على القيمة ب 17% بالنسبة للسنوات 2015، 2014، 2013، 2012 مع فرض عقوبات طبقا للتشريع المعمول به.

جدول رقم (02-06): الرسم على القيمة المضافة (TVA)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال غير المصرح به	1513151	81882573	/	109018156
النسبة	17%	17%	/	17%
الحقوق	257235	13920037	/	18533086
نسبة الغرامة	25%	25%	/	25%
مبلغ الغرامة	64308	3480009	/	4633271
المجموع	321543	17400046	/	23166358

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب

• الرسم على النشاط المهني TAP

رقم الأعمال غير المصرح به هو خاضع للرسم على النشاط المهني ب 2% بالنسبة للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق ويتم فرض العقوبات اللازمة بناء على التشريع المعمول به.

جدول رقم (02-07): الرسم على النشاط المهني (TAP)

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال غير المصرح به	1513151	81882573	/	109018156
النسبة	2%	2%	/	2%
الحقوق المعادة	30263	1637651	/	2180363
نسبة الغرامة	10%	25%	/	25%
مبلغ الغرامة	3026.3	409412	/	545090
المجموع	33289	2047063	/	2725453

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

• إعادة تقييم الأرباح:

إعادة تقييم الأرباح للسنوات التحقيق تتم بتطبيق نسبة من الأرباح على رقم الأعمال المراد تقييمه.

جدول رقم (02-08): إعادة تقييم الأرباح.

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المعاد تأسيسه	3437487	186565307	/	1514243462.08
معدل هامش الربح الصافي	40.27%	37%	/	30%
إعادة تقييم الأرباح	1384276	69029163	/	454273038
الربح المصرح به	640646	644930	/	10030930
الربح غير المصرح به	743630	68384233	/	444242108

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

• الضريبة على أرباح الشركات IBS

الأرباح الصافية غير المصرح بها، هي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% لسنوات التحقيق.

جدول رقم (02-09): الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

البيان	2012	2013	2014	2015
الربح غير المصرح به	734348	68384233	/	444242108
تخفيضات (TAP)	30263	1637651	/	2180
الاستردادات	263703.1	567437	/	363
الربح المستخرج	9677881	67314019	/	25386
نسبة IBS	19%	19%	/	442087132
الحقوق المعادة	1838797	12789663	/	19%
نسبة الغرامة	25%	25%	/	839965551
مبلغ الغرامة	459699	3197415	/	25%
المبلغ الإجمالي (الحقوق+ الغرامة)	2298496	15987078	/	20999138 104995693

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

• الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الأرباح غير المصرح بها، هي خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG بنسبة 10% لسنوات التحقيق.

جدول رقم (02-10): الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

البيان	2012	2013	2014	2015
الربح المستخرج	9677881	67314019	/	442087132
خصم IBS	1838797	12789663	/	839965551
قاعدة الضريبة على رقم الأعمال	7839084	54524356	/	358090581
نسبة IRG	10%	10%	/	10%
الحقوق المعادة	783908	5452435	/	35809058.10
نسبة الغرامة	25%	25%	/	25%
مبلغ الغرامة	195977	135608	/	8952264.5
المبلغ الإجمالي (الحقوق+ الغرامة)	979885	5588043	/	44761322.6

المصدر: بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

تخصم الضريبة على أرباح الشركات من الربح المستخرج وهذا لتفادي الازدواج الضريبي.

المطلب الثاني: إجابة المكلف بالضريبة ونتائج التبليغ النهائي

1. إجابة المكلف بالضريبة: بعد إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التبليغ الأولي والمعلن عنها في المطلب السابق يحق لهذا الأخير إعطاء كل ملاحظاته على هذه النتائج وكذا تقديم كل التبريرات اللازمة التي توضح وجهة نظره في إعادة تأسيس رقم أعماله وأرباحه المحققة خلال سنوات التحقيق ورده على كل المخالفات المرتكبة والمعلن عنها من طرف مصالح الرقابة الجبائية في أجل 40 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ الأولي لإعطاء ملاحظاته أو إبداء قبوله.

2. نتائج التبليغ النهائي: بعد الإطلاع على رد المكلف بالضريبة في الآجال المحددة قانونا (40 يوما) والتي لم تقنع المصالح الرقابية كونها لا تستند على الوثائق الثبوتية والحجة الإقناعية لما تم اعتماده سابقا بمقتضى التبليغ الأولي وعليه تم اعتماد نهائيا النتائج والتعديلات المتخذة في حق المكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والنصوص المماثلة. وفيما يلي جدول يلخص النتائج والتعديلات المتخذة في حق هذا المكلف:

جدول رقم (02-11): التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية.

