



جامعة الجليلي بونعاما خميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



الموضوع:

أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

تحت إشراف

د. زحوفي نور الدين

من إعداد الطالبة:

خضراوي مريم

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الجليلي بونعاما - خميس مليانة	الأستاذ:
مشرفا	جامعة الجليلي بونعاما - خميس مليانة	الأستاذ: زحوفي نور الدين
ممتحنا	جامعة الجليلي بونعاما - خميس مليانة	الأستاذ:

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سید علی نقی

شكر وتقدير

الحمد لله وحده وأحمده وأستعينه على مما رزقني به من نعمة وعلى أن أعانني على هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

أنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور " زحوفي نور الدين " على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة الذي لم يبخل عليا في تشجيعي ومساعدتي لإنجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما أتوجه بأعظم الشكر والامتنان إلى جميع عمال مديرية الضرائب بولاية عين الدفلى وعلى رأسهم السيد " مشالين عبد الكريم " على المقدمة من طرفهم.

إلى كل أساتذة وإدارة كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الذين غدوا أذهاننا وأناروا عقولنا وأحسنوا إلينا بعلمهم وكانت مناظا لأماننا وطموحاتنا وسر بلوغنا لما نحن عليه.

إلى كل من كان له الفضل في مساعدتي من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا العمل وبالأخص زميلتي "حميدي لويزة " وفقها الله.



إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

نبح الحنان إلى بر الأمان عبر الزمان إلى التي كلما رأيتها سررت وأشعر بالرحمة التي بثها الله في قلبي
إلى التي الجنة تحت أقدامها إلى أمي ولا كالأمهات

حبيبي أمي

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
والذي العزيز

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي إلى

إخوتي الغاليين عبد الله - أمحمد

إلى كل أفراد عائلة "خضراوي" و"لعيساوي"

إلى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدا بيد ونحن نقطف

زهرة تعلمنا إلى صديقاتي وزميلاتي لويذة - إيمان - حياة - خديجة - فيروز - يسرى.

إلى من كل علمني وشجعني وأنار طريقي طيلة مشوار تعليمي

أساتذتي الكرام حفظهم الله

إلى روح أجدادي الغاليين رحمهم الله رحمة واسعة .

مريم

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية التي يعتمد المكفون بالضريبة القيام بها باستعمال أساليب مشروعة وغير مشروعة، بهدف التقليل أو التخفيض من قيمة المبالغ الضريبية المدفوعة من طرفهم، ويمكن التدقيق الجبائي من تأكد من حقيقة ومصداقية التصريحات المكلف على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع، لتحقيق الهدف من هذه الدراسة ولأجل معالجة الموضوع وإختبار الفرضيات تم استخدام المنهج الوصفي مع استخدام الأسلوب التحليلي والمنهج الاستقرائي المناسب لتتبع واستقراء النتائج مع الاعتماد دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

تم التوصل في هذه الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي يؤدي دورا فعالا في مكافحة مختلف الانحرافات الجبائية باعتباره أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد، كونه يعد من أهم الوسائل المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية فبواسطته تعتمد مصلحة الضرائب على عدة مراحل وإجراءات للوقوف في وجه هذه الانحرافات والأخطاء الجبائية وفي استرجاع مبالغ مالية هامة تساهم في تحسين الحصيلة الضريبة للدولة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجبائي - الانحرافات - مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى.

Abstract

This study aimed to know the importance of fiscal audit in reducing fiscal deviations that taxpayers deliberately carry out using legitimate and illegitimate methods, with the aim of reducing or decreasing the value of the tax amounts paid by them. An organizer scientific that preserves the rights of the public treasury from being lost. To achieve the goal of this study and in order to address the subject and test hypotheses, the descriptive approach was used with the use of the appropriate analytical method and inductive approach to track and extrapolate the results with the adoption of a case study on the applied side.

In this study, it was concluded that the fiscal audit plays an effective role in combating various fiscal deviations as a preventive and punitive method at the same time, as it is one of the most important means used by the fiscal administration. And in recovering significant sums of money that contribute to improving the state's tax revenue.

Keywords: Fiscal Audit - Deviations - The Tax Directorate of the state of Ain Defla.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
I	شكر
II	إهداء
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات والرموز
أ - د	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية التدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية
03	المطلب الأول: نظرة عامة حول التدقيق الجبائي
03	• أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق والجبائية
04	• ثانياً: الفرق بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي
06	• ثالثاً: أهداف التدقيق الجبائي
07	• رابعاً: أهمية التدقيق الجبائي
08	• خامساً: أشكال التدقيق الجبائي
11	• سادساً: مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي
14	المطلب الثاني: الانحرافات الجبائية في ظل المعايير المحاسبية
14	• أولاً: تعريف الانحرافات الجبائية
15	• ثانياً: أسباب الانحرافات الجبائية
17	• ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"
20	المبحث الثاني: عرض وتحليل الدراسات السابقة
20	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
27	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة مع إضفاء القيمة المضافة
33	خلاصة الفصل

34	الفصل الثاني: آلية معالجة الانحرافات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
34	تمهيد
35	المبحث الأول: الإطار العام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وطريقة جمع المعلومات
35	المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
35	• أولاً: تعريف ونشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية عين الدفلى
36	• ثانياً: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بعين الدفلى
38	• ثالثاً: مهام المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية
43	المطلب الثاني: طريقة جمع المعلومات وأدوات الدراسة المعتمدة
43	• أولاً: طريقة جمع المعلومات
43	• ثانياً: أدوات الدراسة
44	المبحث الثاني: نظام التدقيق الجبائي في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
44	المطلب الأول: آلية التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى
44	• أولاً: دراسة حالة في التدقيق المحاسبي
53	• ثانياً: دراسة الانحرافات الجبائية
56	• ثالثاً: واقع تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" بمديرية الضرائب
57	المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج
57	• أولاً: تفسير النتائج
58	• ثانياً: مناقشة النتائج
60	خلاصة الفصل
61	الخاتمة
64	قائمة المراجع
68	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
04	الفرق بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي	01
27	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث	02
36	بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بعين الدفلى	03
47	رقم الأعمال المقوم	04
47	الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات	05
48	تسوية الرسم على القيمة المضافة TVA	06
48	تسوية الرسم على النشاط المهني TAP	07
49	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات	08
49	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة IRG	09
50	الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجر	10
51	حقوق وغرامة الرسم على المشتريات	11
51-52	غرامة الضريبة على جباية الأجر	12
52	الجدول العام للحقوق والغرامات	13
54	قياس الانحرافات الجبائية على أساس معدل التضخم	14
54	معدل التضخم لكل سنة	15
55	قياس الانحرافات على أساس القيمة الزمنية النقدية	16

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
08	أشكال التدقيق الجبائي	01
18	الفرق بين ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم	02
19	أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	03
37	الهيكل التنظيمي لمدرية الضرائب لولاية عين الدفلى	04

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
44	Avis de Vérification de Comptabilité	01
53	Notification de Redressement Suit à la Vérification de Comptabilité	02
53	Notification de Redressement Définitive Suit à la Vérification de Comptabilité	03

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الاسم باللغة الفرنسية/ الإنكليزية	الاسم باللغة العربية
V.C	Vérification de comptabilité	التدقيق المحاسبي
V.P	Vérification ponctuelle	التدقيق المصوب
V.A.S.F.E	Vérification approfondie des situations fiscales d'ensemble	التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
D.I.W	Direction des impôts de wilaya	المديرية الولائية للضرائب
C.A	CHIFFRES D'AFFAIRES	رقم الأعمال
T.V.A	T axe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	T axe sur l'activit professionnelle	الرسم على النشاط المهني
I.R.G	L 'impôts sur le revenu globale	الضريبة على الدخل الإجمالي
C N A S	Caisse Nationale des Assurances Sociales	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء
IAS12	International Accounting Standards 12	المعيار المحاسبي الدولي 12

مقدمة

1- توطئة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدول، وهذا نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العمومية وذلك لتمويل نفقاتها العامة، بالإضافة إلى أن الدول تستخدمها لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وفي ظل نقص الموارد الذي تعاني منه الجزائر، وهذا لاعتبارها دولة تعتمد على المداخل النفطية كركيزة لتمويل خزينتها، ومع انهيار أسعار النفط أصبح لزاما على الدولة التوجه أو اللجوء إلى الجباية العادية كحل رئيسي وكمورد أساسي لتمويل الخزينة العمومية، وهذا لضمان استقرار الاقتصاد الوطني.

فمن الملاحظ أن المكلف بالضريبة لا ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب وطني، حيث يسعى المكلف إلى حماية مصالحه حيث كان هدفه الأساسي التخلص من دفع الضريبة وذلك بشكل جزئي أو كلي، وهذا بالاعتماد على أساليب مشروعة وغير مشروعة، ويدعى هذا الفعل بالانحراف الجبائي فالمشرع الجزائري نجده منح الحرية للمكلفين بالضريبة بملاً التصريحات الجبائية من تلقاء أنفسهم وهذا ما جعله محطة استغلال أمام الكثير خاصة الذين ينعدم لديهم الوعي الضريبي للتخلص من عبء الضريبة، فكان دور الإدارة الجبائية هنا مراقبة هذه التصريحات للحرص على عدم وقوع هذه الممارسات .

بما أن الإدارة الجبائية تعتبر نقطة وصل بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية، خول لها المشرع الجبائي جملة من الآليات القانونية للتصدي لهذه الإغفالات التي يمارسها المكلفين بالضريبة من أجل التهرب من دفع الضريبة ومن أهم هذه الآليات نجد التدقيق الجبائي .

يعتبر التدقيق الجبائي الوسيلة الأكثر ملائمة لإسترجاع أموال الخزينة العمومية وذلك بسبب الطابع الردعي الذي خوله له القانون، فبات من الضروري على الدول إجراء تعديلات إستراتيجية للوصول إلى درجة الكفاءة والأداء لزيادة فعالية هذا الأخير خاصة في ظل استحداث هياكل جديدة وتعزيز الكفاءة المهنية للإدارة الجبائية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن الإدارة الجبائية تراقبهم، هذا ما ينعكس على تصريحتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

2- إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الآتية:

كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من الإنحرافات الجبائية؟

الأسئلة الفرعية:

لتبسيط الإشكالية سيتم طرح الأسئلة الفرعية الموالية:

- فيما تتمثل أسس فعالية التدقيق الجبائي ؟
- ماهي التقاطعات بين معيار ضرائب الدخل وواقع التدقيق الجبائي في الجزائر؟
- هل استخدام المعيار المحاسبي رقم 12 " ضرائب الدخل " ونظم المعتمدة للتدقيق في الجزائر كافية للحد من الانحرافات الجبائية؟

3- فرضيات البحث

- للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكن الاستعانة بالفرضيات الموالية:
- تكمن فاعلية التدقيق الجبائي أداة رقابية بعدية تخص القوائم المالية والمستندات الثبوتية التي تثبت أو تنفي صحة صحة المبلغ الضريبي.
 - هناك ترابطية قوية بين إسهام AS12 في فاعلية التدقيق الجبائي من خلال بنود هذا المعيار المحددة لمعالجة ضرائب الدخل.
 - يؤدي كل من المعيار AS12 ونظم التدقيق الجبائية دورا فعالا في الحد من الانحرافات الجبائية.

4- دوافع اختيار الموضوع

- إختيار هذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، إنما يعود لأسباب موضوعية وذاتية .
- تتمثل الأسباب الموضوعية فيما يلي:
- إمكانية وقابلية تطبيق ودراسة الموضوع في الواقع ؛
 - إعطاء أهمية للموضوع وزيادة دراسة؛
 - اعتبار الضرائب احد أهم الموارد المالية للدولة في تنمية نفقاتها.
 - أما الأسباب الذاتية هي:
 - الرغبة الشخصية لهذه المواضيع والاطلاع عليها؛
 - الميل للتخصص ومحاولة معرفته أكثر .

5- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما نجد أن مختلف الانحرافات الجبائية التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة ومن بينها ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة، مما يستدعي مجابهة هذه الانحرافات من خلال الرقابة الجبائية التي ترغب في الحد أو التخفيف من هذه المشكلة ذات الأبعاد الخطيرة ومن الآليات التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها نجد التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الوسائل الردعية والوقائية لمكافحة الانحرافات الجبائية التي تفتت وتعددت صورها، مما يستدعي ضرورة مجابتهها بشتى السبل والوسائل المتاحة.

6- أهداف البحث

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع؛
 - التعرف على التدقيق الجبائي وأشكاله؛
 - إبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين؛
 - محاولة معرفة مختلف الانحرافات الجبائية التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة؛

- إبراز مدى فاعلية التدقيق الجبائي في مكافحة الانحرافات الجبائية؛
- إبراز ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام وبشكل خاص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل " من الإجراءات التي تمكن مصلحة الضرائب أن تحد من التهرب الذي يعد من الظواهر التي تضعف دور الإيرادات الضريبية في دعم الميزانية العمومية.

7- حدود البحث

نظرا لتشعب الموضوع وكثرة العناصر ذات الصلة به من قريب أو بعيد، تم ضبط بعض معالمه بهدف معالجته بأكثر دقة وتحليل، سواء من حيث المحتوى أو من ناحية المكان والزمان .

7-1- الحدود الموضوعية: ركز هذا البحث على ماهية التدقيق الجبائي من حيث تعريفه ومعرفة أشكاله وأهميته في ظل التطورات التي يشهدها العالم خاصة فيما يتعلق بالتصدي للانحرافات الجبائية التي أصبحت تهدد اقتصاد الدول، حيث تم التطرق إلى الانحرافات الجبائية من خلال تبيان أسباب نشأتها وكذا معرفة المعيار المحاسبي الدولي الذي قام بمعالجة هذه الانحرافات أو الفروقات التي تظهر نتيجة

7-2- الحدود المكانية: تم انجاز هذه الدراسة على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وبتحديد مصلحة الرقابة الجبائية كإطار عملي لدراسة التطبيقية.

7-3- الحدود الزمانية: تتعلق بالفترة الزمنية لمعالجة الإشكالية وذلك من خلال الدراسة الميدانية للملف في الفترة الزمنية الممتدة بين 2016-2019.

8- المنهج المستخدم

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إتباع المنهج الوصفي لعرض المفاهيم بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي المناسب لتتبع وتفسير النتائج، مع استخدام الأسلوب التحليلي لتحليل المعطيات المعروضة، مع العلم أنه تم الاعتماد على دراسة حالة في الجانب التطبيقي التي تضمنت المقابلة الشخصية بالإضافة إلى تحليل بعض الوثائق المقدمة من طرف مصلحة الضرائب.

9- صعوبات البحث

- كثرة المراجع المتعلقة بالموضوع وتوسعها في الجانب النظري وصعوبة حصرها في نطاق دراسة ضيق لأهمية المعلومات المتعلقة بكل عنصر؛

- عدم استقرار النظام الجبائي وذلك بالتغيرات التي تطرأ على مختلف الضرائب والرسوم؛

- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات من إدارة الضرائب بتعدد الحجج منها السر المهني؛

- نقص الكتب في هذا المجال خاصة باللغة العربية.

10- هيكل البحث

تبعاً للأهداف المرجوة من البحث، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى فصلين الفصل الأول يخص الإطار النظري للتدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية يتجزأ هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الأول تضمن ماهية التدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية يحتوي هذا المبحث على مطلبين المطلب الأول يضم نظرة

عامة حول التدقيق الجبائي والمطلب الثاني الانحرافات الجبائية في ظل المعايير المحاسبية، أما في المبحث الثاني يتم عرض وتحليل الدراسات السابقة مجزأً إلى مطلبين، المطلب الأول الدراسات السابقة لأهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية، والمطلب الثاني مقارنة الدراسة محل البحث مع الدراسات السابقة مع إضفاء القيمة المضافة .

أما الفصل الثاني تحت عنوان آلية معالجة الانحرافات الجبائية في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين المبحث الأول بعنوان الإطار العام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وطريقة جمع المعلومات قسم هذا المبحث إلى مطلبين المطلب الأول كتقديم عام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى والمطلب الثاني تحت عنوان طريقة جمع المعلومات وأدوات الدراسة المعتمدة، أما المبحث الثاني بعنوان نظام التدقيق الجبائي في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، تضمن مطلبين المطلب الأول تم تخصيصه لدراسة آلية التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى والمطلب الثاني لتفسير ومناقشة النتائج.

الفصل الأول:
الإطار النظري للتدقيق الجبائي
والانحرافات الجبائية

تمهيد

تعد الضرائب والرسوم من أهم الأعباء الضريبية التي يدفعها المكلفين بالضريبة والمؤسسات الاقتصادية إلى إدارة الضرائب، فهي أحد انشغالات المدقق الجبائي من أجل تجنب أعباء ضريبة إضافية وذلك بالتكيف معها ومسايرتها باستمرار والعمل على تدنيها لحماية المؤسسة وزيادة أرباحها، ويتحقق هذا بالتدقيق الجبائي الذي ظهر نتيجة التطور الذي شهدته مهنة التدقيق في مختلف المراحل، ويؤدي التدقيق الجبائي دوراً أساسياً بالنسبة للإدارة الجبائية، وترجع هذه الأهمية لسببين هما الطبيعة التصريحية التي تمتاز بها الأنظمة الجبائية واعتبار المداخل الجبائية من أهم موارد خزينة الدولة، وتزايد الاهتمام أكثر فأكثر بهذا النوع من التدقيق في ظل كبر حجم العمليات التي يقوم بها المكلفون الأمر الذي ينتج عنه أخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، وللتقليل من هذه الحالات تلجأ الإدارة الجبائية إلى اعتماد التدقيق الجبائي كعملية منظمة وممنهجة تدعمها ترسانة قانونية بالإضافة إلى أعوان لهم من التأهيل العلمي والعملية ما يمكنهم من التدقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة واكتشاف مختلف الانحرافات الجبائية التي تتضمنها تلك التصريحات.

تسعى مختلف الدول لبناء سياسة ضريبية سليمة لتحقيق أهدافها المالية، فلا شك أن يحدث اختلاف بين القوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية المتبعة مما يؤدي إلى حدوث فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح وفق الإطار المحاسبي المعمول به، فهذه الفروقات المؤجلة تسمى بالضرائب المؤجلة، حيث عمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار المعيار الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" الذي مهامه معالجة هذه الفروقات .

لمحاولة دراسة هذا الموضوع سيتم تقسيم الجزء النظري فيه إلى مبحثين، المبحث الأول تم التطرق إلى التدقيق الجبائي بإبراز تعريفه وأهدافه والأهمية منه، بالإضافة إلى عرض أشكال ومراحل عملية التدقيق الجبائي أما المطلب الثاني فتجسد في الانحرافات الجبائية في ظل المعايير المحاسبية، حيث تم فيه عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

في حين المبحث الثاني يتم فيه عرض ومناقشة الدراسات السابقة، يقسم هذا المبحث لمطلبين تمثل الأول في تحليل الدراسات باللغة العربية وباللغة الأجنبية، أما المطلب الثاني فتضمن دراسة أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المبحث الأول : ماهية التدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية

تهدف المؤسسات الاقتصادية إلى نمو قيمتها وتعظيم الربحية فيها، حيث يتزايد الربح نتيجة زيادة التوسع يظهر هذا الأخير في الدفاتر المحاسبية لهذه المؤسسات، ونتيجة تداخل عمليات الشركات فإنه يصعب تقديم التصريحات الجبائية اللازمة وفي وقتها المحدد أو انتهاج ما يسمى بالانحرافات الجبائية لتغطية بعض الثغرات الأمر الذي يبين عدم التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية ويقتحمها في دائرة التعرض للتدقيق الجبائي، فهذا الأخير يعتبر كأداة وقائية ردعية في يد الإدارة الجبائية تسمح للمؤسسة باكتشاف نقاط القوة والضعف بهدف اتخاذ الاحتياطات الضرورية لعدم وقوعها في الانحرافات الجبائية .

المطلب الأول : نظرة عامة حول التدقيق الجبائي

قبل التطرق إلى تعريف التدقيق الجبائي، يتم عرض أهم التعاريف حول التدقيق الجبائي واستخلاص التعريف المناسب من ذلك:

أولاً: مفاهيم خاصة بالتدقيق و الجبائية

يتفق الباحثون في المالية والمحاسبة والجبائية بوجود إختلاف جوهري بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي، وفي نفس الوقت هناك إختلاف بين الجبائية والضريبة فمن هذا المنطلق سيتم أولاً تعريف كل مصطلح على حدى ثم سيتم استخراج تعريف التدقيق الجبائي.

1- تعريف التدقيق المحاسبي : يعرف التدقيق المحاسبي بأنه "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليه وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة وعن مركز المالي في نهاية فترة محددة".¹

2- تعريف الجبائية : تعرف الجبائية على أنها مجموعة من القواعد القانونية والإدارية التي تنظم تحصيل الضرائب والرسوم لصالح السلطات العامة من أجل تغطية أعباء الدولة ومصالحة الضرائب.²

3- تعريف الضريبة : هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً على الدولة أو أحد الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.³

4- الفرق بين الجبائية والضريبة: مصطلح الجبائية هو مفهوم أوسع من مفهوم الضريبة ، فالجبائية تشمل جميع الموارد والاقتطاعات التي تمول ميزانيات الجماعات الإقليمية ، بينما الضريبة فهي جزء فقط من الجبائية.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:17.

² أمال بور، دور الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015 ص:3.

محمد عباس محرز، إقتصاديات الضرائب والجبائية، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص:14.

5- **التدقيق الجبائي والرقابة:** كثيرا ما يرتبط مفهوم الرقابة مع التدقيق الجبائي رغم اختلافهما، فالتدقيق ماهو إلا إجراء رقابي وبالتالي فالتدقيق يشمل الرقابة لأن تنفيذ التدقيق يستدعي إجراء رقابات مختلفة فهو بذلك يشمل كل إجراءات وتقنيات الرقابة التي تشكل فحص معمق من قبل مهني وبمنهجية محددة.

6- **التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية:** المدقق الجبائي يقوم باكتشاف الأخطاء بعد عملية القيام بالتدقيق الجبائي، ومن خلاله يقوم بتقديم التوصيات من أجل إتباعها لتفادي هذه المشاكل، أما الاستشارة الجبائية فتكون من دون القيام بعملية التدقيق، فالمؤسسة تعرض على المستشار الجبائي مشكلا بعينه من أجل تقديم اقتراحات للخروج من هذه المشاكل حيث انه يمكن القول أن المستشار الجبائي يكون على دراية وعلم وإمام بالحلول التي تقترح للمشاكل والأخطاء الموجودة بينما المدقق الجبائي فيقوم باكتشاف هذه الأخطاء من خلال القيام بعملية التدقيق الجبائي.

7- تعريف التدقيق الجبائي

تعددت تعاريف التدقيق الجبائي أو ما يسمى "بالرقابة الجبائية" من قبل الهيئات والباحثين والمحاسبين، ومن أبرزها تعريف المفكر الإقتصادي الشهير فايول هنري بأن "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة أما موضوعه فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويم ومنع تكرارها"¹، كما يعرف على أنه " الفحص الشامل للوضعية الجبائية بغرض مراقبة احترامها القوانين الجبائية من جهة، وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية"²، ويعرف كذلك التدقيق الجبائي على أنه " فحص التصريحات وكل التسجيلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم"³، في حين المشرع الجزائري فإنه لم يعرف التدقيق الجبائي بمفهومه النظري في أي نص جبائي وإنما حدد ضوابطه وإجراءات ممارسته، فقد جاء حسب المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2019 " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في وضعية المكلفين بالضريبة والقيام بكل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة

¹ سماعيل عيسى، مدخل لإدارة الأعمال، مطبوعة علمية محكمة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي-تيسمسيلت، 2016/2015، ص: 76 .

² بوعلام ولهي، أثر مرودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهريب الضريبي-حالة الجزائر-، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 9.

³ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي -دراسة حالة ولاية باتنة -، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004، ص: 53.

ومراقبتها أي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان".¹

استنتاجا من التعاريف السابقة يمكن إستخلاص أن التدقيق الجبائي يمثل مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتشريعات المعمول بها. كما يمكن اعتباره وسيلة لاكتشاف الأخطاء الجبائية والعمل على تصحيحها.

في الحقيقة أن مهمة التدقيق الجبائي تتجلى في عدة أشكال، وهذا حسب ميدان التطبيق الذي يكون موضوع هذا التدقيق، حيث يمكن أن يحمل على:²

- ✓ طول أو قصر الأجل؛
- ✓ مجمل نشاط المؤسسة أو جزء فقط من النشاط؛
- ✓ مجمل الضرائب الملقاة على عاتق المؤسسة، أو على ضريبة واحدة فقط.

ثانيا :الفرق بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

الجدول رقم(01): الفرق بين التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

التدقيق الجبائي	التدقيق المحاسبي	
المدقق الجبائي، المراقب الجبائي، أعوان الإدارة الجبائية(يكون برتبة مفتش على الأقل).	المدقق الخارجي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد، خبير محاسبي.	القائم بعملية التدقيق
تتمثل أشكال التدقيق الجبائي في التدقيق العام والتدقيق المعمق حيث يقوم التدقيق العام بفحص ومراقبة تصريحات المكلفين بالضرائب شكلا، وفحص الملف الجبائي للمكلف فحفا شاملا وانتقاديا، أما التدقيق المعمق يهدف لإجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وفي مجمل الوضعية الجبائية التي تستهدف المداخل الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل.	يقوم بفحص المعلومات والبيانات المالية أنظمة الرقابة الداخلية، والتأكد من صحة الدفاتر ومستندات المؤسسة.	الشكل

¹ محمد هشام ملوكة، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2013-2014 -، ص:48 .

بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص: 10.²

<p>يهدف التدقيق الجبائي إلى اكتشاف الانحرافات الجبائية بخصوص كل ما يرتبط بالأعباء والالتزامات وكذا مختلف التصريحات الجبائية المقدمة، ومقارنتها مع واقع الحال الموجود في المؤسسة. كما يساهم التدقيق الجبائي في استرجاع أموال الضرائب التي كانت تعتبر مبالغ متهرب منها، وكذا توفير موارد للخزينة.</p>	<p>الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، والعمل على تحديد الضريبة من خلال محاربة الغش والتلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.</p>	<p>الهدف</p>
<p>يشمل الجانب المحاسبي من خلال الفحص الدقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف . وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة</p>	<p>تدقيق حسابات الأصول والخصوم بأنواعها وكذا تدقيق حسابات التسيير من مصاريف وإيرادات وأيضا تدقيق حسابات النتائج ، فحص جميع القيود والمستندات والدفاتر .</p>	<p>النطاق</p>
<p>تستخدم الأساليب حسب نوع التدقيق الجبائي المطبق، ويكون التدقيق إنتقائي أي لا يشمل جميع المحاسبة</p>	<p>استعمال أسلوب العينة وحجم العينة، الاستيانات، المقابلة</p>	<p>الأساليب المستخدمة</p>
<p>الإدارة الجبائية، المؤسسات، ومن لهم مصالح مع المؤسسة التي تم تدقيقها</p>	<p>إدارة المؤسسة، والدائنين والموردين والبنوك ومؤسسات الاقتراض.</p>	<p>المستفيدين</p>
<p>يكون حسب نوع نشاط المؤسسة ورقم أعمالها، فمدة تدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة.</p>	<p>تدقيق مستمر، حيث يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة</p>	<p>التوقيت الأداء</p>

المصدر: من إعداد الطالبة إعتامدا على المعطيات السابقة

يظهر الجدول السابق أن التدقيق الجبائي يختلف عن التدقيق المحاسبي في العديد من الأوجه أبرزها من ناحية القائم بعملية التدقيق وشكل التدقيق وكذلك الهدف منه، ونطاقه بالإضافة إلى الأساليب المستخدمة وتوقيت القيام به وطبيعة المستفيدين منه.

ثالثا: أهداف التدقيق الجبائي

من خلال التعاريف السابقة يمكننا إستخلاص أن التدقيق الجبائي ليس غاية في حد ذاته بقدر ما هو أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في ما يلي:

1- الأهداف الإدارية

- يؤدي التدقيق الجبائي دورا هاما لإدارة الضريبة من خلال المعلومات والخدمات التي يقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفاعلية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:¹
- ✓ يساعد التدقيق الجبائي على التنبيه على أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
 - ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم ذلك؛
 - ✓ تسمح عملية التدقيق الجبائي بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الجبائي.

2- الأهداف الإجتماعية

يهدف التدقيق الجبائي إلى تحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وبالتالي تحقيق حالة من المنافسة النزيهة بين الأشخاص والشركات، كما تسعى إلى تجسيد مبدأ التضامن الوطني من خلال محاربة ومنع الإهمال التقصير في أداء الممول لواجباته تجاه المجتمع.²

3- الأهداف القانونية

يتمثل الهدف القانوني للتدقيق الجبائي في التأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة، فالتدقيق الجبائي يركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.³

¹ نجاة نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص:36.

² ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010، ص:88-89.

³ محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد العزم، المالية العامة والنظام المالي الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000، ص:166.

3- الأهداف المالية والاقتصادية

تتمثل الأهداف المالية في المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث والكشف عن إنحرافات تقع في هذا الصدد، أي حمايتها من الضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخبزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.¹

من خلال ما سبق تم تصنيف أهداف التدقيق الجبائي إلى:²

الأهداف الرئيسية: تتمثل في النقاط التالية:

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

الأهداف الثانوية : تتمثل في النقاط التالية:

- ✓ تقييم الخطر الجبائي الناتج عن التطبيق الشيء للقواعد الجبائية؛
- ✓ تجنب العقوبات والزيادات الناتجة عن عدم تصريح أو التأخر فيه، أو الانتقاص منه؛
- ✓ توضيح أهمية الخطر الجبائي عن عدم الأمن الجبائي؛
- ✓ محاولة إبراز نقاط القوة والضعف ومن ثم تحسين تطور القرارات.

رابعاً: أهمية التدقيق الجبائي

تكمن أهمية التدقيق في كونه القاعدة الأساسية التي تتركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والكشف عن الأخطاء سواء المعتمدة منها أو العفوية لتحقيق ما يلي :

- ✓ المساواة بين المكلفين بالضريبة وضمان منافسة عادلة بين الأعوان الاقتصاديين ؛
- ✓ تنظيم مناخ الأعمال عن طريقة محاربة ظاهرتي عدم الفوترة والمعاملات النقدية خارج القنوات المصرفية؛
- ✓ البحث وتقييم الخطر الناتج عن التطبيق السيئ للقواعد الجبائية ؛
- ✓ التدقيق الجبائي يسمح بالقضاء تدريجياً على العوامل الغير القانونية وهذا لتجنب إجراءات التقويم والاختصاصات الإضافية؛
- ✓ يساهم التدقيق الجبائي في جرد نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة والى تحسين القرار ؛
- ✓ يضمن التدقيق الجبائي أكبر أمن جبائي لمؤسسة من خلال التشخيص الجبائي لها.

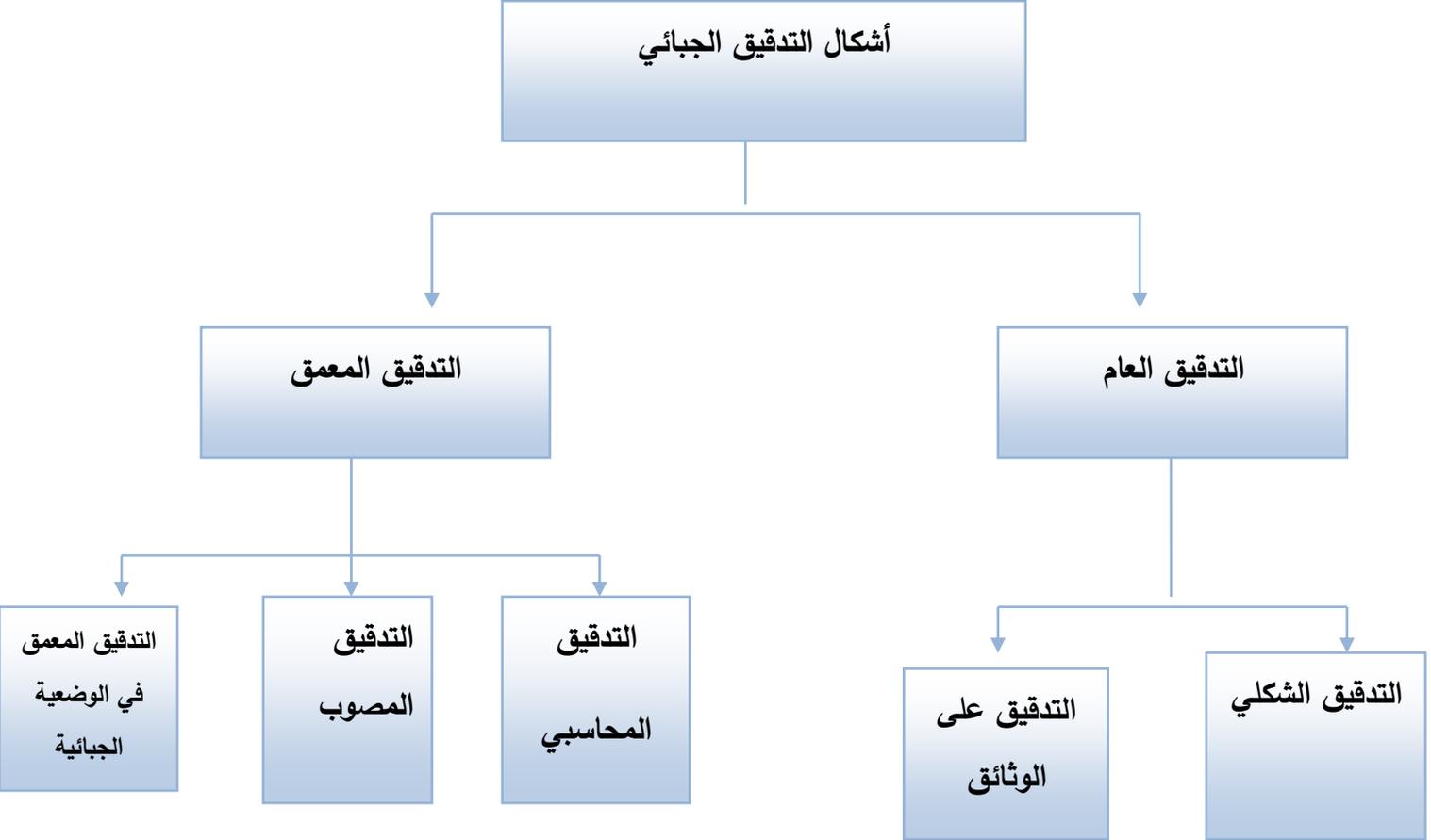
¹ نجاة نوي، مرجع سابق الذكر، ص:36.

² بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص:05.

خامسا : أشكال التدقيق الجبائي

تتمثل أشكال التدقيق الجبائي كما حددها التشريع الجبائي الساري المفعول في عدة أشكال موضحة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (01): أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالبة بإعتقادها على قانون الإجراءات الجبائية 2019

من خلال الشكل أعلاه يمكن التمييز بين نوعين من التدقيق الجبائي الأول يتمثل في التدقيق العام والثاني التدقيق الجبائي المعمق .

1-التدقيق العام

يتم على مستوى مفتشيات الضرائب، ينقسم التدقيق العام إلى صنفين من التدقيق، التدقيق الشكلي والتدقيق على الوثائق:

1-1-التدقيق الشكلي

يعتبر التدقيق الشكلي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ويتم التدقيق في مكاتب المفتشيات عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها من خلال¹:

✓ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛

ولهي بوعلام، مرجع سابق الذكر، ص: 09¹

✓ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات؛

✓ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم إكتشافها من خلال التصريحات.

يبدأ التدقيق الشكلي منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسله أو المودعة من قبل المكلفين سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ويتم تدقيقها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي مع المعلومات التي تحصلت عليها لإدارة الجبائية من كشوفات الربط بطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، ويهدف هذا التدقيق إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، ويسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للتدقيق المعمق فيما بعد.¹

1-2- التدقيق على الوثائق

يتمثل التدقيق على الوثائق في مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها يتم القيام بفحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال بحيث تقارن كل محتويات التصريحات بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة من المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق.² تتمثل أهدافه فيما يلي :³

✓ فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب؛

✓ قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبه والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف؛

✓ تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الزمة المالية لكل مكلف من سنة إلى آخر؛

✓ طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة؛

✓ التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

2- التدقيق المعمق

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى استدراك التهرب الجبائي، على مستوى المديرية الضرائب الولائية وهو استمرار

للرقابة على الوثائق ويمكن التمييز هنا بين ثلاثة أنواع من التدقيق تتمثل في :

¹ سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2014-2015 ، ص: 100.

² - TAIBI Nabil, IMESSAOUDENE Hedjila « le Renforcement Lutte Contre La Fraude Fiscale » Mémoire. D.E.S.F, Ecole national des impôts,koléa 2005,P:54.

عيسى لخوخ، مرجع سابق الذكر، ص: 58.³

2-1- التحقيق في المحاسبة (V.C)

يمثل التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها و الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، سواء كان ذلك في حالة القبول الصريح من طرف المكلف، أو إعادة التقويم من طرف المحققين أو في حالة التقييم التلقائي إثر رفض المحاسبة.¹

إن التحقيق المحاسبي لا يهدف إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع أعوان الإدارة الجبائية على كامل الواجبات الضريبية للمؤسسة تجاه الإدارة الضريبية.، حيث أنه وأثناء التحقيق يطلع أعوان الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، وفي هذه الحالة يمكن للمكلف أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات الجبائية نتيجة لهذه الأخطاء من خلال إطلاعه من طرف المحقق الجبائي على كيفية تقديم الطعون اللازمة بشأن ذلك.

2-2- التحقيق المصوب (V.P)

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية فيمكن القول بصفة عامة التدقيق المصوب هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولا، سريع وأقل بعدا من التدقيق المحاسبي.²

إن التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لنفس الشروط والقواعد المطبقة على التحقيق المحاسبي المعمق، ويمنح نفس الضمانات للمكلف والخاصة بالتحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق الجبائي يوجب على أعوان الإدارة الجبائية المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق.

2-3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

يتمثل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام ، أي أن نوع الضريبة المدقق فيها تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 ، ص: 37 .

² المادة - 20 مكرر من "قانون الإجراءات الجبائية" الجمهورية الجزائرية، 2019، ص: 13 .

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية في الجزائر أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديه التزامات متعلقة بالضريبة وفيه يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الحالة المالية من جهة أخرى ، ولا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بحيث يتوجب عليهم إعلان المكلف مسبقا بهذا التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا أدنى للتحضير لمدة 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام ولا يمكن أن يمتد التحقيق طيلة فترة تفوق سنة واحدة.¹

سادسا : مراحل سير مهمة التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة وتحقيق العدالة المالية، كونه أمر مهم إذ يتم وفق أربعة مراحل أساسية، وانطلاقا من هذا سيتم عرض أهم مراحل عملية التدقيق الجبائي، تمثل مراحل التدقيق الجبائي مجموعة من العمليات التي يجب على المدقق القيام بها بكفاءة ومهارة عالية لتحقيق هدفه، فهذه المراحل مقتبسة من التدقيق المحاسبي الذي يعتبر احد أوجه التدقيق .