السنوات	الضرائب المفروضة	الحقوق	الغرامات	المجموع
2012	TVA	257235	64308	321543
	TAP	30263	3026.3	17400046
	IBS	1838797	459699	2298496
	IRG	783908	195977	979885
2013	TVA	13920037	3480009	17400046
	TAP	1637651	409412	2047063
	IBS	12789663	3197415	15987078
	IRG	5452435	135608	5588043
2014	/	/	/	/
2015	TVA	18533086	4633271	23166358
	TAP	2180363	545090	2725453
	IBS	839965551	20999138	860964689
	IRG	35809058	8952264	125332206
المجموع	/	933198047	35129763	1071889376

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب.

المطلب الثالث: تحرير بطاقة نهاية أعمال التحقيق

بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبليغ المكلف بالضريبة نهائيا بما فيه من ضريبة ورسوم، أعيد تأسيسها وفقا للمخالفات المرتكبة من قبله والتي تتسم في مضمونها بجملة من عمليات التهرب الضريبي، قامت المصالح الرقابية بتحرير وثيقة نهاية أعمال التحقيق والتي تحتوي في مضمونها نفس العناصر التي تتضمنها وثيقة بداية الأعمال. وقد تم ابلاغنا من طرف مؤطر التربص التطبيقي أن النتائج النهائية المبلغة من طرف المكلف سيم اعتمادها على جدول فردي يتضمن كل الضرائب والرسوم المبلغة، وتسلم نسخة منه إلى المعني بالأمر (المكلف المراقب) والنسخة الأخرى تحتفظ بها الإدارة لدى قابض الضرائب الذي يتولى عملية تحصيل هذه الضرائب المستخرجة والتي هي عملية تخرج على نطاق بحثنا.

### خلاصة الفصل الثاني:

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي يتمثل في نشاد مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وتعرفنا على موقع المديرية ومختلف هياكلها والمهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها، وكذلك الدور الذي تلعبه المديرية والسهر على تسيير الملفات الجبائية ومراقبة التصريحات، باكتشاف الأخطاء وأي محاولة تدليس أو غش جبائي من طرف المكلفين بالضريبة من خلال المقارنة بما هو مصرح به وما هو موجود في الميزانية، ومتابعة الأنشطة التي يقومون بها من أجل إعداد الملفات الجبائية الخاصة بهم وتسوية وضعيتهم الجبائية تحقيقاً لمبدأ العدالة والمساواة أمام فرض الضريبة. وهذا من خلال برمجة الملفات الجبائية محل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب.

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية.

وقد توصلنا في الأخير لمجموعة من النتائج من بينها:

- ✓ يعود نقص الفعالية التي تتميز بها الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب بعين الدفلى لعدد من الأسباب منها ما هو راجع لنظام الرقابة بحد ذاته ومنها ما يرجع إلى أسباب أخرى كوجود علاقة سيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.
- ✓ الاطلاع الدائم والمستمر من طرف العون المدقق على القوانين الجبائية .
- ✓ يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب عن طريق عاملين، الأول يمثل رقم الأعمال المعترف به من طرف المكلف بعد إعادة تقديرة، والثاني يتمثل في هامش الربح الصافي.

خاتمة

انطلاقاً من دراستنا لموضوع أثر التدقيق المحاسبي على الرقابة الجبائية، الذي يبحث في فعالية إجراء التدقيق المحاسبي التي تستعملها الإدارة الجبائية في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من المكلفين الذين يرتكبون أخطاء ومخالفات، سواء عن قصد أو بدون قصد، فبالرغم من إصلاحات النظام الجبائي الجزائري بقيت هناك ثغرات للتهرب الضريبي ونظراً للآثار السلبية الناجمة عنه تقوم الإدارة الجبائية بتكثيف جهودها للحد أو التقليل من هذه الظاهرة التي تؤرق الخزينة العمومية وتعطل وتعرقل تسيير الدولة لمختلف مشاريعها وسياساتها.