المرحلة الأولى : التحضير للتدقيق

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات تدقيق المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية، إعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

1- إعداد برامج مراقبة المحاسبة

من خلال إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق تحت معايير وتوجيهات معينة يقوم بتحديد المصالح المركزية والتي تتعلق عموما بحالات ظرفية، وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج التدقيق تقوم مديرية البحث والمراجعات بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالتدقيق، أن عملية فحص الملفات الجبائية للمكلفين تكون من خلال فحص ما يلي :

✓ الملف الجبائي المفتوح بإسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية؛

✓ الملف الشخصي للضرائب على أرباح الشركات للمستغل أو المسيرين الأساسيين.

كما يقوم المدقق بالتدقيق في تواريخ إيداع التصريحات الجبائية وفحص التصريحات السنوية، في حالة الإيداع المتأخر والتأكد من كشوفات فرض الضريبة والرسم التي يخضع لها المكلفين غير متقدمة، ويجب عليه أيضا بفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على دخل المكلف، وبعدها يقوم المدقق بتجميع كشوفات رقم الأعمال المتعلقة بالفترة فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، ورقم

¹ المادة 21 من "قانون الإجراءات الجبائية" الجمهورية الجزائرية، 2019 ، ص:15 .

الأعمال المعفى و مقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه ، وكذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والمستحق.¹

2- معايير إنتقاء ملفات المكلفين

- 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؛
 - ✓ ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة عند التدقيق في المكتب، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء تدقيق في عين المكان؛
 - ✓ الأنشطة التي يمكن أن تتطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات نشاطات البيع بالجملة...الخ)؛
 - ✓ الأنشطة المحككة وغير تنافسية مع السلع المستوردة.

المرحلة الثانية : الانطلاق في عمليات التدقيق الجبائي (إجراءات التدقيق)

- إن البدء في عمليات التدقيق الجبائي لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التدقيق مع وصل إستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للتدقيق ويمنح له أجل أدنى للتضير 10 أيام إبتداء من إستلام الإشعار، الذي يجب أن يكون موقع من قبل المدقق ورئيس مجموعة التدقيق يحتوي الإشعار على ما يلي:
- ✓ إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح؛
 - ✓ تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان؛
 - ✓ إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره؛
 - ✓ مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها؛
 - ✓ السنوات المعينة ونعني بها السنوات غير المتقدمة التي تذكر حتى ولو حالة وجود عجز منقول .
- لقد أتاح القانون الجبائي للمدقق أن يجري تدقيق مفاجئ لمعاينة العناصر المادية للمكلف وحالة الوثائق المحاسبية دون أن يجري فحص نقدي، وعليه أن يضع مجموعة من التساؤلات لمعرفة:
- ✓ الإطار القانوني للمؤسسة؛
 - ✓ كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج)؛
 - ✓ الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛
 - ✓ المحلات المسجلة في أصول الميزانية هل هي مؤجرة أم مملوكة؛
 - ✓ الروابط الموجودة بين القطاعات الداخلية في المؤسسة و مع الهيئات الأخرى؛
 - ✓ توضيحات متعلقة بتفصيل المخطط المحاسبي الوطني والإجراءات المستعملة في المؤسسة .

¹رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019، ص:23.

يبقى التدقيق وسيلة إستثنائية لمكافحة الغش الضريبي، ويحرر المدقق محضر نهاية عمليات التدقيق المادية ويمنح للمكلف أو لممثله.¹

المرحلة الثالثة : سير عملية التدقيق الجبائي

تهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل التدقيق، بعد انقضاء الأجل المحدد للتحضير وبوصول أول موعد تدخل مباشرة بعين المكان ينتقل المدققون لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق (الزيارة الميدانية) لأنه قانونياً لا يسمح لهم بأخذ الدفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم، إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ذلك نظراً لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة وهذا بتقديمه لطلب موقع ومقدم لمدير الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة يقوم المدققون بالتوقيع على تعهد باستلامهم للوثائق المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة ويكون عبر مرحلتين.²

✓ فحص المحاسبة من حيث الشكل

يقوم هذا التدقيق على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بكل من مسك السجلات التجارية (دفتر اليومية، دفتر الجرد) ودقة ووفرة الوثائق المحاسبية (الوثائق والمستندات كفاتير الشراء والمواصلات).

✓ 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 الآتية:

1- حسابات الاستغلال: (المشتريات، المبيعات، المخزون)؛

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

3- حسابات الميزانية: (فحص الأصول والخصوم).

المرحلة الرابعة : نهاية عملية التدقيق

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المدقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي وإعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التدقيق الجبائي حتى وإن لم يكن هناك تقويم ويتم الإبلاغ على النتائج المتحصل عليها إثر تحقيق في المحاسبة عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الإستلام ويكون مقفلاً ومعللاً ، وللمكلف الحق في الاستعانة بمستشار من إختياره وله أجل 40 يوم من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونياً والمقدرة ب 4 سنوات.

¹ سميرة بوعكاز ، مرجع سابق الذكر، ص ص: 108-110.

² سليمان الدالي ، دور التدقيق الضريبي في إكتشاف التهرب الضريبي ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سورية ، العدد الأول ، 19 جانفي 2015 ، ص: 288 .

على المكلف الرد على التبليغ وقد حدد المشرع أجل 40 يوم لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ إستلام الإشعار وهنا نميز ثلاث حالات:

- ✓ إستلام الرد في الأجال القانونية : يتم فحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات؛
- ✓ إستلام الرد بعد الأجال القانونية : لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الإجتماع الضريبي؛
- ✓ غياب الرد : يعتبر بمثابة قبول ضمنى لما جاء في التبليغ .

يكون الإبلاغ النهائي بعد إنقضاء أجل 40 يوما على أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي المعبر عن الوضعية الجبائية للمكلف وتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ت رسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، وبعدها يتم إصدار الجداول الإضافية متضمنة كل الرسوم خلال 4 سنوات ثم ترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للتحصيل لقباضة الضرائب.¹

المطلب الثاني : الانحرافات الجبائية في ظل المعايير المحاسبية

في هذا المطلب سيتم دراسة الانحرافات الجبائية التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة والمؤسسات من خلال تعريف بالأشكال التي تظهر فيها هذه الانحرافات الجبائية، والتعريف بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب على الدخل" الذي يعمل على معالجة الفروقات التي تحدث بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

أولاً: تعريف الانحرافات الجبائية

ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق لتعريف الانحرافات الجبائية نظرا لتعدد أشكالها، فقبل التعرف على هذه الانحرافات الجبائية لابد من إعطاء أهم التعاريف المتداولة حول هذا المصطلح، أبرزها أن " الانحراف هو ذلك الفارق بين مقدار الضريبة الحقيقي الواجب دفعه وما لم يسدد لمصلحة الضرائب أو ما سدد بأكثر منه".² فحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 عرف هذه الانحرافات بأنها " الفروقات المؤقتة التي ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول والخصوم".³

اعتمادا على التعريفين السابقين يمكن استنتاج أن الانحرافات الجبائية تعرف بأنها "مجموعة من المخالفات والتصرفات غير القانونية التي تتجاوز النصوص والقوانين الجبائية وذلك باستخدام مختلف الوسائل المشروعة وغير المشروعة قانونا كإخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء قصد التهرب من الضريبة والتخلص من الالتزام بدفعها، أو نتيجة تغير القوانين الجبائية أو المحاسبية أو اعتماد المكلف على طرق مقبولة قانونيا وهذا عن

¹ خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، 2014، ص: 104-105.

² زحوفي نورالدين، معيار المحاسبة الدولية رقم 12، أعمال موجهة المعايير المحاسبية الدولية، السنة الأولى ماستر محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة خميس مليانة، الجزائر، يوم 6 جانفي 2022.

³ [https://www.iasplus.com/en/standards/ias 12 \(last visited 02-03-2018\).](https://www.iasplus.com/en/standards/ias 12 (last visited 02-03-2018).)

طريق استغلال الثغرات وحالات الغموض الموجودة في القوانين وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، فالمسؤول عن وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها، هذه العناصر السابقة تؤدي إلى اختلاف بين مبلغ الضريبة الواجبة الدفع حقيقة وبين المبلغ المصرح به أو المبلغ الذي قبضته مصلحة الضرائب".

ثانياً: أسباب الانحرافات الجبائية

للانحرافات الجبائية عدة أسباب نذكر من أهمها:

1- التهرب الجبائي

يعرف التهرب الجبائي بأنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات غير القانونية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. ولتحقيق التهرب الجبائي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".¹

2- الغش الجبائي

لقد نص التشريع الجزائري على هذا النوع من التهرب الجبائي في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "يعاقب كل تملص أو من حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً"،² ومنه نجد أن الغش الجبائي يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة، يتم الغش الجبائي بطريقتين التاليتين أو بإحدهما الأولى من خلال جهل أو عدم المكلف بالنصوص وبالشرائع التي تلزمه دفع الضريبة وبالتالي لا يدفعها، والأخرى من خلال إخفاء السلع التي ينتجها أو يستوردها حتى لا يدفع عليها ضريبة.³

3- التجنب الجبائي

يعرف أيضاً بالتهرب الجبائي المشروع ومن أبسط تعاريفه "هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة"،⁴ إذ يعد عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة وتتم باللجوء إلى ثغرة موجودة في النصوص التشريعية القانونية الخاصة بالضريبة وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض عليه أية عقوبة .

مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص: 153¹

المادة 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية، 2019، ص: 82.²

³ محمد مسعد محي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000، ص: 319.

⁴ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،

2010، ص-ص: 118-119.

4- المحاسبة الإبداعية

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح المشتركة وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين إحداهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج هذا الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير الحاسبية المعتمدة، أما المظهر الآخر غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي توطأً ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه".¹

تظهر المحاسبة الإبداعية في مجموعة خصائص تتمثل فيما يلي:

- ✓ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ✓ ممارسة المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم والمعطيات المحاسبية إلى أخرى غير حقيقية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار ما بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي يمكن اعتبارها ممارسة قانونية؛
- ✓ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

5- التغيير في السياسات المحاسبية

تعتبر السياسات المحاسبية محور النظام المحاسبي والمحدد لطريقة عمله، إذ تعد محورا هاما في إعداد القوائم المالية فهي المبادئ والأسس والقواعد المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث أن أي تغيير في السياسات المحاسبية سوف يؤثر على عدالة ومصداقية التقارير المالية للمؤسسة نتيجة تغيير المبادئ والطرق والممارسات الخاصة (تبنى سياسة محاسبية تختلف عن السياسة التي تم استخدامها سابقاً) التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية، فعلى سبيل المثال التغيير من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص لحساب الاستهلاك أو طرق تغيير المخزون.²

إن التغيير في السياسات المحاسبية يعني تحول المؤسسة من مبدأ محاسبي مقبول وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى مبدأ آخر، مما يولد عدم التوافق بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي الذي يؤدي إلى ظهور أثر ضريبي يتمثل في فارق جبائي، فهذا الأخير يمثل انحراف فقد يكون موجبا أم سالبا .

¹ بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في شعبة علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2016، ص:26.

² بن قفة شيماء و ميموني سارة، العلاقة بين التغيير في السياسات والطرق المحاسبية وجودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019، ص:05.

6- التغيير في القوانين

إن التغييرات الاقتصادية، السياسية والمالية للبلاد تستدعي تغيير في القوانين والتشريعات الضريبية والتي تساعد المكلف على التهرب¹، وكذلك تعتبر هذه التغييرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستندا إلى غموضها حيث تلك التغييرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوماً غامضاً بسبب الإفراط في تعدد القوانين، وهذا الشيء يخلق بمرور الزمن مشكل في تأويل نصوص القوانين الجبائية وكذلك في تطبيقها حيث تكون المادة أو القاعدة القانونية أقل وضوحاً تترك مجال أكبر لتدخل الإدارة لسد النقص والثغرات الموجودة في النصوص.

كما تنعكس هذه الصورة على المكلف ويصعب مسايرة هذه الثغرات نتيجة نقص الإعلام من هنا يستغل هذه الوضعية، وعن سوء النية يحاول تغادي الضريبة، والملاحظ أن تلك التعديلات أو التغييرات جاءت لتخدم غاية واحدة، والتي تبقى فعاليتها وعدالتها مرتبطين بمدى الجدية في العمل وتطبيقها.

7- الخطأ والسهو

يمكن أن تظهر الأخطاء في التصريحات الجبائية المقدمة لدى مصلحة الضرائب، وهذا نتيجة لوجود خلل في كيفية إعداد هذه التصريحات فمثلاً يمكن أن نجد أخطاء على مستوى الميزانية المحاسبية أو جدول حسابات النتائج والتي لم ينتبه إليها المحاسب أو المدقق أو نسي تصحيحها دون قصد، فهذا الخطأ والنسيان يؤدي إلى فارق جبائي دون أي غرض أو قصد من المؤسسة أو محاسبها.

ثالثاً: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل "

لقد صدرت العديد من المعايير المحاسبية والتي كان فيها الحل لكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة، حيث نجد من أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم 12 الذي من مهامه ومعالجة الفروقات المؤجلة التي تحدث نتيجة اختلاف بين القوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية التي اصطلح عليها ب"الضرائب المؤجلة"

1- تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب على الدخل)

يعد المعيار المحاسبي رقم 12 (ضرائب على الدخل) واحد من المعايير المحاسبية الدولية الذي تم إصداره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في جويلية 1979، لكي يكون بمثابة مرجع للمؤسسات التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات المؤقتة التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين والتشريعات الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية، بحيث لا تترك هاته الفروقات لتبقى خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان أثرها في القوائم المالية على مدى فترات مالية عديدة.

زهير عيسى، تدقيق الحسابات الاجراءات العلمية، دار البداية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015، ص: 09. 1

تعرف الضرائب المؤجلة بأنها "مبلغ على الأرباح قابل على الدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية وفي جدول حسابات النتائج.¹ كما تعرف الضريبة المؤجلة بأنها "عبارة عن فروق بين القيمة المحاسبية لأصل أو الخصم الميزانية وأساسه الضريبي، فعلى سبيل المثال تتطلب المعايير الدولية الاعتراف بقيمة المخزون لأغراض التقارير المالية بالقيمة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل، بينما تتطلب القوانين الضريبية عدم الاعتراف بأي خسارة إلا في حالة تحققها من بيع المخزون وبعتراف المؤسسة بخسارة انخفاض القيمة دون عمل تعديل مماثل لأغراض ضريبية، ينشأ الفرق المؤقت و الضريبة المؤجلة، وعند تحقيق الخسارة بين المخزون في السنة التالية يعترف بالخسارة لأغراض الضريبة لينعكس بانعكاس الفرق المؤقت وتحقق الضريبة المؤجلة".²

تتقسم الضرائب المؤجلة إلى نوعين من الضرائب، ضرائب مؤجلة كأصول وضرائب مؤجلة كخصوم :

- 1- **ضرائب مؤجلة كأصول:** هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في فترات المستقبلية وقد أدرجها المشرع حسب النظام المحاسبي المالي في ح/133 ضرائب مؤجلة أصول .
- 2- **ضرائب مؤجلة كخصوم:** هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها المشرع في نظام المحاسبي المالي في ح/134 ضرائب مؤجلة خصوم.³

ويمكن توضيح الفرق وفق الشكل الموالي: الشكل رقم(02): الفرق بين ضرائب مؤجلة أصول وضرائب مؤجلة خصوم



المصدر: ربيع حنفية، الواضح في المحاسبة وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، 2013، ص: 292.

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ط1، دار النشر جيلاطي، الجزائر، 2009، ص: 139.

² عبد القادر لونية، مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسات، 2014-2015، ص: 46.

³ حنان بن ناصر و عبير بالخضر وهاجر دحماني، دراسة للعلاقة بين المحاسبة والجبائية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2018، ص - ص: 16-17.

أي أن:

- عندما تكون القيمة المحاسبية للأصول أكبر من القيمة الجبائية تنشأ ضرائب مؤجلة خصوم، وإذا كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية تنشأ عنها ضرائب مؤجلة أصول.
- عندما تكون القيمة المحاسبية للخصوم أكبر من القيمة الجبائية تنشأ ضرائب مؤجلة أصول، وإذا كانت القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية تنشأ عنها ضرائب مؤجلة خصوم.

2- هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل" إلى¹:

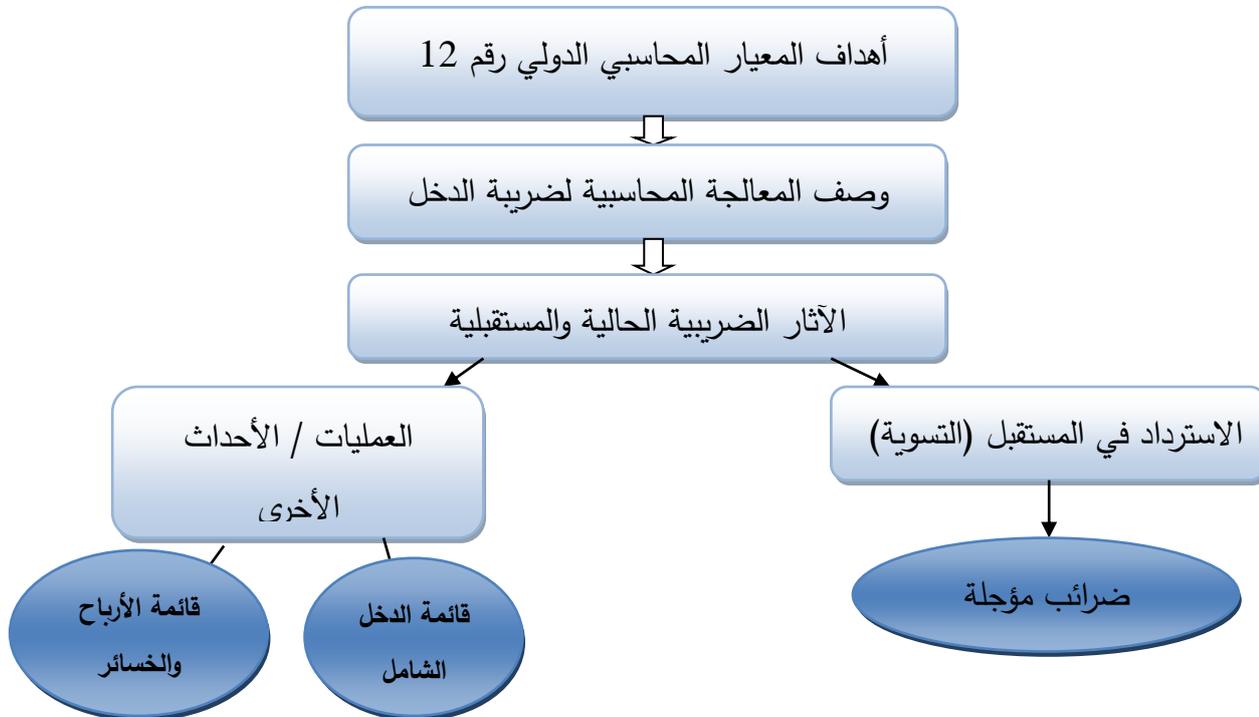
- شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، بالتحديد يوضح كيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة المؤجلة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار الضريبة المؤجلة المعد وفقا لمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية والربح الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما .
- وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن الآثار الجارية (الحالية) والمستقبلية للضريبة لما يلي :

1- الاستيراد (التسديد) المستقبلي المسجل كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمؤسسة.

2- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمؤسسة.

يمكن توضيح هذه الأهداف وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (03): أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12



Source :Silvia Mahutova, IFRS/box –IAS 12 income taxes,2013, Available at :<http://www.ifrsbox.com/ias12- income taxes/>(Iast visited 02-03-2018).

¹ أحمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر عمان، الأردن، 2008، ص:197.

3- نطاق المعيار:

طبق هذا المعيار في المحاسبة عن الضرائب الدخل، وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمؤسسة الأم.¹

4 - المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقاً للمعيار IAS12

توجد طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما طريقة الميزانية (الالتزام الضريبي) وطريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة)، إن معيار المحاسبة الدولي رقم 12 منع استخدام طريقة التأجيل في المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبة للإيرادات والمصاريف أي تبني مدخل قائمة الدخل، لذلك تبني المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي (مدخل قائمة الميزانية) في المحاسبة عن الفروقات الضريبة المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبة من خلال الأصول والالتزامات، إن الفروقات المؤقتة التي تنشأ في المدة الحالية وتتعرض خلال الفترات القادمة تعكس أثارا ضريبة تعترف بها هذه الطريقة ويتم التحاسب عليها من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة.

تم منع استخدام مدخل قائمة الدخل في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقاً للمعيار IAS12، مرده إلى تطبيق هذا المدخل كان ينتج عنه في الغالب ظهور قيم مدينة أو دائنة وأصول وخصوم ضريبة مؤجلة لها علاقة ضئيلة بالمنافع المستقبلية، وذلك لأنه لا يؤخذ بالحسبان الآثار الضريبة للفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ في المستقبل، في حين يعتبر مدخل الميزانية أعم وأشمل كونه يبحث في الفروق الناتجة عن البنود التي يظهر أثرها مباشرة في الميزانية دون أن يمر بقائمة الدخل.²

¹ مطالسي بشرى وصويلح كوثر، دراسة مقارنة بين القواعد الجبائية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، علوم إقتصادية وتجارية، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2020، ص: 27.

² جلابة علي و بن عمارة منصور، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2018، ص ص: 88-89.

المبحث الثاني: عرض وتحليل الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سيتم دراسة مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الجبائي وأهميته في الحد من الانحرافات الجبائية، وهذا من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، الأول يتم فيه تقديم ملخص لكل دراسة التي لها علاقة بموضوع البحث، أما في المطلب الثاني سيتم مقارنة الدراسة محل البحث بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

يتم في هذا المطلب التطرق لحدود الأطروحات والمذكرات وكذلك إلى المقالات والملتقيات التي عالجت موضوع الدراسة محل البحث.

أولاً : الدراسات باللغة العربية

1- الأطروحات والمذكرات

سيتم التركيز على أهم الأطروحات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع، وأهمها ما يلي:

- دراسة بوعكاز سميرة ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية والاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري، وإبراز أهمية التدقيق الجبائي من خلال التأكيد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين، محاولة معرفة أهم مكونات التدقيق الجبائي وقدرته على المساهمة في الحد من التهرب الضريبي.

حيث مزجت الباحثة بين الطريقة التفسيرية والطريقة الاستكشافية والإخبارية، محاولة استكشاف وتعميق البحث بهدف الفهم والرغبة في عرض النتائج وإدخال مفاهيم جديدة في إطار النظري، مستخدمة عدة أساليب خاصة الكمية منها، كما استخدمت كذلك دراسة الحالة بمديرية الضرائب ومصلحة الأبحاث والمرجعيات لولاية بسكرة وتم تدعيمها باستبيان.

توصلت الباحثة إلى تحديد الصعوبات والعقبات التي تعيق العون المحقق كون أن النظام الجبائي الجزائري حيث لم تهيئه الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكويناً سليماً بالإضافة إلى توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية.

- دراسة هيثم علي محمد العنكي، أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة، مذكرة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، العراق، 2018.

ركزت هذه الدراسة على تبين أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة على عينة من الشركات العراقية المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، لذا تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري بغرض عرض مفاهيم نظرية حول المعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ومفاهيم حول التحاسب والتخطيط الضريبي أما من حيث

الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي باستخدام أسلوب البحث التطبيقي والتحليلي، ودراسة حالة على الشركات العراقية المساهمة الخاصة للأوراق المالية، توصلت الدراسة إلى استنتاج أن انعكاسات عدم تطور التشريعات الضريبية سببا مهما في عدم تحقيق أهداف الضرائب في العراق، وأن استخدام المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام والمعياري المحاسبي الدولي رقم 12 له تأثير واضح على التحاسب الضريبي وزيادة حصيلته من الإيرادات الضريبية.

- دراسة قحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

عالجت الباحثة في هذه الدراسة دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، حيث قامت بإتباع التوجه الاستمولوجي التفسيري، وهذا لأجل فهم وتفسير حقيقة مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية معتمدة على المنهج الاستكشافي والاختباري لعرض المفاهيم النظرية التي تطرقت لها هدفت إلى استكشاف العلاقة بين المراجعة الجبائية ودورها في تحسين جودة التصريحات الجبائية وإلى أن المراجعة الجبائية تشكل عاملا هاما ضمن النظام الضريبي التصريحي وأن زيادة إستراتيجية المراجعة الجبائية تعمل على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام، وقامت الباحثة بدراسة إستبائية تقييمية لعرض نتائج واختبار فرضيات الدراسة، توصلت من خلال ذلك إلى أن المراجعة الجبائية لها دور ايجابي في تحسين جودة التصريح الجبائي وأن برنامج المراجعة الجبائية يساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائي، وإنها تشكل دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إضافة إلى أن المراجعة الجبائية تشكل كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف.

-دراسة حميداتو صالح " دور المراجعة الجبائية تدنية المخاطر الجبائية" مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2012

هدف الباحث من خلال دراسته إلى إبراز دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا اعتبار الجبائية إحدى محددات اتخاذ القرار داخل المؤسسة والبحث عن آلية قانونية ومشروعة يمكن إتباعها قصد تخفيف الأعباء الضريبية التي ترهق كاهل المؤسسات الاقتصادية وإعطاء بديل قانوني مشروع للتخفيف من الأعباء الضريبية، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري للتسيير الجبائي وكذا المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية، وتم الاستعانة بأسلوب الاستبيان والمقابلة من أجل الإجابة عن إشكالية البحث وما تفرع عنها من أسئلة، توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة لا تقوم بإدراج العامل الجبائي في قراراتها وعملياتها الجبائية، وأن نتائج المراجعة الجبائية تعكس نجاعة التسيير الجبائي ومدى مواكبة التشريعات الضريبية، استخلص من خلال بحثه أن المراجعة الجبائية تكشف عن مناطق الخطر الجبائي أين تكون المؤسسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي وأن المراجعة تعمل على تقييم الخطر الجبائي والتسيير الجبائي.

- دراسة بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

عالج الباحث إشكالية تتمحور في ما مدى تأثير مردودية المراجعة الجبائية على مكافحة التهرب الضريبي حيث استعمل في دراسته المنهج الوصفي للتطرق إلى المفاهيم النظرية، التي عرض فيها مفهوم المراجعة، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الدولي بالإضافة إلى شرح تقنيات المراجعة الجبائية وفي الأخير قام الباحث بتحليل وتقييم مردودية المراجعة الجبائية وتطورها، هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على مدى نجاعة الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لتفعيل دور المراجعة الجبائية مع إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية، إضافة إلى مدى فعاليتها من حيث أثر المردود العام من الأرقام والإحصائيات المقدمة توصل الباحث إلى أن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن يركز على أسس صلبة وممتدة لمنع أي تصادم بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية ومن ثم الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي تهدد الأنظمة الضريبية بالإضافة إلى وجود عدة عوامل تعيق فعالية النظام الضريبي مما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع .

- دراسة رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.

ركزت الباحثة في دراستها على معرفة دور الذي يؤديه التدقيق الجبائي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي باعتباره من أهم الوسائل الردعية والوقائية للتخلص من التهرب الضريبي، فهذا الأخير تغشت وتعددت صورته بشكل سريع وخطير فأصبح يتلاءم مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، فهذت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الجبائي وإبراز الدور الفعال الذي يؤديه في مكافحة التهرب الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي من خلال معرفة أشكالها والأسباب التي ساهمت في نشأتها وتطورها، لذا اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي بغرض عرض هذه المفاهيم وهذا في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي تم إتباع المنهج الاستقرائي وهذا لتعرف على وضعية مؤسسة اقتصادية من خلال دراسة تطبيقية في مركز الضرائب لولاية أم البواقي، مستخدمة عدة أساليب منها التحليلية من خلال تحليل المعطيات المتوفرة تحليلا علميا موضوعيا، حيث تم التوصل من خلال هذه الدراسة أن التدقيق الجبائي يساهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال الدور الفعال الذي يؤديه كونه القاعدة الأساسية التي تركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وحتى تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين ناجحة سخرت الإدارة الجبائية أعوان مهنيين مختصين ذوي كفاءات مهنية عالية.

- دراسة مريزيق أسماء، دور المراجعة الجبائية في تدنية العبء الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

هدفت الدراسة لتبيين دور المراجعة الجبائية في تدنية العبء الضريبي باعتبارها احد أدوات التسيير الجبائي التي تعتمد عليها المؤسسة من اجل تسيير وضعيتها الجبائية وتوصيل نتائجها إلى إدارة الضرائب، حيث تطرقت الباحثة إلى دراسة أهم الأعباء الضريبية المتمثلة في الضرائب والرسوم التي قد يترتب عليها فرض عقوبات وغرامات عند قيام المؤسسة بالالتزام والامتثال للقوانين الجبائية، ولهذا الغرض اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي من اجل عرض مفاهيم نظرية حول المراجعة الجبائية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على دراسة حالة بمؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري لولاية ورقلة ولمعالجة هذه الحالة اعتمدا الباحثة أسلوب المقابلة الشخصية وتحليل بعض الوثائق المطلوبة من المؤسسة.

فتوصلت الدراسة إلى غياب مصلحة متخصصة للمراجعة والتسيير الجبائين بالمؤسسة، إلى انه يوجد اهتمام بهما وفقا للتشريع الجبائي والالتزام به، وان العامل البشري هو العنصر الأساسي في عملية المرتجعة الجبائية ولا يمكن هذا إلا بوجود تنظيم جبائي جيد داخل وخارج المؤسسة بالإضافة أن برمجيات المعلوماتية تساهم بشكل كبير في تسهيل تسيير وضبط العملية التسييرية، والذي يحقق للمؤسسة وفورات في التكاليف من خلال تجنب الأخطار المترتبة عن الإهمال والخطأ والجهل بالقوانين.

2- المقالات والملتقيات

- دراسة عبدالرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01(2021)، الجزائر، 2021/03/15.

عالجت هذه الدراسة دور التدقيق الجبائي وأهميته في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة من خلال دراسة حالة لملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، حيث تم التطرق إلى مفهوم التدقيق الجبائي وأهم أهدافه، والتعرف على مختلف طرق تقدير الوعاء الضريبي كون أن التدقيق الجبائي يعتبر من بين أهم الوسائل التي تمكن الإدارة الجبائية من الحفاظ على حقوق الخزينة العامة، من خلال الكشف على الأوعية الضريبية الحقيقية للمكلفين وذلك عن طريق إخضاع التصريحات الجبائية المودعة من طرفهم للتدقيق المعمق، مما يمكن الإدارة الضريبية من استرجاع مبالغ ضريبية هامة من جهة، وزيادة مستوى الالتزام بإحكام التشريع الضريبي والامتثال له من طرف المكلفين من جهة أخرى، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والاستقرائي بغرض التوضيح والتبيين، واستخلصت الدراسة باستنتاج مجموعة نتائج منها دور التدقيق الجبائي في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي، حيث يعتبر وسيلة ردع فعالة للمكلفين الذين يرغبون في القيام بعمليات التهرب بفعل تخوفهم منها، وتولد شعور لديهم بان عمليات التدقيق الجبائي اللاحقة تؤدي إلى اكتشاف عملية الغش أو التهرب.

- دراسة بكرتي بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلد 04، العدد 01، جامعة مستغانم، 2015.

عالج الباحثان موضوع التدقيق الجبائي من خلال قيامهم بمعالجة ميدانية على مستوى "مركز الضرائب لولاية مستغانم" دراسة حالة المراجعة الجبائية لملف جبائي على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم"، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي وهذا لتبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من من ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي لحماية المال العام، إذ تمتلك الإدارة الجبائية عدة وسائل تجتمع في ما يسمى ب "السلطة الجبائية" التي تمنحها حق الرقابة، التسوية والمعاقبة، كما تم تسليط الضوء على أهمية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي مع تشخيص ظاهرة التهرب الجبائي، وتوصلا الباحثين إلى مجموعة النتائج من أهمها، نقص الوعي الضريبي لدى طبقة من المكلفين الجزائريين خاصة أمام إحساسهم بضعف السلطة الجبائية واللاعادلة الجبائية المطبقة، كل هذا أدى إلى ميل عدد كبير من المكلفين لظاهرة التهرب والغش الجبائي رغم الجهود المبذولة من طرف السلطة الجبائية، تعد أداة التدقيق الجبائي لوحدها غير كافية للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أمام تواجد شريحة واسعة من المكلفين مازالوا قادرين على التهرب من تسديد مستحقاتهم الضريبية، وأن ضعف وغياب التنسيق بين إدارة الضرائب وكل الإدارات وهيكل المراقبة الاقتصادية المتواجدة، وضعف تبادل المعلومات بينها وبين هذه الهيئات، لاعتبارهم أن ظاهرة الغش والتهرب الجبائي هي مسؤولية السلطة الجبائية.

- دراسة بساس احمد ورنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمراجعة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

ركزت هذه الدراسة على معالجة الإشكالية الآتية "كيف يمكن للمراجعة الجبائية أن تحدد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة؟" وللإجابة عن الإشكالية قسم الباحثان الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية بإتباع المنهجين الوصفي والاستقرائي، حيث تطرق في المحور الأول لمفهوم الوعاء الضريبي، المحور الثاني تضمن مفهوم المراجعة الجبائية، أما المحور الثالث فركز فيه على قدرة المراجعة الجبائية على تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، اثبتا الباحثان من خلال المداخلة أن المراجعة الجبائية من جانب إدارة الضرائب من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة، والتي ينجم عنها تخفيض هائل في الأوعية الضريبية، وللوقوف على الوعاء الضريبي الحقيقي لهؤلاء المكلفين تستخدم الإدارة الضريبية المراجعة الجبائية مع العمل على توفير كل مرجعية الوسائل المادية و الكفاءات البشرية في المجال المحاسبي و القانوني، والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة مع تطبيق الإجراءات والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مما يدفعه للالتزام الضريبي، إستلخصا الباحثان من دراستهم أن المراجعة الجبائية تعتبر من أهم أدوات الرقابة الجبائية، بما تشمله من أنشطة ومراحل تساهم في تحسين الالتزام الضريبي وذلك ما ينعكس على تحسين جودة التصريح الجبائي من خلال التصريح الفعلي بالأوعية

الضريبية الحقيقية، وأن المراجعة الجبائية أداة فعالة خاصة لمواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وأن المراجع الجبائي مهم وأساسي في عملية المراجعة الجبائية الفعالة.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

- Etude de MOHAMED BEN HADJ SAAD, L'audit fiscal dans les PME, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax TUNISIA, 2008.

ركزت هذه الدراسة على معرفة كيفية الاستفادة من المراجعة الجبائية في تسيير الخطر الجبائي، حيث قسم الباحث دراسته إلى قسمين ففي القسم الأول تطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الجبائية ركز في هذه النقطة على أهداف المراجعة الجبائية والمتمثلة في قياس الخطر الجبائي، تقييم الفعالية الجبائية، وركز كذلك على استقلالية المراجعة الجبائية، بحيث قام بدراسة استقلاليتها بالنسبة للمراجعة المالية، المراجعة القانونية، المراقبة الجبائية، لعرض هذه المفاهيم اتبع الباحث المنهج الوصفي، أما في القسم الثاني تطرق إلى خطوات وتقنيات المراجعة الجبائية والتي لخصها في: المعرفة العامة بالشركة ونظامها الجبائي، مراجعة مدى امتثال الشركة للقوانين الجبائية ومدى استفادتها من الفرص التي يتيحها القانون الجبائي، إعداد تقرير المراجعة الجبائية، توصلت الدراسة أن الحد من المخاطر الجبائية يتطلب تنفيذ إجراءات لضمان الامتثال للقوانين واللوائح الجبائية المعمول بها، كما يتطلب إجراء تقييم شامل للعملية من خلال مهمة المراجعة الجبائية من أجل تحسين الإدارة الجبائية للمؤسسة، وإن تنفيذ المراجعة الجبائية يتطلب إتباع منهج مهني احترافي لتحديد وقياس إدارة المخاطر الجبائية.

-Study of Mesfin Gebeyehu, Tax Audit Practit And ITS Signi ficarce In Increasing Revenue In EthiopiaThe of addis Ababa City AdmistrationAddis Ababa University, Faculty of Business Economics, Ababa ,Ethiopie ,2008.

ركزت هذه الدراسة على إبراز أهمية 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، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لتعرف على المفاهيم النظرية وعرضها لتدقيق الضريبي تطرق الباحث إلى البحث عن معرفة قوانين الضرائب وأوجه التشابه والاختلافات بين المحاسبة التجارية والمحاسبة الضريبية والإبلاغ، فاستعمل الاستبيان لتحليل المراجعة الضريبية السائدة الممارسة وأهميتها الجبائية في توليد الإيرادات حيث هدف الباحث من خلال دراسته إلى أهمية المراجعة الضريبية وتقديم اقتراحات ملموسة للقضايا المتعلقة بالتدقيق الضريبي، فلخص الباحث دراسته بتقديم ملاحظات ونتائج بناءة حول كفاءة وفعالية المراجعة الجبائية، باعتبارها آلية تستطيع الدولة بها التصدي والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

- Etude de TAIBI Nabil, IMESSAOUDENE Hedjila « le Renforcement Lutte Contre La Fraude Fiscale » Mémoire. D.E.S.F, Ecole national des impôts,koléa 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية والتكنولوجية الحاصلة بالإضافة إلى إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة للوقوف على مدى قدرتها وفق فعاليتها في المكافحة.

لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي، وهذا لتبيان الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة بالإضافة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وفعالية الرقابة في محاربتها، بغية الوقوف على المعوقات لتصحيحها، من أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

-Etude de Ben kaaouana Hanen et Dhambri Hichem· L'audit fiscal ، Institut supérieur de comptabilité et d'Administration des Entreprises·Mémoir majestar ، Tunis 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى العثور على إجراءات للحد من التهرب الضريبي من خلال آليات وأدوات تدقيق الضرائب التي تسمح للشركة بتجنب التعرض لمثل هذا الخطر وتحسين كفاءتها الضريبية أثناء تقييم أدائها، حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي لمعالجة الأدبيات النظرية والتي قسمت إلى جزأين، الجزء الأول تطرق للمفاهيم النظرية لمراجعة الحسابات المالية كما تم التطرق إلى النظام الضريبي التونسي، أما الجزء في الثاني تطرق إلى ممارسة ضريبة المراجعة والذي حول ضوابط التنظيم الضريبي ومراقبة الفعالية الضريبية ، توصلت هذه الدراسة بأن التدقيق الضريبي في تونس لا يعتبر مهمة منفصلة عن المحاسبة والمراجعة المالية وأن التدقيق الضريبي هو الفحص المتعلق لمعاملة القضايا الضريبية للشركة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة مع إضفاء القيمة المضافة

بغرض عرض أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة محل البحث والدراسات السابقة ذات الصلة، سوف يتم إعداد جدول لتوضيح المقارنة ثم بيان القيمة المضافة للبحث كما يلي:

أولا : مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

الجدول رقم(02): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة محل البحث

الدراسة	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
بوعكاز سميرة	تمثلت أوجه التشابه بين الدراسة محل البحث والدراسة السابقة في: الهدف:هدفت كلتا الدراستين إلى تسليط الضوء لموضوع عملية التدقيق الجبائي	تمثلت أوجه الاختلاف بين الدراسة السابقة والدراسة محل البحث في: مكان الدراسة: بسكرة وقت الدراسة:2014-2015

<p>الأدوات: استخدمت الدراسة استبيان .</p> <p>المنهج: اعتمدت الدراسة السابقة على المنهج الاستكشافي الاختباري أما الدراسة محل البحث فاعتمدت على المنهج الوصفي.</p>	<p>وهذا من خلال إبراز أهميته في التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية والمحاسبية المكتتبه من طرف المتعاملين الاقتصاديين، ومعرفة أشكال التدقيق الجبائي وقدرته في الحد من الأخطاء الضريبية.</p> <p>الطريقة:اعتمدت كلتا الدراستين على دراسة حالة بمديرية الضرائب.</p>	
<p>الموضوع: تطرقت الدراسة السابقة الأثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي أما دراسة محل البحث فتطرقت إلى معيار المحاسبي الدولي رقم 12 كعنصر لتبيين دوره في معالجة الفروقات المؤجلة.</p> <p>الطريقة: اعتمدت الدراسة السابقة على تطبيق على عينة من الشركات العراقية المساهمة الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية أما دراسة محل البحث فقد اعتمدت على دراسة حالة بمديرية الضرائب .</p> <p>مكان الدراسة: تمت دراسة محل البحث بالجزائر أما دراسة السابقة بالعراق.</p> <p>وقت الدراسة: 2018.</p>	<p>تطرق كلتا الدراستين لعنصر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل".</p> <p>المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهجيين الوصفي والاستقرائي.</p>	<p>العنكبى هيثم علي محمد</p>
<p>المنهج: اعتمدت الدراسة السابقة على المنهج الاستكشافي والاختباري، أما الدراسة محل البحث فاعتمدت على المنهجيين الوصفي والاستقرائي.</p> <p>الطريقة: اعتمدت الدراسة السابقة على</p>	<p>الهدف: هدفت كلتا الدراستين لتبيان أهمية التدقيق الجبائي (المراجعة الجبائية)، كونه يؤدي دورا هاما في استرداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.</p>	<p>قحموش سمية</p>

<p>الاستبيان، أما الدراسة محل البحث فاعتمدت على دراسة حالة.</p>		
<p>الموضوع: تطرقت الدراسة السابقة لدور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية، أما الدراسة محل البحث تطرقت لأهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية.</p> <p>المتغير التابع: تم تطرق في الدراسة السابقة للمخاطر الجبائية، أما الدراسة محل البحث للانحرافات الجبائية.</p> <p>الأساليب: تم الاستعمال أسلوب الاستبيان في الدراسة السابقة، أما الدراسة محل البحث فاعتمدت على الأسلوب التحليلي.</p>	<p>المنهج: كلتا دراستين اعتمدت على المنهج الوصفي.</p> <p>الأدوات: فكلتا الدراستين تم الاعتماد على أداة المقابلة والملاحظة.</p>	<p>حميداتو صالح</p>
<p>الموضوع: تطرقت الدراسة السابقة لإبراز أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، أما الدراسة محل البحث فتطرقت لأهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية.</p> <p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة إلى إبراز الجوانب التقنية لأساليب المراجعة الجبائية وإلى مدى فعاليتها من حيث اثر المردود العام من الأرقام والإحصائيات المقدمة، أما الدراسة محل البحث فهذفت لمعالجة الانحرافات الجبائية وتبيان أهمية التدقيق الجبائي في الحد منها.</p>	<p>المنهج: كلتا الدراستين اعتمدت المنهج الوصفي.</p> <p>الأساليب: اعتماد الأسلوب التحليلي فكلتا الدراستين.</p>	<p>ولهي بوعلام</p>

<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة لتسليط الضوء على دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، أما دراسة محل البحث هدفت إلى معرفة أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية بصفة عامة وليس على ظاهرة التهرب الضريبي فقط.</p> <p>مكان الدراسة: تمت الدراسة السابقة بولاية أم البواقي.</p> <p>وقت الدراسة: 2018.</p>	<p>المنهج: كلتا دراستين اعتمدت على المنهج الوصفي</p> <p>الطريقة: اعتمدت الدراستين على دراسة حالة .</p> <p>الأساليب: كلتا دراستين اعتمدت على الأسلوب التحليلي.</p>	<p>حجام رمسية</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة لتبيين دور المراجعة الجبائية في تدنية العبء الضريبي باعتبارها احد أدوات التسيير الجبائي، أما دراسة محل البحث فهدف إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية.</p> <p>الطريقة: اعتمدت الدراسة السابقة على دراسة حالة بمؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري، أما دراسة محل البحث دراسة حالة على مستوى إدارة جبائية.</p>	<p>المنهج: كلتا الدراستين اعتمدت المنهج الوصفي.</p> <p>الأدوات والأساليب: استخدمت الدراستين نفس الأداة والمتمثلة في المقابلة الشخصية، الملاحظة وتحليل بعض الوثائق المطلوبة من المؤسسة.</p>	<p>مرزيق أسماء</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة لتبيان دور التدقيق الجبائي في تحسين درجة الالتزام الضريبي نظرا لطابعه الردعي وأهميته في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي، أما دراسة محل البحث هدفت لإبراز أهمية التدقيق الجبائي في كشف عن الانحرافات الجبائية.</p>	<p>كلتا الدراستين تطرقت لتدقيق الجبائي بعرض مفاهيم خاصة بها والى أهدافه.</p> <p>المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهجين الوصفي والاستقرائي.</p>	<p>عبد الرحيم لواج وآخرون</p>

<p>وقت الدراسة: 2021.</p>		
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة لتبيان دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي لحماية المال العام، أما الدراسة محل البحث فهدفت لإبراز أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية بجميع أشكالها.</p> <p>مكان الدراسة : تمت الدراسة السابقة بولاية مستغانم، أما الدراسة محل البحث بولاية عين الدفلى.</p>	<p>الموضوع: كلتا الدراستين تطرقت لموضوع التدقيق الجبائي وأهميته.</p> <p>المنهج: اعتمدت الدراستين على المنهجين الوصفي والاستقرائي.</p> <p>الطريقة: دراسة حالة بمديرية الضرائب</p>	<p>بكريتي و يوسف رشيد</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة لمعالجة أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، أما الدراسة محل البحث فهدفت لتبيان أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية.</p> <p>مكان الدراسة: الاغواط.</p> <p>وقت الدراسة: 2013.</p>	<p>المنهج: اعتمدت كلتا الدراستين على المنهجين الوصفي والاستقرائي.</p> <p>الأساليب: اعتماد الأسلوب التحليلي فكلتا الدراستين.</p>	<p>بساس أحمد ورنان مختار</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة على معرفة كيفية الاستفادة من المراجعة تسيير الخطر الجبائي، أما الجبائية في دراسة محل البحث فهدفت لإبراز أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية.</p> <p>مكان الدراسة: تونس.</p> <p>وقت الدراسة: 2008.</p>	<p>تطرقت كلتا الدراستين لعنصر التدقيق الجبائي .</p> <p>المنهج: إعتاد المنهج الوصفي فكلتا الدراستين.</p>	<p>MOHAMED BEN HADJ SAAD</p>

<p>الطريقة: اعتمدت الدراسة السابقة على الاستبيان، أما الدراسة محل البحث فاعتمدت على دراسة حالة. مكان الدراسة: إثيوبيا. وقت الدراسة: 2008.</p>	<p>المنهج: فكلتا الدراستين تم الاعتماد على المنهج الوصفي. الأسلوب : كلتا الدراستين اعتمدت الأسلوب التحليلي.</p>	<p>Mesfin Gebeyehu</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الإقتصادية والتكنولوجية أما دراسة محل البحث فهدفت إلى إبراز أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية. المتغير التابع: التهرب الضريبي.</p>	<p>المنهج: : اعتمدت كلتا الدراستين على المنهجين الوصفي والاستقرائي.</p>	<p>TAIBI Nabil et IMESSAOUDENE Hedjila</p>
<p>الهدف: هدفت الدراسة السابقة إلى العثور على إجراءات للحد من التهرب الضريبي أما دراسة محل البحث هدفت لتبيان أهمية التدقيق الجبائي في الحد من الانحرافات الجبائية . مكان الدراسة : تونس</p>	<p>المنهج: كلتا الدراستين تم الاعتماد على المنهج الوصفي.</p>	<p>Ben kaaouana Hanen et Dhambri Hichem</p>

ثانيا: القيمة المضافة للدراسة

تميزت هذه الدراسة بكونها عالجت موضوع الانحرافات الجبائية بأشكالها المختلفة، وأهمية التدقيق الجبائي في الحد منها وذلك من خلال عرض أهم أشكال الانحرافات الجبائية التي تحدث بين الربح الضريبي والربح المحاسبي والربح الضريبي المقدر من مديرية الضرائب، في حين أن مختلف الدراسات السابقة ركزت على موضوع التدقيق الجبائي كآلية ودراسات أخرى ركزت على الضريبة كمقدار أولية الحد من الغش والتهرب الضريبي، كما ركزت هذه الدراسة على ربط المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل " بالانحرافات الجبائية والتدقيق الجبائي، أما الدراسات السابقة فركزت على المعيار من جانب تطبيقه .

خلاصة الفصل

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم التوصل لجملة من الاستنتاجات، يعتبر التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة ومدى امتثالهم للقواعد والقوانين الجبائية، كما تسمح هذه العملية باكتشاف الأخطاء والانحرافات مع تصحيحها بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية سواء كانت هذه الأهداف قانونية مالية، إقتصادية أو اجتماعية، ولتحديد هذه الأهداف تم تقسيم التدقيق الجبائي إلى عدة أشكال تتمثل في التدقيق العام والتدقيق المعمق الذي يقوم بفحص والتأكد من محاسبة المكلفين والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة الذي يعتبر من أهم أنواع التدقيق الجبائي.

نظرا لأهمية التدقيق الجبائي قام المشرع بسن مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تنظم سير عملية التدقيق الجبائي، بهدف محاربة مختلف الانحرافات الجبائية التي قد يلجأ إليها المكلفون بالضريبة قصد الامتناع أو التهرب عن دفع ضرائب المستحقة عليهم، لهذا أصدرت العديد من المعايير المحاسبية التي كان فيها حل لكثير من المشاكل التي تواجه المكلف بالضريبة، ومن بين أهم هذه المعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" الذي هدف لمعالجة الفروقات أو الضرائب المؤجلة التي قد تظهر نتيجة حدوث اختلاف بين القوانين الضريبية والمبادئ المحاسبية المتبعة بشكل يتوافق مع متطلبات معالجة الضرائب على الدخل.

الفصل الثاني:

آلية معالجة الانحرافات الجبائية في
مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

تمهيد

بعد معالجة الجانب النظري للموضوع من خلال دراسة المفاهيم الخاصة بالتدقيق الجبائي والانحرافات الجبائية، كون التدقيق الجبائي أداة مهمة في تعزيز الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالضريبة للوصول إلى تصريحات جبائية أحسن وتتميز بصورة صادقة، بالإضافة إلى إبراز ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية للحد من الانحرافات الجبائية وهذا من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" بهدف معالجة الفروقات المؤقتة أو الضرائب المؤجلة سيتم تخصيص هذا الفصل لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وكنموذج للدراسة تم اختيار مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وبالتحديد مصلحة الرقابة الجبائية .

سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول عبارة عن تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى ومختلف مهامها وعرض كيفية جمع المعلومات وأهم الأدوات المعتمدة، أما المبحث الثاني سيتم عرض وتحليل آلية التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب بولاية عين الدفلى مع دراسة حالة خاصة في التدقيق المحاسبي، ثم الانتقال إلى تفسير النتائج المستخلصة من هذه الدراسة بهدف اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة.

المبحث الأول: الإطار العام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى وطريقة جمع المعلومات

قام المشرع الجزائري بوضع التنظيم الإداري والهيكلية الإدارية للمديرية العامة لضرائب التي تتولى تنفيذ القوانين الضريبية بدءا من تحديد المكلفين بالضريبة إلى تحديد الوعاء الضريبي، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة فنظراً لتعدد هاته المهام تم توزيعها على مصالح متعددة مختصة تابعة لها، تعتبر المديرية الولائية للضرائب السلطة التنفيذية للدولة لممارسة سيادتها الجبائية كما تقوم المديرية التنفيذية بمختلف السياسات الجبائية للدولة من خلال تحصيل الضرائب وإحصاء المكلفين بالضريبة وإجراء عمليات التدقيق الجبائي للمكلفين الذين لهم تكليف جبائي بتلك الدولة.

المطلب الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى نشأة مديرية الضرائب ثم تقديم الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب والمهام المكلفة لها.

أولاً: تعريف ونشأة المديرية الولائية للضرائب لولاية عين الدفلى

تعتبر مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى من الإدارات العمومية، ذات طابع محلي غير ممرضة تابعة وصائياً ووظيفياً لوزارة المالية - المديرية العامة للضرائب- تضم عدة مديريات فرعية بالإضافة إلى مصالح خارجية. أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1991 وذلك بموجب مرسوم تنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 21/02/1991 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، تعمل المديرية الولائية للضرائب (DIW) على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن دوراً رئيسياً في مجال الرقابة الجبائية وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، وفي هذا الإطار تضم المديرية الولائية للضرائب خمسة (05) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

بالإضافة إلى هذه المديريات الفرعية نجد مصالح خارجية والمتمثلة في:

- 12 مفتشية اختصاص ضريبي؛
- 10 قباضات ضرائب؛
- مفتشية الطابع والتسجيل وبطاقة الموارد.

تضم 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.

تتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 وهي كالاتي:

- ✓ تأسيس الضريبة والرسوم بمختلف أشكالها؛
 - ✓ تحصيل الضرائب والغرامات لصالح الخزينة العمومية؛
 - ✓ معالجة الشكايات الجبائية؛
 - ✓ الرقابة الجبائية والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- تقع المديرية الولائية للضرائب لولاية عين الدفلى بشارع نهج الأمير عبد القادر وسط مدينة عين الدفلى والجدول الموالي يوضح بطاقة تعريفية للمديرية:

الجدول رقم(03): بطاقة تعريفية للمديرية الولائية للضرائب بعين الدفلى

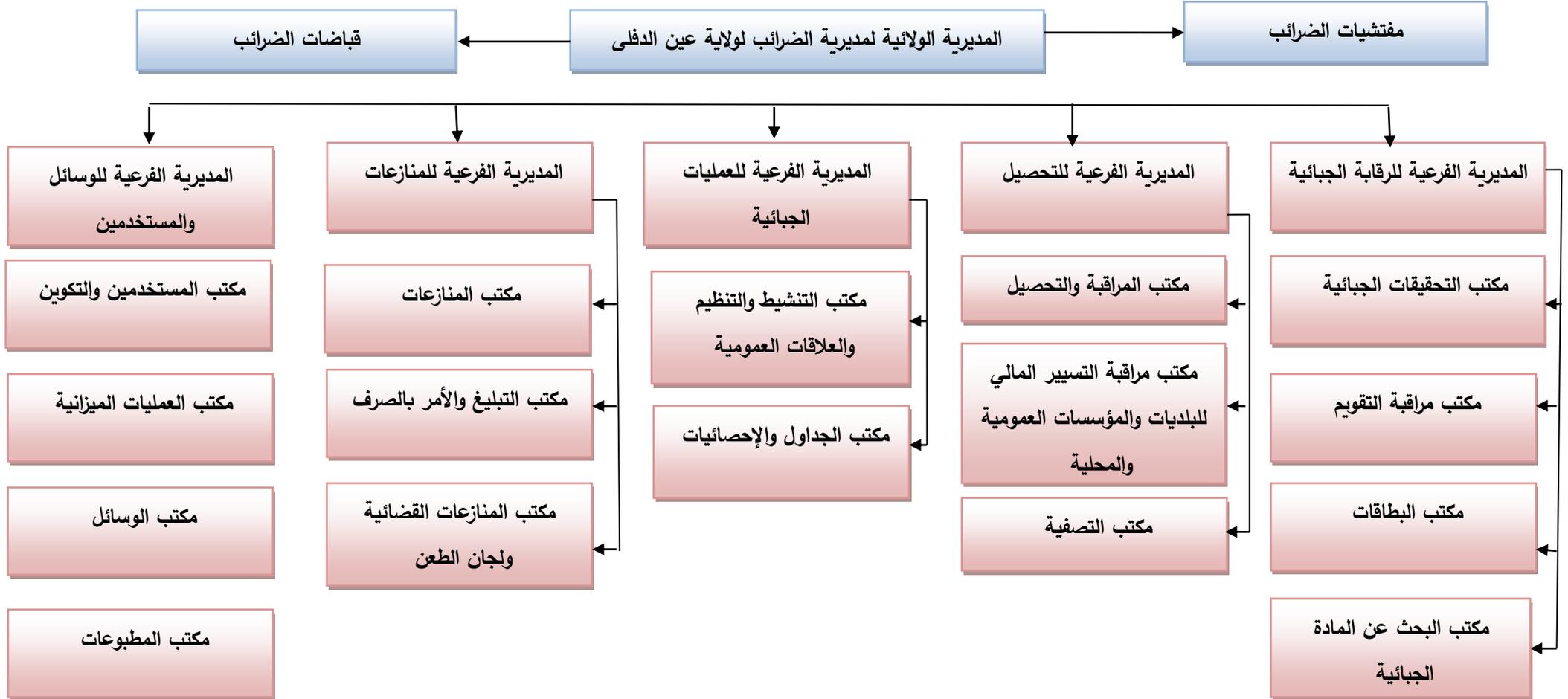
العنصر	الخصوصية
الاسم	المديرية الولائية للضرائب
الطبيعة	إدارة عمومية
تاريخ التأسيس	1991
المرسوم التنفيذي	رقم 91-60 المؤرخ في 21/02/1991
المقر	شارع الأمير القادر -نزل المالية- وسط مدينة عين الدفلى - الجزائر -
معلومات للاتصال	الهاتف: 027 50 45 03 الفاكس: 027 50 44 98

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف إدارة الضرائب.

ثانيا: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بعين الدفلى

يعتبر الهيكل التنظيمي الطريقة التي يستمد منها المدراء لتنظيم الأفراد داخل المؤسسة، فيمكن تعريف هذا الهيكل بأية مجموعة من الأنشطة مجمعة في إدارات أو أقسام في المؤسسة يهدف إلى المساعدة في تحقيق التنسيق والترتيب الفعال لإنجاز الأنشطة وتجنب التضارب والصراعات والازدواج في تنفيذ هذه الأنشطة وإهمال أي وظيفة من الوظائف مهما كانت صلتها، ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب في الشكل أدناه على النحو الموالي:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مقدمة مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

ثالثا: مهام المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية

تتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب ومديرياتها الفرعية بما يلي:

1- مهام المديرية الولائية للضرائب

تتلخص بشكل عام فيما يلي:

1-1- مراقبة ومحاربة التهرب الجبائي : تتم على مستوى :

✓ المصالح المختصة بمراقبة المحاسبات؛

✓ مستوى آليات انتقال الملكية العقارية.

1-2- المنازعات : منها ما يلي:

✓ الشكايات ذات الطابع الجبائي؛

✓ الشكايات 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 التبني الشخصي (commandments)؛

- الإشعارات إلى غير الحائز (ATD).

2- مهام المديرية الفرعية لمديرية الضرائب

تتمثل مهام المديرية الفرعية لمديرية الضرائب في النقاط الموالية:

2-1- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : تنقسم إلى (04) مكاتب:

2-1-1- مكتب التحقيقات الجبائية : يسمى أيضا بمكتب المراجعات الجبائية حيث 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 حيث الإدارة الجبائية لها صلاحيات التحقيق في ما يلي:

✓ التحقيق المحاسبي؛

✓ التحقيق المعمق للحالة الجبائية للمؤسسة.