ولقد أولى المشرع الجزائري اهتماماً كبيراً بالرقابة الجبائية حيث عمل على تنظيمها ووضع أجهزة خاصة للقيام بها، حيث منح مجموعة من الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية لأداء مهامهم كحق الرقابة، الاستدراك، الاطلاع،... الخ. كما منح مجموعة من الضمانات للمكلفين بالضريبة لضمان حقوقهم وتفادي تعسف الإدارة الجبائية.

ولكي تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على العون المدقق أن يكون ذو كفاءة عالية في المجالين الضريبي والمحاسبي، وأن يحترم كل الإجراءات والمراحل المنصوص عليها في القانون، لذا يجب عليه أن يحسن في عملية فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون وأن تكون سليمة خالية من الأخطاء التي يستغلها المكلف كحجة في إبطال عملية التدقيق.

### النتائج المتوصل إليها:

بناءً على الدراسة المقدمة بجانبها النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج تفيدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحتي الفرضيات المقترحة، وعلى أساسها تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. قبل البدء في عملية التدقيق المحاسبي يجب على المدقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف ليحدد الشكل القانوني للمكلف وكذا الضرائب والرسوم المختلفة التي تتماشى مع طبيعة النشاط الممارس ومن ثم اتباع خطوات التدقيق وفقاً لدليل المدقق في المحاسبة.

2. يجب على العون المدقق الأخذ بعين الاعتبار المبدئ والفروض المحاسبية من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من طرف المكلف.

3. بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بتدقيق المحاسبة وجب على العون المدقق فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل وهذا بالاطلاع على الدفاتر المحاسبية ومدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، أما الوثائق المحاسبية التي تعتبر مخرجات المعالجة المحاسبية والتي تعتبر قاعدة بيانات والتي من خلالها يتم اكتشاف الأخطاء والتجاوزات.

4. تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
5. إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي.
6. لرقابة الجبائية عدة إجراءات وعدة قوانين تمنح حق للمراقبين دون إغفال حق المكلف بالضريبة ، وهذا ما يساعد على العمل في ظروف جيدة.

#### التوصيات والمقترحات:

- خلصت الدراسة إلى جملة من المقترحات والتوصيات التي يمكن ان يساهم تطبيقها في مكافحة مظاهر التهرب الضريبي و يرفع من فعالية الرقابة الجبائية في مكافحتها نجملها في النقاط التالية:
1. ضبط نظام التصريحات الجبائية بشكل فعال.
  2. التكوين المستمر لأعوان الرقابة بتسطير برنامج تكويني، حتى يسمح لهم مواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة الجبائية سواء من حيث القوانين او الإجراءات بالإضافة إلى التدريب المستمر على أدوات التكنولوجيا المتطورة.
  3. وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية.
  4. تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التداخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية.
  5. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين.
- لقد أدى اختبار فرضيات البحث إلى ما يلي:

❖ **الفرضية الأولى:** تعتبر الفرضية الأولى صحيحة، والتي مفادها أن التدقيق المحاسبي آلية يستخدمها التدقيق الجبائي من أجل تحقيق الرقابة الجبائية، وذلك عن طريق التدقيق في محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، وكشف الاغفالات وحالات الغش لرد حق الخزينة العمومية.

❖ **الفرضية الثانية والثالثة:** تعتبر الفرضية الثانية والثالثة صحيحتان، من خلال قيام العون المدقق بالرقابة والتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية التي صرح بها المكلف والذي استعان بالتدقيق المحاسبي باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية من خلال فحص وتدقيق محاسبته، عند تدقيق محاسبة التكاليف شكلا وقبولها لمطابقتها الشروط والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها انتقل المدقق للتدقيق في المحاسبة من حيث المضمون والذي من خلاله كشف بغض الاغفالات لعدة مبالغ، وبالتالي نؤكد صحة الفرضية الثالثة بأن التدقيق



شكلاً ومضموناً في محاسبة المكلف يساهم في دعم الرقابة الجبائية من خلال كشف التلاعبات والتجاوزات التي يلجأ إليها المكلف للتملص من دفع الضريبة.

### آفاق البحث:

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:

- ❖ إسهامات التحقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
- ❖ الرقابة الجبائية وآثارها على مكافحة الفساد الضريبي.
- ❖ أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على تفعيل دور الرقابة الجبائية.
- ❖ الثقافة الضريبية ودورها في زيادة الحصيلة الجبائية.

# قائمة المصادر والمراجع

الكتب بالعربية:

1. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
  2. نواف محمد عباس رماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
  3. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
  4. حلف عبدالله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
  5. وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، عمان، 1989.
  6. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية، دار وائل، عمان، الطبعة الرابعة، 2007.
  7. عبدالفتاح محمد الصحن وآخرون، اسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
  8. حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
  9. عبدالناصر نور، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
  10. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2006.
  11. سليمان مصطفى الدلاهامة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الوراق، عمان، 2007.
  12. طواهر محمد توهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- الأطروحات والرسائل:
1. طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
  2. لياس قليب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011.

3. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب-دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
4. جرتلي نجيبة، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي-دراسة حالة في مركز أم البواقي، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، أم البواقي، 2018/2017.

### المنشورات والمجلات:

1. حسين القاضي، مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، منشورات الجامعة، دمشق، 1993-1994.
2. إبراهيم شاهين، المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة، مجلة المحاسبون، العدد 04، الكويت، 1995.
3. وليد ناجب الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، نسخة إلكترونية، 2007.

### النصوص القانونية:

1. المادة 18\_01 من قانون الإجراءات الجبائية.
2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006.
3. ميثاق المكلفين بالضريبة للخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2015.
4. المادة 39 من قانون الضرائب الجبائية.

### المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ahmed hmani, l'audit comptable et financier, édition berti, algérie, 2001 .
2. République Algérienne Démocratique, populaire ministère des finances DGI, Guide de vérification de comptabilité, Alger, 2001.

الملاحق

## الملحق رقم 01 :

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 20 ter

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec  
A.R.  
N°

A

Le

Notification de redressement définitive  
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble  
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte \_\_\_\_\_ Feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade  
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec  
A.R  
N°

A

Le

**Avis de contrôle ponctuel de comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le  
à H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur  
et concernant les années  
en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

Nous vous saurions gré de bien vouloir tenir à notre disposition les documents comptables et pièces justificatives inhérents aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification dont la présentation est obligatoire conformément aux dispositions de l'article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales.

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة سوداني، باديدي، رحموني	- تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (جودة التصريحات الجبائية)
دراسة غضبان مريم	- يوجد تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (التهرب الضريبي)
دراسة عادل مقدم	- تشابه الدراستان في جزء من الموضوع هو التدقيق المحاسبي	- استعملت الدراسة السابقة استبيان في حين استعملت الدراسة الحالية دراسة حالة - اختلاف في المتغير التابع (ترشيد القرارات)
دراسة مذكرة الماجستير بجامعة الجزائر 3	- تشابهت الدراستان من حيث تناولهما للتدقيق الجبائي	- اختلاف في المتغير التابع (التهرب الضريبي)
دراسة ناصر أحمد أمين الخطيب	- تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (الإيرادات العامة) - اختلاف في قطاع الدراسة (الأردن)
دراسة Mesfin Gebeyehu	- يوجد تشابه في المتغير المستقل (الرقابة الجبائية)	- اختلاف في المتغير التابع (زيادة الإيرادات) - اختلاف في قطاع الدراسة (إدارة مدينة إدريس بابا)
دراسة محمد محمود ذيب حوسو		- يوجد اختلاف في قطاع و ميدان الدراسة (فلسطين)
Mohamed ben hadj saad	- تشابه الدراستان من حيث تناولهما للتدقيق الجبائي	- اختلاف في مجال الدراسة حيث تناولت الدراسة السابقة مؤسسة اقتصادية، بينما الدراسة الحالية تناولت مديرية الضرائب - اختلاف في قطاع الدراسة (صفاقس)



الملحق رقم 04: الكشوف المالية لمقارنة نتائج السنوات الأربعة محل التحقيق

2015	2014	2013	2012	البيان	التعيين
1405225306	667784094	104682734	1924336	مبيعات بضاعة	الربح الخام
1325560249	604745130	99152968	1276460	بضاعة مستهلكة	
79665057	63038964	5521826	647876	الربح الخام	
5.66%	9.44%	5.27%	%33	نسبة مبيعات البضاعة	
6%	10.42%	5.56%	50.75%	نسبة البضاعة المستهلكة	
3504112	2993712	4743634	3296530	تسليم الخدمة	القيمة المضافة
55298	/	33970	/	نقل حمولة الإنتاج	
1789506	1942834	1778181	983675	المواد واللوازم المستهلكة	
24592685	27917073	2685584	555180	الخدمات	
-22822781	-26866195	313839	1757675	الربح الخام	
2754021	/	234	/	منتجات مختلفة	
28621022	13478657	2188528	46540	الضرائب والرسوم	
17158782	10549707	682358	652024	الدائن	النتيجة الصافية للاستغلال
7127852	804097	37427	11378	المدين	
10030930	9745610	644930	640646	الربح الصافي	
30%	37%	0.58%	40.27%	النسبة الصافية	