2-1-2- مكتب مراقبة التقويم: يقوم بما يلي:

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؛
- ✓ برمجة عمليات المراقبة للأسعار المصرح بها عند إبرام عقد البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم وحصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.
- 2-1-3- مكتب البطاقات:** تتمثل مهامه:
- ✓ 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.
- 2-1-4- مكتب البحث عن المادة الجبائية:** يتولى:
- ✓ يتم البحث عن المعلومات الجبائية الحقيقية الخاضع لها المكلف بالضريبة حيث يتم البحث عن المعلومات الجبائية بطريقتين:
- ✓ إرسال إلى المؤسسات والهيئات العمومية طلب الوثائق الضرورية الواجبة البحث فيها؛
- ✓ يشرف على عملية البحث عن المعلومات الجبائية الأعوان والمحققين.
- 2-2- المديرية الفرعية للتحصيل:** تنقسم إلى 03 مكاتب رئيسية.
- 2-2-1- 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 النقائص أو التأخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح و امتصاص هذه النقائص؛
- ✓ متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القصورية ضدهم وكذا اتخاذ التدابير إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة؛
- ✓ السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجة التي من تكلف بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية؛
- ✓ مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ؛
- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قباضة بالنسبة إلى الضرائب والمحاصيل الواجب تحصيلها.

2-2-2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلية

- ✓ مراقبة الميزانية الأولية والإضافية والتراخيص المتضمنة بفتح الإعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب الموجودة في الولاية؛
- ✓ مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات؛
- ✓ ضمان تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية.

2-2-3- مكتب التصفية: من مهامه:

- ✓ مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية؛
- ✓ تلقي النتائج بالإحصائيات التي تعدها قباضات الضرائب و تقوم بتجميعها ماديا و تضمن إرسالها إلى الإدارة المركزية.

2-3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : ينقسم إلى مكتبين:

2-3-1- مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية

- ✓ توزيع المعلومات والمناشر 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 وللإحصاء 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.

2-3-2- 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 غير أنه بالنسبة للولايات التي تضم عدة مديريات للضرائب تكون عملية تبليغ المعلومات من اختصاص المديرية الجهوية على أساس المعلومات التي تقدمها هذه المديرية الولائية نفسها.

2-4-4-المديرية الفرعية للمنازعات: تنقسم إلى ثلاث (03) مكاتب.

2-4-1- مكتب المنازعات الجبائية (الاحتجاجات)

- ✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض أسس وعائها بمفثشيات الضرائب أو عند التحقيق بحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسيير؛
- ✓ تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة نقدا سواء كان على أثر تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر؛
- ✓ 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 الاحتجاج على إجراءات المتابعة أو لإجراءات المتبعة أو المطالبة.

2-4-2- مكتب التبليغ والأمر بالصرف

من مهام هذا المكتب هو استقبال جميع الملفات والقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي للضرائب أو لجان الطعن، وتنفيذ هذه القرارات وصياغتها سواء كان الأمر بالرفض أو التخفيض انجاز تبليغ قرارات للمعنيين والمفثشيات المختصة والإحصائيات المتعلقة بجوانب الطعن أو المساعدة ومن مهامها الأخرى:

- ✓ الأمر بالتخفيض والتصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- ✓ تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية؛
- ✓ مراقبة وتأشير شهادات الإلغاء أو التخفيض التي تسلمها مفثشيات الضرائب؛
- ✓ إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المكاتب المعنية؛
- ✓ اقتراح كل التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2-4-3- 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؛
 - ✓ الدفاع على الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة فيما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية؛
 - ✓ اقتراح كل التدابير أو الإجراءات من شأنه المساهمة في تحسين الإجراءات المتعلقة بالمنازعات، حيث توجد أربعة لجان في الطعن لقرارات المدير الولائي للضرائب حيث هذه اللجان تعتمد على فحص الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكل حصة تتكون من الضرائب والرسوم وهي:
- TAP (الرسم على النشاط المهني)؛

- IRG (الضريبة على الدخل الإجمالي)؛

- IBS (الضريبة على أرباح الشركات)؛

- IFU (الضريبة الجزافية الوحيدة)؛

- TVA (الرسم على القيمة المضافة).

2-5- المديريات الفرعية للوسائل والمستخدمين: تنقسم إلى أربعة (04) مكاتب

2-5-1- مكتب المستخدمين والتكوين

✓ تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني؛

✓ الاستعمال العقلاني لمناصب العمل؛

✓ تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماعات؛

✓ القيام بإجراءات التمويلات بين الولايات؛

المشاركة في الدراسات وتقديم الإقتراحات المتعلقة بضبط تعداد الموظفين والمشاركة في تنظيم الخدمات الإجتماعية للمستخدمين.

2-5-2- مكتب العمليات الميزانية

✓ القيام بعمليات تنفيذ النفقات، التسيير للمديرية و تصفيتها و الأمر بصرفها؛

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

2-5-3- مكتب الوسائل

✓ إقتناء الأثاث والمعدات واللوازم الخاصة بالمكاتب والموارد المتعلقة بالتنظيف والصيانة الضروريين للسير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب؛

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

✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات؛

✓ تنظيم مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره.

2-5-4- مكتب المطبوعات (الأرشفة و حفظ المعلومات)

✓ المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات ضمان تسييرها ومراقبتها بواسطة مخزن ولا شيء للمطبوعات؛

✓ تسيير مخزن المطبوعات وتمويله وتسييره بالتعاون مع المفتشيات والقباضات وتجمع الحاجيات من أجل متابعة الطلبات بالاتصال مع المدير الجهوي للضرائب؛

✓ ضمان توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل الكامل بها من طرف المفتشيات والقباضات المعنية.

المطلب الثاني: طريقة جمع المعلومات وأدوات الدراسة المعتمدة

سيتم في هذا المطلب عرض أهم الطرق المستخدمة في جمع المعلومات والأدوات الخاصة بموضوع الدراسة محل البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة.

أولاً: طريقة جمع معلومات الدراسة

للحصول على المعلومات تم الاعتماد على مصدرين أساسيين هما:

1. المصادر الرئيسية: تم الاعتماد في هذه الدراسة على المقابلة الشخصية مع المدقق الجبائي وكذا الوثائق المحاسبية كوسيلة لجمع المعلومات الأولية من رؤساء مصلحة الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب للولاية.
2. المصادر الثانوية: لمعالجة الجانب النظري تم الاعتماد على العديد من المصادر التي عالجت الموضوع والمتمثلة في مجموعة من الكتب وبعض المراجع باللغة العربية والأجنبية التي شملت رسائل الدكتوراه والماجستير والملتقيات والمقالات بالإضافة إلى النصوص التشريعية التنظيمية والقوانين الجبائية ومختلف المعلومات المتحصل عليها من مديرية الضرائب للولاية.

ثانياً: أدوات الدراسة

تتمثل أهم الأدوات التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

1. المقابلة الشخصية: لدراسة موضوع البحث على أرض الواقع وفهمه والتعمق فيه أكثر، استعملت أداة المقابلة مع المسؤول بهدف الحصول على معلومات ذات مصداقية وموثوقية وذلك بالأسئلة والتحاور مع المكلفين بعملية التدقيق عن كيفية التدقيق في الحسابات، إعداد التقارير والالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعرفة رأيه في القوائم المالية من خلال التقرير النهائي، وهذا من أجل الوصول إلى معالجة الإشكالية المطروحة في موضوع الدراسة.
2. الملاحظة: من خلال إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى مركز الضرائب لولاية عين الدفلى تم استنباط بعض المعلومات التي تفيد موضوع الدراسة محل البحث وذلك من خلال الملاحظة اليومية أثناء التبرص التطبيقي.
3. الوثائق: تم الاعتماد على وثائق متحصل عليها من المصلحة الفرعية للرقابة الجبائية والمتعلقة بالتدقيق المحاسبي للمكلف بالضريبة، حيث تنوعت واختلفت هذه الوثائق من المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية والصادرة من المديرية العامة للضرائب، دليل العون المدقق في محاسبة المكلف بالضريبة، القوانين الجبائية لسنة 2019، الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين لتدقيق المحاسبي لأغراض جبائية، النصوص و التشريعات الواردة في الجريدة المتمثلة في القوانين المالية.

المبحث الثاني: نظام التدقيق الجبائي في مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

تقوم مفتشية الضرائب بإرسال قائمة بأسماء المكلفين الذين سيكونون محل التدقيق إلى المديرية الولائية للضرائب والتي بدورها ترسلها للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة أعمال الرقابة والتدقيق وفق برنامج مصادق عليه، في هذا المبحث سيتم عرض الجانب التطبيقي للدراسة بعد دراسة الجانب النظري والقيام بدراسة ملف جبائي، ثم يتم تفسير ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها .

المطلب الأول: آلية التدقيق الجبائي بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى

سيتم في هذا المطلب التطرق لدراسة ملف جبائي خضع للتدقيق المحاسبي وفقا للمراحل الموالية:

أولاً: دراسة حالة في التدقيق المحاسبي

تسند المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مهمة التدقيق المحاسبي لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات)، المتكونة من 06 أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، كل مهمة يسند لها محققين اثنين (02) على رأسهم رئيس الفرقة، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف، كما يتم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

1- المرحلة الأولى: التحضير للتدقيق

تعد هذه المرحلة 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 بسحب وفحص الملف الجبائي للمكلف والتعرف على نشاط المؤسسة إلى جانب تحديد حالة المكلف بالنسبة لضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

2- المرحلة الثانية: الانطلاق في عملية التدقيق الجبائي (إجراءات التدقيق)

في هذه المرحلة يتم إرسال الإشعار بالتدقيق للمكلف المعني من اجل إعلامه مسبقا لتحضير وثائقه المحاسبية، وهذا ما سوف يتم عرضه من خلال ما يلي:

2-1- إرسال الإشعار بالتدقيق

بتاريخ 20/12/2020 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 2020/189 إلى المكلف بالضريبة لإعلامه مسبقا قبل البدء في عملية التدقيق الجبائي، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية والذي بموجبه بالنتائج الأولية لتدقيق المحاسبي، ومنح للمكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائقه، وأيضاً يتم إخباره بأنه يمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من اختياره، ونجد من أهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار (انظر الملحق رقم 01)

- ✓ اسم المؤسسة الخاضعة للتحقيق: شخص معنوي (شركة ذات مسؤولية محدودة SARL)؛
- ✓ طبيعة و نوع نشاط المكلف : نشاط صناعي عبارة عن مشغل مهني للمحاجر ؛
- ✓ السجل التجاري رقم:.....؛
- ✓ الرقم الجبائي:.....؛

✓ تاريخ إرسال الإشعار بالتدقيق 2020/12/21؛

✓ السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: الفترة الممتدة من 2016 إلى 2019؛

✓ الضرائب التي يمسهها التحقيق: كون أن نشاط عبارة عن مشغل للمحاجر، فانه يخضع لما يلي:

1- الرسم على القيمة المضافة TVA بمعدل 17% على جميع المبيعات المعفاة من الرسوم الجمركية للمنتجات الإجمالية وفقا لمادة 21 من القانون الجبائي.

2- الضرائب المباشرة يخضع لرسم على النشاط المهني TAP بمعدل 02% على جميع المبيعات المعفاة من الضرائب لسنة 2015 وفقا لأحكام المادة 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

3- الضريبة على الأرباح الشركات IBS، وكذا الضريبة على الدخل IRG.

2-2- التحضير لإجراء التدقيق

بعد تسليم الأعوان المدققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية وجمع المعلومات لمباشرة مهامهم في الفحص والتدقيق في الملف الجبائي والدفاتر والوثائق المحاسبية حيث يقوم المدقق بما يلي:

✓ فحص الوثائق ومختلف التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي : من خلالها يركز المدقق على مواعيد الإكتتاب للتصريحات السنوية المعنية بعملية التدقيق (وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 التي تعتبر وثيقة ملخصة للتصريحات المقدمة من طرف المكلف)؛

✓ إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول -الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير المتقدمة فضلا عن السنة الخامسة الحالية ، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالإهلاكات، المؤنات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو إختفاء حسابات في محاسبة؛

✓ إعداد كشف المحاسبة: يقوم المدقق بملء هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية لأربع سنوات الماضية، والتي سوف تكون محل المراقبة حيث تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

4- المرحلة الثالثة: سير عملية التدقيق الجبائي

يتم في هذه المرحلة القيام بمجموعة من الخطوات والمتمثلة فيما يلي:

4-1- فحص المحاسبة من حيث الشكل

بعد إنقضاء الأجل المحدد للتحضير قامت فرقة التحقيقات بإجراء أول تدخل في عين المكان ، وذلك من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق، طلب المكلف إجراء عملية التدقيق خارج مقر المؤسسة بسبب عدم وجود مكان يليق بهذه المهمة لكون المؤسسة تعد مشغل للمحاجر وهي في موقع لا يسمح بممارسة العمل المكتبي؛ حيث يقدم المكلف للمدقق الوثائق المحاسبية الموالية:

1- سجل مركزي مؤشر ومؤرخ في 2012/05/31 من قبل محكمة قصر الشلال -تيارت-؛

2- دفتر الجرد مؤشر ومؤرخ في 2012/05/31 من قبل محكمة قصر الشلال -تيارت-؛

- 3- دفتر الأجور مؤشر ومؤرخ في 2015/10/25 من قبل محكمة قصر الشلال-تيارت-؛
- 4- دفتر تفتيش العمل مؤشر ومؤرخ في 2011/12/14 من قبل مفتش أعمال تيارت ؛
- 5- اليوميات المساعدة للنقدية، البنك، العمليات المختلفة ؛
- 6- التصريحات(G50,CNAS,CACOBAT) ووثائق الإنفاق المختلفة لسنوات الأربعة المدققة؛
- 7- فواتير الشراء وفواتير المبيعات لسنوات الأربعة المدققة.

4-2- فحص المحاسبة من حيث المضمون

يعمل فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، ومن خلال الإطلاع على حسابات المؤسسة في البنوك والمؤسسات ذات الأطراف الخارجية، من أجل اكتشاف العمليات التي تتضمن السهو المتعمد أو غير المتعمد وكذا إثبات شرعية وصدق الحسابات، من خلال الإطلاع من طرف المحققين وجدت عدة تجاوزات وإغفالات من قبل المكلف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ وجود أخطاء في تقديم بعض فواتير الشراء المحررة وغياب مختلف الوثائق التبريرية مما يفقدها شرعيتها؛
- ✓ فاتورة 2016/72 مرفوضة بسبب عدم امتثال لقواعد خصم الضرائب على الشراء؛
- ✓ فاتورة الشراء URBAB BLIDA 2018/02 مرفوضة ؛
- ✓ فاتورة المشتريات التي تم تسوية طريقة دفعها عن طريق إيصال الدفع لسنة المالية 2019 مرفوضة؛
- ✓ تخفيض قاعدة IRG لسنوات المالية 2016 و2017؛
- ✓ فواتير الشراء بطريقة الدفع المدفوعة نقدا.

➤ من خلال ما سبق تم الحكم على المحاسبة الخاصة بالمكلف على أنها جيدة من حيث الشكل ومقبولة من حيث المضمون مع وجود بعض الاختلالات والاعفالات.

4-3- نتائج التدقيق

بعد إجراء عملية التدخل الأولي ودراسة الدفاتر والوثائق المحاسبية والتصريحات الشهرية والسنوية اتضحت وجود بعض النقائص (السالفة الذكر)، وبالرغم من هذه النقائص فإن محاسبة المكلف تبقى مقبولة، حيث انتقل المدقق بعدها إلى عملية تشكيل الأسس الضريبية وتبليغ النتائج الأولية.

➤ تحديد الأسس الخاضعة

1- تقويم رقم الأعمال

تم إعادة تكوين رقم الأعمال من الإنتاج المباع بعد فواتير المبيعات وهذا بالاعتماد على مختصين في هذا المجال وعلى تصريحات المكلف وكذا اللجوء للحوار التفاوضي بين المكلف والعون المدقق، وهذا ما يتم توضيحه في الجدول الموالي:

الوحدة: دج

الجدول(04): رقم الأعمال المقوم

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
CA المقوم (فواتير المبيعات)		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
CA المصرح به		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
الفرق		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف .
من خلال الجدول أعلاه يتبين أن رقم الأعمال المقوم من طرف المصلحة هو نفسه المصرح به من طرف المكلف، حيث لا يوجد فرق بينهما .

2- تقويم الوضعية الجبائية فيما يخص الرسم على المشتريات

يظهر الوضع الخاص بالمكلف فيما يخص بالرسم على المشتريات كما يلي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (05): الوضعية الجبائية للرسم على المشتريات

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
الرسم المصرح به		5.364.371	2.652.211	2.658.211	2.595.360
الرسم المسترجع		5.829.414	2.863.360	4.807.602	3.715.815
إعادة الرسم (رسوم مدمجة)		465.043	211.149	2.149.391	1.120.455
الغرامة		116.261	52.787	537.348	280.114

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.
من خلال الجدول أعلاه يتبين أن في كلتا الأربع السنوات المدققة هناك رسوم سيتم إدماجها (إعادتها) الناتجة عن الفرق بين الرسوم المصرح بها والرسوم المسترجعة 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)

حسب طبيعة نشاط المكلف و قانون الرسم على رقم الأعمال المقمن بالمادة 22-1 و المادة 23-1 من القانون الجبائي، فإن رقم الأعمال المتعلق بنشاط المؤسسة محل الدراسة يخضع إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17%، وهذا ما سيتم تطرق إليه في الجدول الموالي:

الجدول(06): تسوية الرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
CA المقوم		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
CA المصرح به		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
الفارق		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حقوق TVA 17%		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الغرامة		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف من خلال الجدول أعلاه يتبين أن أرقام الأعمال التي يتم إخضاعها لتسوية الجبائية هي نفسها التي يتم إخضاعها لرسم على القيمة المضافة TVA ولا يوجد فرق بين مج رقم الأعمال المصرح به ومج رقم الأعمال المقوم، فكلتا السنوات الأربع المدقق فيها لم تفرض عليها غرامة، وهذا لأن رقم الأعمال المصرح به سليم ولا توجد به فروقات.

3- 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.

الجدول رقم(07): تسوية الرسم على النشاط المهني الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
CA المقوم		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
CA المصرح به		37.457.070	14.768.913	9.926.260	9.010.260
الفارق		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حقوق TAP 02%		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الغرامة		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

يتضح من خلال الجدول السابق أن أرقام أعمال التي يتم إخضاعها للرسم على النشاط المهني TAP، هي نفسها التي يتم إخضاعها للرسم على القيمة المضافة TVA، وليس هناك فرق بين مج أرقام الأعمال المصرح بها والمقومة من طرف المصلحة وبالتالي لا تفرض غرامة على المكلف.

➤ تحديد أسس الدخل الخاضع

1- ضريبة على أرباح الشركات

كشف فحص الرسوم المحسوبة مع المستندات الداعمة المقدمة عن عدم وجود أي أخطاء، يوضح الجدول الموالي وضع المكلف من حيث IBS:

الجدول رقم (08): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة على أرباح الشركات الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
الفوائد المقومة		3.212.059	عجز: 9.875.362	63.277	عجز: 1.642.636
الفوائد المصرح بها		3.212.059	عجز: 9.875.362	63.277	عجز: 1.642.636
الفارق		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حقوق IBS		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
الغرامة		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف من خلال ما تلخصه نتائج الجدول أعلاه يتضح أن:

الفوائد المقومة من طرف مصلحة الضرائب هي نفسها المصرح بها من طرف المكلف، غير أن في سنة 2017 وسنة 2019 حققت المؤسسة عجز مالي بـ 9.875.362 و 1.642.636 على التوالي .

2- ضريبة على الدخل الإجمالي

الجدول التالي يوضح الوضعية الجبائية للمكلف:

الجدول رقم (09): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة IRG الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
مبلغ IBS		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
ضريبة IBS		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
صافي الدخل الخاضع للضريبة		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء
حقوق 10% IRG		لاشيء	لاشيء	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

يتبين من الجدول السابق أنه لا توجد فوارق ضريبية على IBS وصافي الدخل الخاضع للضريبة، وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة وبين المبالغ المحسوبة من طرف مصلحة الضرائب.