الملحق رقم 05: إعادة تأسيس رقم الأعمال

2015	2014	2013	2012	البيان
1428531568	/	176738639	2280257	استهلاكات المعاد تأسيسها (القيمة)
6%	/	%5.56	%50.75	معدل الهامش الخام
85711894	/	9826668	1157230	الهامش الخام
1514243462	/	186565307	3437487	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
1405225306	/	104682734	1924336	رقم الأعمال المصرح به
109018156	/	81882573	1513151	رقم الأعمال غير المصرح به

الملحق رقم 06: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

2015	2014	2013	2012	البيان
109018156	/	81882573	1513151	رقم الأعمال غير المصرح به
17%	/	17%	%17	النسبة
18533086	/	13920037	257235	الحقوق
25%	/	25%	25%	نسبة الغرامة
4633271	/	3480009	64308	مبلغ الغرامة
23166358	/	17400046	321543	المجموع

الملحق رقم 07: الرسم على النشاط المهني (TAP)

2015	2014	2013	2012	البيان
109018156	/	81882573	1513151	رقم الأعمال غير المصرح به
2%	/	2%	%2	النسبة
2180363	/	1637651	30263	الحقوق المعادة
25%	/	25%	10%	نسبة الغرامة
545090	/	409412	3026.3	مبلغ الغرامة
2725453	/	2047063	33289	المجموع

الملحق رقم 08: إعادة تقييم الأرباح.

2015	2014	2013	2012	البيان
1514243462.08	/	186565307	3437487	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
30%	/	37%	%40.27	معدل هامش الربح الصافي
454273038	/	69029163	1384276	إعادة تقييم الأرباح
10030930	/	644930	640646	الربح المصرح به
444242108	/	68384233	743630	الربح غير المصرح به

الملحق رقم 09: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

2015	2014	2013	2012	البيان
444242108	/	68384233	734348	الربح غير المصرح به
2180	/	1637651	30263	تخفيضات (TAP)
363	/	567437	263703.1	الاستردادات
25386	/	67314019	9677881	الربح المستخرج
442087132	/	19%	%19	نسبة IBS
19%	/	12789663	1838797	الحقوق المعادة
839965551	/	25%	25%	نسبة الغرامة
25%	/	3197415	459699	مبلغ الغرامة
20999138 104995693	/	15987078	2298496	المبلغ الإجمالي (الحقوق + الغرامة)

الملحق رقم 10: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

2015	2014	2013	2012	البيان
442087132	/	67314019	9677881	الربح المستخرج
839965551	/	12789663	1838797	خصم IBS
358090581	/	54524356	7839084	قاعدة الضريبة على رقم الأعمال
10%	/	10%	%10	نسبة IRG
35809058.10	/	5452435	783908	الحقوق المعادة
25%	/	25%	25%	نسبة الغرامة
8952264.5	/	135608	195977	مبلغ الغرامة
44761322.6	/	5588043	979885	المبلغ الإجمالي (الحقوق + الغرامة)

الملحق رقم 11 التقييم النهائي لتسوية الوضعية الجبائية.

المجموع	الغرامات	الحقوق	الضرائب المفروضة	السنوات
321543	64308	257235	<b>TVA</b>	<b>2012</b>
17400046	3026.3	30263	<b>TAP</b>	
2298496	459699	1838797	<b>IBS</b>	
979885	195977	783908	<b>IRG</b>	
17400046	3480009	13920037	<b>TVA</b>	<b>2013</b>
2047063	409412	1637651	<b>TAP</b>	
15987078	3197415	12789663	<b>IBS</b>	
5588043	135608	5452435	<b>IRG</b>	
/	/	/	/	<b>2014</b>
23166358	4633271	18533086	<b>TVA</b>	<b>2015</b>
2725453	545090	2180363	<b>TAP</b>	
860964689	20999138	839965551	<b>IBS</b>	
125332206	8952264	35809058	<b>IRG</b>	
1071889376	35129763	933198047	/	<b>المجموع</b>