3- جباية الأجر

بعد فرز التصريحات المتعلقة بكتلة الأجر تم تحديد كتلة الأجر الخاضعة وعليه فإن الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة فيما يخص جباية الأجر على النحو التالي:

الجدول رقم (10): الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجر. الوحدة: دج

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
أجر مقومة		2.658.699	892.280	2.304.288	2.662.250
أجر مصرحة		2.595.109	864.207	2.304.288	2.662.250
الفارق		63.590	28.073	لاشيء	لاشيء
معدل الضريبة 20%		20%	20%	20%	20%
دخل الضريبة على دخل الأجراء /S /IRG		12.718	5.615	لاشيء	لاشيء
الغرامة 10%		1.272	562	لاشيء	لاشيء

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف ببيان الجدول أعلاه الوضعية الجبائية للمكلف لضريبة جباية الأجر، يتضح في سنتين 2016 و 2017 هناك فرق بين أجر مقومة وأجر مصرحة في إقرار G50 وهذا ما بينه كشف فحص بند الأجر، أما بالنسبة لسنوات المالية الأخرى 2018 و 2019 لا يوجد فارق أي كتلة الأجر التي تم التصريح بها من طرف المكلف هي نفسها التي تم تقويمها بها من طرف المصلحة.

➤ حساب الغرامات

إذا كان هناك فرق يبين ماهو مصرح به وما وجده المدقق، يكون هناك تغريم مباشر حسب المادة 193 من ق ض م لسنة 2019 ويكون حسب السلم الآتي:

- 10% إذا كان المبلغ المتملص منها يقل عن المبلغ 50.000 دج أو يساويه ؛
- 15% إذا كان المبلغ المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه ؛
- 25% إذا كان المبلغ المتملص منها يفوق 200.000 دج .

الجدول الموالية توضح حساب الغرامات:

1- تحديد الحقوق والغرامات الرسم على المشتريات

سيتم حساب مبلغ الغرامة المفروض على الحقوق المغفلة وهذا من خلال إتباع السلم السابق لتغريم، وهذا ما يظهره الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): حقوق وغرامة الرسم على المشتريات				الوحددة: دج	
التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على المشتريات		465.043	211.149	2.149.391	1.120.455
المعدل غرامة		%25	%25	%25	%25
الغرامة(العقوبة المفروضة)		116.262	52.787	537.348	280.114
الحق الواجب دفعه		581.305	263.936	2.686.739	1.400.569
=					
مجموع الحقوق والغرامات					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة تقرير التحقيق في محاسبة المكلف من خلال الجدول أعلاه يتبين أنه توجد حقوق مغفلة والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات الآتية:

✓ سنة 2016: قدر مبلغ حق الرسم على المشتريات في سنة 2016 بقيمة 465.043 دج وبالتالي سوف تطبق عليه غرامة 25% من الحقوق المغفلة، بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات 581.305 دج؛

✓ سنة 2017: قدرت الحقوق المغفلة في سنة 2017 بمبلغ 211.149 دج وعليه تطبق غرامة بنسبة غرامة 25% من الحقوق المغفلة وبذلك يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 263.936 دج؛

✓ سنة 2018: كانت حقوق المغفلة في سنة 2018 2.149.391 دج وبالتالي سوف تطبق عليها غرامة 25% من هذه الحقوق وبذلك يكون مجموع الحقوق والغرامات 2.686.739 دج؛

✓ سنة 2019: قدر مبلغ الرسم على المشتريات بقيمة 1.120.455 دج وعليه سوف تطبق عليه غرامة 25% من هذا المبلغ، بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات 1.400.569 دج.

2- تحديد الحقوق والغرامات للضريبة على جباية الأجر

من خلال الجدول الآتي : جدول رقم(12): غرامة الضريبة على جباية الأجر

الوحددة: دج				التعيين
2019	2018	2017	2016	السنوات
لاشيء	لاشيء	5.615	12.718	حق الضريبة على دخل الأجراء
-	-	%10	%10	المعدل
-	-	5.62	1.272	الغرامة
-	-	6.177	13.990	الحق الواجب دفعه
				=
				مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أنه تم إغفال جزء من المبالغ والتي التزم عليها فرض غرامات وذلك حسب السنوات الآتية:

- ✓ سنة 2016: قدر مبلغ حق الضريبة على دخل الأجراء بقيمة 12.718 دج وعليه تطبق غرامات الوعاء بنسبة 10% من الحقوق المغفلة بحيث يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 13.990 دج؛
- ✓ سنة 2017: قدرت الحقوق المغفلة في سنة 2017 بقيمة 5.615 دج وعليه تطبق غرامة بنسبة 10% من الحقوق المغفلة وبذلك يكون مجموع الحقوق والغرامات المستحقة 6.177 دج؛
- ✓ سنة 2018 و2019: لا توجد أي تسوية تذكر .

➤ الجدول العام للحقوق والغرامات

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب تم إعداد التقييم لمختلف الضرائب والرسوم الواجبة الدفع من طرف المكلف والملخصة في الجدول الآتي :

الوحدة: دج

الجدول رقم (13): الجدول العام للحقوق والغرامات

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
حقوق الرسم على المشتريات		465.043	211.149	2.149.391	1.120.455
حق الضريبة على دخل الأجراء		12.718	5.615	لاشيء	لاشيء
مجموع الحقوق المطلوبة		477.761	216.764	2.149.391	1.120.455
مجموع الغرامات المفروضة		117.534	53.349	537.348	280.114
مجموع الضرائب والرسوم والغرامات المستحقة		595.295	270.113	2.686.739	1.400.569

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من تقرير التحقيق في محاسبة المكلف من معطيات الجدول رقم (13) نجد أن أنواع الضرائب تختلف أهميتها فيما بينها، حيث أن حصيلتها الضريبية المسجلة في كل سنة تختلف حسب حجم الوعاء المفروض عليه، حيث كلما كان الوعاء كبير كلما كانت الحصيلة الضريبية كبيرة، لهذا تختلف الحصيلة الضريبية من ضريبة إلى أخرى.

تعتبر الفروقات المستخرجة من عملية التدقيق في محاسبة المكلف قيم متهرب بها تطلب تسديد قيمة الضرائب المفروضة عليه، كما أن الفروق التي تم ضبطها من طرف المدققين وجميع الحقوق سيتم إتباعها بغرامات تأخير وفقا للقوانين والتشريعات المعمول بها.

4- المرحلة الرابعة: نهاية عملية التدقيق

في هذه المرحلة يقوم المدقق بالخطوات الموالية:

4-1- التبليغ الأولي 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. (انظر الملحق رقم 02)

4-2- التبليغ النهائي : بعد الرد المكلف بالضريبة على التقويم الأولي وكانت موافقته على النتائج التي تم التوصل لها من طرف المدقق، قام العون بتسليم التبليغ النهائي (انظر الملحق رقم 03) 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 للحصول .

بعد استلام المكلف بالتحقيق للتبليغ النهائي لعملية التدقيق تأتي عملية إقفال التحقيق الذي يتعلق بتدوين كل عناصر الإخضاع وإعداد التقرير وكذلك إصدار جداول الإخضاع التي تتضمن كل الضرائب والرسوم المطلوب تسديدها والخاصة بالسنوات الأربع التي شملتها عملية التدقيق، وجداول الإخضاع هي عبارة عن وثيقة فردية تسمى سلسلة (D) رقم 41 تتضمن المعلومات الآتية: اسم ولقب المكلف، نشاط المكلف، عنوان المكلف، رقم المادة، رقم التعريف الإحصائي، رقم التعريف الجبائي.

إضافة إلى المعلومات السابقة، فإن هذه الجداول تتضمن جملة من الضرائب التي تم إجراء التعديل عليها: TAP, TVA, IRG، بالإضافة إلى الغرامات الواجبة تسديدها اتجاه الخزينة العمومية، وفي الأخير ترسل نسخة إلى المكلف وأخرى إلى قبضة الضرائب التي تخص المكلف من أجل التحصيل.

ثانيا: دراسة الانحرافات الجبائية

سيتم حساب مختلف الفوارق الجبائية الظاهرة في الجداول السابقة التي يجب أن تستحق من المكلف لصالح الخزينة العمومية .

1- بالنسبة لمعدل التضخم

حساب الانحراف الجبائي (الفارق) الظاهر في السنوات الأربعة المدقق فيها وهذا من خلال معدل التضخم الذي يمثل تدهور القيمة الشرائية للنقد، ومنه النقد المحصل عليه في السنة n يمثل قيمة شرائية أقل من النقد المحصل عليه في السنة n+1 إذا ارتفع معدل التضخم والعكس صحيح، ويتضح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): قياس الانحرافات الجبائية على أساس معدل التضخم

2019	2018	2017	2016	التعيين / السنوات
7,52%	9,52%	16,02%	21,02%	معدل التضخم %
1.120.455	2.149.391	216.764	477.761	مجموع الحقوق المطلوبة (أصلية) دج
280.114	537.348	53.349	177.534	مجموع الغرامة المطلوبة دج
364.732,22	741.971,02	88.074,6	277.95 ,36	مجموع الحقوق الجديدة = حق ج + غرامة
-755.722,78	-1.407.420,98	-128.689,4	-449.956,64	الانحراف الجبائي دج = الحق ج - الحق أصلي

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على المعطيات السابقة .

1-1- حساب معدل التضخم

علما أنه كان معدل التضخم كل في سنة كما يوضحها الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): معدل تضخم في سنوات الدراسة المدققة

2021	2020	2019	2018	2017	2016	السنوات
5.1%	2.42%	2%	6.5%	5%	6.4%	معدل التضخم

المصدر: مؤسسة العربية لضمان الاستثمار (الإحصاءات)

معدل التضخم سنة 2016 = معدل التضخم سنة 2017 + معدل التضخم سنة 2018 + معدل التضخم سنة 2019 + معدل التضخم سنة 2020 + معدل التضخم سنة 2021 .

معدل التضخم لسنة 2016 = 5% + 6.5% + 2% + 2.42% + 5.1% = 21.02% .

1-2- حساب الحقوق الجديدة عند كل معدل التضخم

على سبيل المثال حساب الحق الجديد وفق معدل التضخم لسنة 2016 :

1-2-2- حساب القيمة عند معدل التضخم

➤ قيمة حق عند معدل التضخم لسنة 2016 = الحق الأصلي × معدل التضخم لسنة 2016

قيمة حق عند معدل التضخم لسنة 2016 = 477.761 × 21,02 = 100.425,36 دج .

ومنه: الحق الجديد = الحق عند معدل التضخم + الغرامة

الحق الجديد لسنة 2016 = 100.42,36 + 177.534 = 277.95 ,36 دج.

ملاحظة: يتم حساب مبلغ حق الجديد وفق معدل التضخم لباقي السنوات بنفس الطريقة السابقة .

من خلال الجدول رقم (15) تم الحصول على انحرافات سالبة في الأربع السنوات المدقق فيها وهي أقل من القيمة الحقيقية الواجب دفعه في سنته الأصلية، ومنه الانحراف سلبي لكل السنوات .

2- بالنسبة للقيمة الزمنية للنقود

تختلف قيمة الأصل بمرور الزمن فعادة يتم تحيين القيم للمقارنة بين السنوات فالقيمة النقدية المحصل عليها في السنة n تختلف عن القيمة النقدية المحصل عليها في n+1 بفعل تأثير الزمن، لذلك سيتم حساب القيمة المستقبلية للمبلغ الذي سيدفعه المكلف للضرائب في سنة 2021 كما يلي :

الجدول رقم(16): قياس الانحرافات على أساس القيمة الزمنية النقدية

التعيين	السنوات	2016	2017	2018	2019
معدل الفائدة الحقيقي %		6.4%	8.42%	8%	8.5%
الحقوق المطلوبة دج		477.761	216.764	2.149.391	1.120.455
القيمة المستقبلية للمبلغ = القيمة الجديدة + غرامة		181.555,09	1.968.988,24	2.686.739	4.761.934

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعطيات السابقة.

FV

علمنا أن: $PV = \frac{FV}{(1+r)^n}$ حيث :

$(1+r)^n$

PV: القيمة الحالية للمبلغ ؛

FV: القيمة المستقبلية للمبلغ؛

r: معدل الفائدة ؛

n: عدد السنوات .

477.761

2-2- حساب القيمة المستقبلية للمبلغ

وفق القانون السابق فإن القيمة المستقبلية لسنة 2016 = $\frac{477.761}{(1+1,6\%)^5} = 4021,09$ دج.

$(1+1,6\%)^5$

مع العلم أن معدل الفائدة في سنة 2016 تم الحصول عليه على أساس الفوارق أسعار الفائدة بين السنوات محل التدقيق ، حيث تم قياس ذلك تراجعيا من سنة لأخرى حيث يتم إلغاء السنة السابقة للسنوات الموالية وهكذا تتناقص عدد السنوات حتى سنة 2019.

ومنه : القيمة المستقبلية = القيمة الجديدة + الغرامة

القيمة المستقبلية للمبلغ (2016) = 4021,09 + 177.534 = 181.555,09 دج .

ملاحظة: يتم حساب لقيمة المستقبلية لسنوات الباقية مثل ما تم تطبيقه في سنة 2016.

من خلال الجدول رقم (16) تم الحصول على الانحرافات موجبة وأكبر من قيمة الأصل الضريبي، فإن الانحرافات الجبائية لسنوات المدقق فيها وعلى أساس القيمة الزمنية للنقود إيجابية

ثانيا: واقع تطبيق معيار محاسبي دولي رقم 12 " ضرائب دخل "

جاء المعيار IAS 12 بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لكن بشكل نظري فقط حيث أن في الجزائر لم يتسنى تطبيقه سوى جزئيا، إذ انه توجد بعض الحالات القليلة جدا تطبق فيها حساب الضرائب المؤجلة وذلك وفق النظام المحاسبي المالي، فلا يتم حاليا العمل بالمعيار IAS12 على مستوى ولاية عين الدفلى بكاملها في المكاتب المحاسبية أصحاب الميدان المحاسبي وكذلك مستوى إدارة الضرائب من خلال إجراء الدراسة الميدانية، حيث تخصص المعيار IAS12 في تبيان المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة فقط كونها مستحقات مستقبلية تفوق الدورة العادية إلا انه قد عجز عن ممارسة مختلف التطبيقات الجبائية المتمثلة في الضرائب التي يتم معالجتها حاليا في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي SCF واستنادا على القانون والتشريع الجبائي في ظل غياب مصادر أخرى قد يتم الاعتماد عليها.

في بعض الحالات قد تجد مصلحة الضرائب حسابات مؤجلة أو ضرائب غير متوقعة بعد إقفال السنة المالية التي تقدم النتيجة بعد حساب الضرائب المستحقة عليها وفق النظام الجبائي المعمول به، حيث تتم عملية محاسبة الضرائب المؤجلة بثلاث مراحل، تتمثل هذه المراحل فيما يلي:

المرحلة الأولى: قياس الدخل الخاضع للضريبة

في هذه المرحلة يتم قياس الدخل الضريبي، وذلك بمقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالتكاليف ذات العلاقة التأثيرية بهذه الإيرادات والتي تكون لازمة للحصول عليها، ويتطلب هذا أن يحدد التشريع الضريبي نطاق كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم وأسس قياسها.

المرحلة الثانية: ربط الضريبة المؤجلة

في هذه المرحلة يتم تعيين المكلف بالضريبة والإعفاءات التي تمنح لاعتبارات شخصية، ومن ثم تستبعد من الدخل الخاضع للضريبة توصلا إلى وعائها الذي تحسب على أساسه الضريبة واجبة السداد بالسعر الذي يحدده القانون الجبائي.

المرحلة الثالثة: تحصيل الضريبة المؤجلة

أما هذه المرحلة فيتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلف بها في الميعاد وبالأسلوب الذي يحدده القانون الجبائي، وعندما تصل عملية التحاسب إلى مرحلة تحصيل دين الضريبة فإنها تصل بذلك إلى آخر مراحلها.

عالج النظام المحاسبي المالي "ضرائب على الدخل" وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" بشكل جزئي ومبسط نظرا للبيئة الاقتصادية الجزائرية وما توجد بها من صعوبات، كما أن محاسبة الضرائب المؤجلة بحاجة إلى إعادة دراستها فيما يخص سبل تطبيقها ميدانيا إذ هناك ثغرات مهنية تؤدي بالضرورة إلى وقوع

احتيايل ضريبي، تطبيق الضرائب المؤجلة يساهم بشكل مباشر في زيادة أرباح الدولة بصفة عامة مما تؤدي بدورها إلى المساهمة في زيادة قيمة ميزانية الدولة، كون أن المداخل الناتجة عن الضرائب المؤجلة تؤدي بالضرورة إلى تحقيق منافع اقتصادية للفرد والمجتمع من خلال خلق مشاريع تنموية جديدة وتحسين المستوى المعيشي.

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

سيتم في هذا المطلب تفسير ومناقشة النتائج اعتمادا على ما تم التوصل إليه، حيث قسم هذا المطلب إلى عنصرين الأول يتضمن تفسير النتائج أما العنصر الأول يتضمن تفسير النتائج أما العنصر الثاني خصص لمناقشة النتائج.

أولا: تفسير النتائج

بعد عرض وتحليل الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط مؤسسة صناعية التي تم اختيارها من مجموعة من الملفات الجبائية الموجودة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تم التوصل إلى أهم النتائج المالية التي يتم عرضها وفقا للفرضيات المقترحة في البحث بهدف إختبار صحة الفرضيات المتبناة من طرف هذه الدراسة، تظهر هذه النتائج فيما يلي:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات وإجراءات عملية التدقيق الجبائي بانتظام وهذا تقاديا للوقوع في الأخطاء ولعدم إشغال مهمة التدقيق الجبائي، مع الأخذ بعين الإعتبار أن إرسال وتبليغ مختلف الإشعارات والنتائج سلمت للمكلف شخصيا إرسالها عن طريق البريد الإلكتروني مع الإشعار بالتسليم وهذا يما تم إلتماسه في هذه الحالة؛

- قيام الأعوان المدققين بالاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف الخاضع لعملية التدقيق المحاسبي بهدف رسم الخطط المتبعة وتحديد مختلف الضرائب والرسوم المناسبة لطبيعة النشاط الممارس والشكل القانوني للمكلف؛

- الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة ساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبت من طرف المكلفين عن قصد أو دون قصد فعند فحص الوثائق المحاسبية تقبل بعضها وترفض الأخرى لأنها غير مقنعة وغير صادقة نظرا لغياب بعض الوثائق الإثباتية، وهذا ما أظهرت تدخلات الأعوان المدققين من خلال فحص الوثائق المحاسبية من حيث الشكل والمضمون عن وجود بعض التناقضات أو الفوارق بين ما تم التصريح به من طرف المكلف المعني بالتدقيق والمقوم (المسترجع) من طرف مصلحة الضرائب.

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية من قبل الأعوان المدققين خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية عن طريق التعليمات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب التي ساعدت كثيرا المدققين على أداء مهمتهم كما ينبغي، حيث تم تصحيح رقم الأعمال تبعا للمواد 18-19-20 من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن العقوبات والغرامات التي فرضت على المكلفين كانت وفقا للنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

- بما أن معيار IAS12 غير مطبق في الجزائر بصورة واضحة جعل المصالح الجبائية متأخرة في تطبيقه، ومديرية الضرائب لولاية عين الدفلى اتخذت نفس المسار زميلاتها من المديريات الوطنية، فعمل النظام المحاسبي المالي على معالجة الضرائب المؤجلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي "ضرائب الدخل" بما يتلائم مع البيئة الاقتصادية الجزائرية وهذا الذي لم يأخذه المعيار IAS12 بعين الاعتبار.

ثانيا: مناقشة النتائج

بناء على النتائج السابقة يمكن مناقشة صحة أو عدم صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث فيما يلي:

الفرضية الأولى: القائلة " تكمن فعالية التدقيق الجبائي كونه أداة رقابة بعدية تخص كل القوائم المالية والمستندات الثبوتية التي تثبت أو تنفي صحة مبلغ الضريبي "، من خلال الدراسة النظرية تم التوصل إلى أن **الفرضية صحيحة** بإعتبار أن الإدارة الجبائية تعتمد على الوسائل والإجراءات والأدوات اللازمة للحد من الانحرافات الجبائية وذلك عن طريق مختلف التدقيقات الرقابية التي تتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقق المصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة، بهدف كشف الوسائل الغير مشروعة والطرق التي يلجأ إليها المكلفين للامتناع عن دفع الضريبة المفروضة عليهم أو دفعها بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا، فهذه الإجراءات والتقنيات المتخذة من قبل الإدارة الجبائية كانت ذو تأثير ايجابي بارز في كشف مواطن الإغفالات التي قام بها المكلفين، فبناء على الجانب التطبيقي والإستنتاجات المستخرجة من الدراسة الحالة بمصلحة الرقابة الجبائية وما تم إكتشافه من أخطاء وتجاوزات من خلال التدقيق في التصريحات المقدمة من وثائق محاسبية وسجلات والدفاتر الخاصة بالمكلف المعني بالتدقيق، تم إكتشاف بعض الفوارق في تلك المستندات ومختلف القوائم المالية المدققة، وهذا ما يؤكد فعالية ونجاعة التدقيق الجبائي ومساهمته بشكل كبير في كشف مختلف الانحرافات الجبائية.

الفرضية الثانية: القائلة " هناك علاقة ترابطية قوية بين إسهام معيار IAS12 في فعالية التدقيق الجبائي من خلال بنود هذا المعيار المحددة لمعالجة ضرائب الدخل"، من خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل بأن **الفرضية خاطئة** حيث إهتم المعيار IAS12 بضرائب الدخل وكيفية معالجة الضرائب المؤجلة عند وجودها أو إثباتها في القوائم المالية ف جاء هذا المعيار بتفسيرات وشروحات ومعالجة خاصة بضرائب مؤجلة الناتجة عن اختلاف بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، حيث أنه قد تجد في بعض الحالات الإدارة الجبائية ضرائب مؤجلة في القوائم المالية الخاصة بالمكلف أثناء القيام بعملية التدقيق الجبائي فتلجأ في هذه الحالة الإدارة الجبائية إلى المعيار IAS12 الذي جاء بكيفية معالجتها وكيفية قياسها إلى غاية تحصيلها، لكن واقعا في الجزائر لم يتم تطبيق هذا المعيار ميدانيا بل شكل نظري فقط وهذا ما جاء به النظام المحاسبي المالي من خلال معالجة عمليات محاسبة الضرائب المؤجلة، كما أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل" لم يمس مختلف الضرائب التي يتم معالجتها في الجزائر استنادا للقوانين والتشريعات الجبائية، وبالتالي فإن ظهور هذه الضرائب المؤجلة أو الفروقات المؤقتة قد تقلل من فعالية التدقيق الجبائي وهذا لعدم الالتزام ببند المحددة لمعالجة ضرائب الدخل التي عالجها المعيار IAS12 .

الفرضية الثالثة: القائلة "يؤدي كل من IAS12 ونظم التدقيق الجبائية دورا فعالا في الحد من الانحرافات الجبائية"، هذه **الفرضية صحيحة جزئية**، من خلال ما تم التوصل إليه بأن التدقيق الجبائي يؤدي دورا هاما في الكشف عن الانحرافات الجبائية كونه وسيلة ردية وقائية تستخدمها الإدارة الجبائية إلا أنه حقق نتائج نسبية غير النتائج المرجوة وهذا لكونه قاصر أمام العديد من النقائص بما فيها عدم استقرار النصوص التشريعية في هذا المجال بسبب التعديلات المفرطة، ومن جهة أخرى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والمعيار IAS12 بصفة خاصة لم يتم تطبيقها في الجزائر واقعا نظرا لصعوبات الموجودة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

بالرغم ما جاء به النظام المحاسبي المالي وفقا للمعيار IAS12 إلا أنه يبقى كل هذا ناقص وغير كافي في الحد من هذه الانحرافات الجبائية وحجم قياسها .

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي أجريت بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى يمكن التوصل إلى الإجابة على الإشكالية القائلة " كيف يساهم التدقيق الجبائي في الحد من الإنحرافات؟"

يعد التدقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الانحرافات الجبائية التي يلجأ إليها المكلفين بالضريبة وذلك من أجل تخلص من مستحقاتهم الضريبية سواء بشكل كلي أو جزئي وهذا باللجوء إلى طرق احتيالية أو طرق مشروعة يستغلها المكلف، فيعمل على التدقيق الجبائي على محاربة هذه الإنحرافات والتجاوزات أو التخفيف من حدتها على الأقل، فالتدقيق الجبائي يعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين وذلك عن طريق الاطلاع على الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتحقق من صحة ونزاهة الإقرارات والتصريحات الضريبية وطلب المعلومات حول النقاط والمسائل التي يشوبها غموض وطلب التوضيحات والتبريرات كذلك قد تلجأ الإدارة الجبائية للتحقيق بعين المكان الذي يتم خارج مكاتبها مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية ومن أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، حيث يعتبر هذا الإجراء من بين الإجراءات التي تمكن الإدارة الضريبية من معرفة رقم الأعمال الحقيقي للمؤسسة الذي يتم من خلاله فرض الضريبة.

خلاصة الفصل

من خلال دراسة الفصل الثاني والمتمثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمصلحة الرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، حيث أن في بداية هذا الفصل تم تقديم لمحة عن مديرية الضرائب للولاية، أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية و التطلع لحيثيات عملية التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها و التي تم تفسيرها وتحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار أو نفيها من جهة والإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى.

تم التوصل من الدراسة الميدانية إلى مختلف الطرق والإجراءات المتبعة لمراحل التي تمر بها عملية التدقيق الجبائي والتي تخص كل الضرائب والرسوم المتعلقة بالأربع سنوات الأخيرة للأنشطة الخاصة بكل مؤسسة، حيث توصل فيها المدققون إلى تأكيد المساهمة الفعالة التي يلعبها التدقيق الجبائي في مكافحة الانحرافات الجبائية، وذلك باستعمال مختلف الأدلة و البراهين التي تم إثباتها على المكلفين بالضريبة، حيث تم دراسة حالة للملف جبائي خضع للتدقيق المحاسبي من خلال الإجراءات فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون ومن ذلك يقوم المدقق 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.

يعد التدقيق الجبائي وسيلة وقائية وأداة فعالة، الهدف منها ضمان احترام المكلف بالضريبة للتشريعات المعمول بها وذلك للحفاظ على جزء كبير من الحصيلة الضريبية.



الخاتمة

يعد التدقيق الجبائي القاعدة الأساسية التي تتركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد والتحقق من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، قصد الكشف عن مختلف الطرق والوسائل الاحتيالية التي يقوم المكلفين للتملص من دفع الضريبة التي بدورها تمثل مصدرا أساسا ودائما لتغطية النفقات العامة للدولة.

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث بجانبه النظري والتطبيقي يتبين أن التدقيق الجبائي يساهم بشكل كبير في مكافحة الانحرافات الجبائية، من خلال الدور الفعال الذي يؤديه كونه القاعدة الأساسية التي تتركز عليها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والكشف عن الأخطاء سواء المعتمدة منها أو العفوية، وحتى تكون عملية التدقيق في محاسبة المكلفين ناجحة سخرت الإدارة الجبائية أعوان مهنيين مختصين ذوي كفاءات مهنية عالية، بالإضافة إلى الصلاحيات والحقوق المخول لهم للقيام بالمهمة على أكمل وجه، إلا أنه وبالرغم من كل هذه الإجراءات المسخرة، يبقى نظام الرقابة الجبائية عاجز أمام العديد من النقائص أهمها نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة الذي يؤدي إلى ممارسة الانحرافات الجبائية بهدف التخلص من الدفع الضريبي، ما أدى إلى بروز ثغرة يُنظر إليها بمنظار سلبي وتُفتح الأبواب أمام المكلفين للتحايل والتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

حتى تكون هناك إجابة على الإشكالية المطروحة فيما سبق، ركز البحث على أهم المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الجبائي، فتم عرض في بداية البحث أهم النقاط المتعلقة بالإطار المفاهيمي للتدقيق الجبائي، كونه المقياس الجوهرية الذي تعتمده الإدارة الجبائية لمكافحة الانحرافات الجبائية، هذا الأخير الذي كانت له آثار سلبية سيئة جعلت أموالا طائلة تضيع من مصلحة الضرائب نتيجة تأثرها بالتطورات الاقتصادية، الإجتماعية، المالية، كما تبين أن هذه الانحرافات الجبائية توسعت واتخذت أشكالا كثيرة مما أدى إلى صعوبة مجابتهها، ورغم ذلك يبقى التدقيق الجبائي الوسيلة الوحيدة الأكثر فعالية للتصدي لهذه الآفة.

من خلال الدراسة الميدانية التي تمت بمديرية الضرائب لولاية عين الدفلى، تبين مدى أهمية التحقيق في محاسبة المكلفين والتي تتم عبر عدة مراحل التي يقوم بها المدققون عن قرب في المصلحة المختصة، من أجل إكتشاف مختلف الأخطاء والانحرافات الجبائية.

أولا: النتائج المتوصل إليها

على ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- ✓ يقوم التدقيق الجبائي أساسا على مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تقوم بتطبيقها هيئات وأجهزة مختصة، كما يعمل على حماية المكلفين بالضريبة، وأي مخالفة لذلك قد تؤدي إلى عقوبات؛
- ✓ يعتبر التدقيق الجبائي في الجزائر كأحد أهم الإجراءات التي حُولت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين؛
- ✓ يهدف التدقيق الجبائي إلى المحافظة على مصادر تمويل الخزينة العمومية المتعلقة بالضرائب ومحاولة الحد من الانحرافات الجبائي؛

الخاتمة

- ✓ تتم عملية التدقيق الجبائي على التصريحات بعدة أشكال قانونية تتمثل في الرقابة الشكلية، والرقابة على الوثائق إضافة إلى تحقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فالهدف منها التقليل من الانحرافات والأخطاء الجبائية كالغش والتهرب الجبائي؛
 - ✓ يؤدي الرقابة الجبائية دورا فعالا في تقييم جودة المعلومات المدلى بها، وتقييم العناصر المالية التي يحوزها المكلف؛
 - ✓ من خلال الدراسة الميدانية لإحدى أشكال التدقيق الجبائي، ألا وهو التدقيق المحاسبي بجميع مراحلها تم التوصل إلى النتائج الإيجابية التي حققتها مديرية الضرائب والتي أسفرت عن قدرتها في كشف الغش والتلاعب في العمليات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة؛
 - ✓ يمثل التدقيق المحاسبي عملية فحص وتقييم لمجموعة من المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة المحاسبية والمالية؛
 - ✓ إن الضرائب المؤجلة مستوحاة من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 " ضرائب الدخل " إذ أنه خصص لمعالجة الضرائب المؤجلة؛
 - ✓ توجد اختلافات كثيرة وجوهية بين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة ميدانيا وما هو منصوص في المعايير المحاسبية الدولية.
- ثانيا: الاقتراحات البحث**
- بعد أن تمت دراسة الموضوع من مختلف جوانبه الرئيسية وبناء على النتائج المتوصل إليها وجب تقديم بعض الاقتراحات تتمثل أهمها في:
- ✓ العمل على توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة للحد من عملية عرقلة أداء التدقيق الجبائي؛
 - ✓ العمل على تخلص من المشاكل التي يعاني منها نظام التدقيق الجبائي كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين، وضعف إمكانياتها البشرية في غياب العناصر المؤهلة والقادرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة؛
 - ✓ الالتزام بمتطلبات مهنة التدقيق خاصة في الجزائر من حيث تطبيق القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة له تأثير على جودة بيانات التصريح الجبائي فالالتزام بمتطلباته يؤدي إلى زيادة الالتزام الضريبي؛
 - ✓ زيادة تأهيل وتدريب المدققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة الجديدة ومواكبتهم للتغيرات الحاصلة في التشريعات الجبائية للتحسين من مردوديتهم وتحقيق الأهداف المراد بلوغها؛
 - ✓ تطوير الإدارة الجبائية من خلال تعميم استخدام الإعلام الآلي في كافة التعاملات مع المكلفين كالتصريح الإلكتروني، الدفع الإلكتروني؛
 - ✓ ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي يمكن أن تساعد في الحد من الانحرافات الجبائية؛

- ✓ ضرورة زيادة تأهيل وتدريب المدققين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني، وذلك لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة وبخاصة المحاسبة الجديدة، وبما يساهم في تحقيق التنمية والمحافظة على الاقتصاد الوطني؛
- ✓ العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بندوات و ورشات عمل في المؤسسات والجامعات، والنقابات المهنية؛
- ✓ محاولة التوفيق بين القوانين و التشريعات الجبائية مع المعايير المحاسبية الدولية وتقليل الفجوة بينهما خاصة ضرائب الدخل واللجوء إلى الخبراء والمختصين في هذا المجال في حالة صعوبة التطبيق؛
- ✓ على الجزائر التخلي عن المنهجية التقليدية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية و أن تعمل على تحديثها و عصرنتها بما يتماشى والتوجهات العصرية للتدقيق الجبائي، من حث المكلفين على الالتزام الذاتي وتوسيع نسبة تغطية المكلفين والتركيز على المخاطر الأكثر أهمية، وذلك بالاستفادة من تجارب العديد من الدول ومن بحوث وأوراق من منظمات صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ثالثا: آفاق البحث

في الأخير يمكن القول أن هذا البحث لم يلم بجميع الجوانب والتفاصيل المتعلقة بالموضوع، إذ يبقى محاولة تشويها حتما مجموعة من النقائص لعلها تكون منطلقا لبحوث أخرى، ومن أهم المواضيع التي يمكن طرحه للدراسة هي:

- ✓ فرضية استخدام الهندسة المحاسبية في الممارسات الجبائية ؛
- ✓ تقييم الانحرافات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

قائمة المراجع

1- مراجع باللغة العربية

1-1- الكتب

- أمحمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر عمان، الأردن، 2008.
- زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2015.
- سماعيل عيسى، مدخل لإدارة الأعمال، مطبوعة علمية محكمة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي-تيسمسيلت، 2016/2015.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي (المخطط المحاسبي الجديد) ط1، دار النشر جيلاطي، الجزائر، 2009.
- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- محمد حسين الوادي، زكرياء أحمد العزام، المالية العامة والنظام المالي الإسلام، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.
- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الضرائب والجبائية، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2008.
- محمد مسعد محي، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.

1-2- الأطروحات والمذكرات

- بلال نظامي، دور التدقيق الجبائي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في شعبة علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2016.
- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- مطالسي بشري و صويلح كوثر، دراسة مقارنة بين القواعد الجبائية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12، علوم اقتصادية وتجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2020.

- أمال بور، دور الاختيارات الجبائية في قرارات المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.
- بن ققة شيماء و ميموني سارة، العلاقة بين التغير في السياسات والطرق المحاسبية وجودة القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019.
- بوعلام ولهي، أثر مرودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي-حالة الجزائر-، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- حميداتو صالح " دور المراجعة الجبائية تدنية المخاطر الجبائية" مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2012
- حنان بن ناصر و عيبر بالخضر وهاجر دحماني، دراسة للعلاقة بين المحاسبة والجباية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، 2018.
- خليفة أسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، 2014.
- رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019.
- رميسة حجام، دور التدقيق الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.
- عبد القادر لونيصة، مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأحكام الضرائب المؤجلة في ظل النظام المحاسبي المالي، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية المؤسسات، 2014-2015.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي -دراسة حالة ولاية باتنة -، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، 2004.
- قحמוש سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- محمد هشام ملوكة، "دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، الوادي، 2013-2014.
- مريزيق أسماء، دور المراجعة الجبائية في تدنية العبء الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم تسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.
- ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2008، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010.

- نجاته نوي، فاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

- هيثم علي محمد العنكي، اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل على كفاءة المحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة، مذكرة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، العراق، 2018.

1-3- المقالات والملتقيات

- بساس احمد ورنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول "تأهيل مهنة التدقيق لمراجعة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.

- بكرتي بومدين، يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المجلد 04، العدد 01، جامعة مستغانم، 2015.

- بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

- جلاية علي و بن عمارة منصور، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2018.

- سليمان الدالي، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سورية، العدد الأول، 19 جانفي 2015.

- عبدا لرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01 (2021)، الجزائر، 15/03/2021.

1-4- القوانين

- المادة - 20 مكرر من "قانون الإجراءات الجبائية" 2019 .

- المادة 21 من "قانون الإجراءات الجبائية" 2019 .

- المادة 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.

2- مراجع باللغة الأجنبية

- Mesfin Gebeyehu, Tax Audit Practit And ITS Signi ficarce In Increasing Revenue In Ethiopia The of addis Ababa City Admistration Addis Ababa University, Faculty of Business Economics, Ababa, Ethiopie, 2008.

- TAIBI Nabil, IMESSAOUDENE Hedjila « le Renforcement Lutte Contre La Fraude Fiscal » Mémoire. D.E.S.F, Ecole national des impôts, koléa 2005 .

- Ben kaaouana Hanen et Dhambri Hichem, L'audit fiscal , Institut supérieur de comptabilité et d'Administration des Entreprises, Mémoir majestar , Tunis 2004.

-MOHAMED BEN HADJ SAAD, L'audit fiscal dans les PME, Proposition d'une Démarche pour l'expert comptable, Université Sfax .TUNISIA, 2008

3- المواقع الالكترونية

- <https://www.iasplus.com/en/standards/ias12>.
- [http://www.ifrsbox.com/ias12-income taxes](http://www.ifrsbox.com/ias12-income-taxes).

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

[Redacted area]

A
[Redacted area]

Référence N° [Redacted area]

Lettre avec
A.R
N° [Redacted area]

[Redacted area] Le [Redacted area]

Avis de Vérification de Comptabilité

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

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

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

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

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

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

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

Chef de brigade
[Redacted area]

Nom, prénom et grade des vérificateurs
[Redacted area]

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 20-4 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification de comptabilité ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser les noms, prénoms, grades des vérificateurs, la date et l'heure de la première intervention, la période à vérifier, les droits, impôts, taxes et redevances concernées, les documents à consulter et mentionner expressément, à peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle.

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

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

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

Article 20-5 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place de livres et documents comptables ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trois (3) mois, en ce qui concerne :

- les entreprises de prestations de services, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés ;
- toutes les autres entreprises, lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 2.000.000 DA, pour chacun des exercices vérifiés.

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

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

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

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

La durée du contrôle sur place n'est pas opposable à l'administration pour l'instruction des observations ou des requêtes formulées par le contribuable après la fin des opérations de vérification sur place.

En outre, les durées de contrôle sur place fixées ci-dessus ne sont pas applicables dans les cas de manœuvres frauduleuses dûment établies ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissement ou de justification prévues à l'article 19 ci-dessus.

Important !

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

Tél n°

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur

.Tél n°

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

**Avis d'Absence de Redressements suite à
la Vérification de Comptabilité**

Nous avons l'honneur de vous informer que la vérification de la comptabilité effectuée suivant avis de vérification N° [] du [] se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés [] relative aux années [], [], [], [] s'est achevée sans entrainer de redressements.

Aussi, veuillez accepter nos remerciements pour l'entière compréhension et collaboration dont vous avez fait preuve au cours des différentes étapes de ce contrôle.

Fait à [] le []

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

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

Madame, Monsieur,

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

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs