

## أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة - مركز الضرائب لولاية سعيدة)

### Audit accounting effect in the Fiscal control context to reduce tax evasion - Saida tax center case of study

معطى لطفى\*<sup>1</sup>، جامعة سعيدة، الجزائر، lotfi.maata@univ-saida.dz

تاريخ قبول المقال: 28/04/2023

تاريخ إرسال المقال: 09/01/2023

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية باعتباره من أهم وسائل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي الذي يعتبر من أبرز تحديات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري لما له من تأثير على الاقتصاد الوطني بشكل عام و على مداخيل الخزينة العمومية بكل خاص في ظل تزايد النفقات العامة سنة بعد سنة . في حين تضمن الجانب التطبيقي لهذه الدراسة حالة لإبراز مختلف إجراءات التدقيق المحاسبي المتبعة من طرف الإدارة الجبائية في إطار كشف جميع الإغفالات والأخطاء والتجاوزات سواء بقصد و بغير قصد لحماية للاقتصاد الوطني و للمال العام .

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

#### Abstract:

The study aims to examine the effect of the accounting audit in a tax control framework, by considering it of the most important means of tax control, to reduce tax evasion. This latter is considered as one of the prominent challenges face by the Algerian Tax System ; because of it's influence on the national Economy in general, and on the public treasury revenue in particular in the light of increasing the public expenditures year after year. While the study's applied side contains a case study in order to show the various accounting audit procedures followed by the tax and the administration ; within a revealing framework of all omissions , errors and abuses , wether it's intentional or unintentional to protect the national Economy and the public money.

**Key words :** accounting audit , tax control , tax evasion.

## المقدمة :

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجه الدولة عند رسمها و تنفيذها لمختلف سياساتها من جهة و نزيف للمال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة بشتى الوسائل و الطرق المتاحة. و عليه منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مكافحة هذه الظاهرة و التقليل من حدتها، و من بين أهم الوسائل نجد الرقابة الجبائية بمختلف آلياتها جاهدة للتأكد من صحة و صدق تصريحات المكلفين و ذلك من خلال التدقيق المحاسبي الذي تمارسه من طرف أعوان يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي و المحاسبي بعد أن منحهم المشرع عدة صلاحيات و بالمقابل عدة التزامات، بهدف تطهير كل الملفات الجبائية من كل الإغفالات و التجاوزات التي تعود سلبا على الحصيلة الضريبية و التي بدورها تؤثر على السياسة الاقتصادية للدولة.

## إشكالية الدراسة :

و على هذا الأساس كانت إشكالية البحث كالآتي :

ما مدى فعالية إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ؟

## فرضيات الدراسة :

- 1- إجراءات التدقيق المحاسبي المتبعة غير كافية لدفع عجلة التحصيل الضريبي .
- 2- الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على المال العام و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

## أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في إظهار دور التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية من خلال التطرق للإطار المفاهيمي و التنظيمي للتدقيق و آلياته المتبعة من طرف الإدارة الجبائية .

## منهجية البحث :

سعى للإجابة على إشكالية البحث و صحة الفرضيات المصاغة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك باستعراض مختلف المفاهيم الأساسية للتدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية في المبحث الأول و في المبحث الثاني تم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث المتمثلة في دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سعيدة .

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للدراسة

**المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية، التدقيق المحاسبي و التهرب الضريبي****أولا : مفهوم الرقابة الجبائية**

يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون حيث يقوم بمراقبة أرصدة الحسابات المقيدة في السجلات و الدفاتر لمحاسبية و مقارنتها بعناصر الاستغلال الموجودة فعلا (المشتريات المبيعات الممتلكات) وهذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب و الرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين و إجراء التعديلات المصرح بها<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريفها بأنها فحص لكل التصريحات و كل السجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين . و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية . على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها<sup>2</sup>.

**ثانيا : مفهوم التدقيق المحاسبي**

لقد تعددت تعاريف التدقيق و هذا باختلاف الأطراف و الهيئات الصادرة منها نذكر منها :  
جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA للتدقيق كما يلي: " هو عملية منظمة و منهجية لجمع و تقديم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، و ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية لنتائج التدقيق<sup>3</sup>.

كما عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه : " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية و الأحداث، و تقييمه بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين، و إيصال النتائج إلى المستفيدين<sup>4</sup>.

**ثالثا : مفهوم التهرب الضريبي**

<sup>1</sup> بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص 12 .

<sup>2</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، 2011، ص 47 .

<sup>3</sup> وليام توماس و آخرون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18

<sup>4</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 19

هناك عدة تعريفات للتهرب الضريبي نذكر منها :

يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى المكلف بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيلجأ إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها<sup>5</sup>.

يعني تمكن المكلف بالتخلص من الالتزام بتأدية الضريبة عن طريق امتناعه عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها . و مثالا على ذلك امتناع المكلف عن استهلاك السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، أو الانصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية و الصناعية الخاضعة للضرائب و التوجه للقيام بالنشاطات التي قصد المشرع إعفاؤها من الضريبة<sup>6</sup>.

### المطلب الثاني : مراحل التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

#### أولا : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي

#### 1-1- توفر أدوات التدقيق المحاسبي :

#### 1-1-1- دليل العون المدقق :

قد أصدرت المديرية العامة للضرائب في سنة 1994 دليل خاص بالعون المدقق المكلف بتدقيق محاسبة المكلفين الخاضعين للرقابة و هذا تزامنا مع خلق مديرية الأبحاث و المراجعات التابعة لها، و يعتبر هذا بمثابة المرشد والموجه والمرجع الرسمي الذي يتخذه المدقق كأداة أساسية لممارسة مهامه.

#### 1-2- المبادئ و الفروض المحاسبية المتعارف عليها :

المحاسبة تعتبر علم، فكل علم مفاهيم أساسية، و مبادئ حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، أما المفاهيم تتعلق بالمفردات و المصطلحات التي تستخدم في حقل المحاسبة، و المفهوم هو تعبير بين بذاته و لا يحتاج إلى تفسير أو شرح في كل مرة و يستخدم للدلالة على أشياء أو أحداث تساهم في تحقيق أهداف المحاسبة، و زيادة على ذلك نجد المبادئ و الفروض المحاسبية من أهم المعرفة الأساسية للمحاسبة<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص209-210 .

<sup>6</sup> مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004، ص 377-378.

<sup>7</sup> عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2008، ص14-16 .

## 2- الإجراءات الأولية لعملية التدقيق :

بعد أن يتأكد العون المدقق من توفر أدوات التدقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التدقيق بالإجراءات الأولية و المتمثلة في :

### 2-1- سحب الملف الجبائي من المفتشية : الخطوة الأولى التي يقوم بها العون المدقق هي سحب الملف

الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف<sup>8</sup> .

### 2-2- إشعار المكلف بالتدقيق في المحاسبة : يتم إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق مقابل إشعار بالوصول

مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المدقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار<sup>9</sup> .

## 3- ملء استمارات التدقيق المحاسبي :

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بملء جدولان هامان في تحديد و معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة، و أهمية رأس المال الشركة و تطوراتها، و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة .

## ثانيا : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

### 1- التدقيق في المحاسبة من حيث الشكل :

إن الرقابة الجبائية الشكلية لمحاسبة المكلف تتمثل في المعاينة المادية للدفاتر و الوثائق المحاسبية الموضوعة تحت تصرف العون المدقق و الخاصة بسنوات محل التدقيق، للتأكد من وجود و صحة الدفاتر و الوثائق المحاسبية الملزمة قانونيا .

1- طبعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية<sup>10</sup> .

2- فحص الدفاتر و الوثائق المحاسبية<sup>11</sup> .

<sup>8</sup> قانون الإجراءات الجبائية، المتضمن قانون المالية التكميلي، المادة 20 الفقرة 1، لسنة 2008، ص 11 .

<sup>9</sup> قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 الفقرة 4، مرجع سبق ذكره، ص 12 .

<sup>10</sup> شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1997، ص 33.

<sup>11</sup> سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، دار الورق للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 136 .

## 2-التدقيق في المحاسبة من حيث المضمون :

يقصد بدراسة المحاسبة من حيث المضمون قيام المدقق بدراسة معمقة و دقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية<sup>12</sup>، و حسابات التسيير و النتائج<sup>13</sup> .

### ثالثا : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

#### 1-تقييم محاسبة المكلف بالضريبة :

عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التدقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المدقق بتقييم محاسبة المكلف بأن يتم قبولها شكلا و مضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها و حسب حجم الضرر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية .

**1-1-قبول المحاسبة :** يتم قبول المحاسبة إلى عدة شروط يجب أن تتحلى بها محاسبة المكلف وعليه فإن قبول المحاسبة من قبل العون المدقق يمكن تصنيفه إلى مستويات (قبول صريح،قبول نسبي)<sup>14</sup>.

**1-2-رفض المحاسبة :** قد يلجأ العون المدقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المدقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلاله رفض المحاسبة<sup>15</sup>

#### 2- نهاية عملية التدقيق

هناك مرحلتين أساسيتين و هما إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق ثم كتابة التقرير النهائي، و فيما يلي تفصيل لكلا المرحلتين :

#### 2-1-إبلاغ المكلف بنتائج التدقيق :تلتزم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتدقيق بنتائج الرقابة

الجبائية حتى و إن لم يكن هناك تقييم، و يتم الإبلاغ على مرحلتين :

أ- الإبلاغ الأولي : و قد حدد المشرع الجزائري مدة 40 يوم لرد المكلف على الإبلاغ الأولي<sup>16</sup> .

<sup>12</sup> كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2011،ص 43.

<sup>13</sup> شبايكي سعدان، مرجع سبق ذكره، ص 186 .

<sup>14</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص 46 .

<sup>15</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية الجزائر، 2010 ، ص 17 .

<sup>16</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 18 .

ب- الإبلاغ النهائي : بعد انقضاء الـ40 المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، و يعتبرونه قبولاً ضمناً من قبل المكلف<sup>17</sup>.

## 2-2- كتابة التقرير النهائي :

يعتبر التقرير النهائي لعملية التدقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملئها العون المدقق و الذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقاً، الملاحق المرفقة، على شكل عدة نسخ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب و كذا مديرية الأبحاث و المراجعات، و يتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث و المراجعات .

**المبحث الثاني : دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية سعيدة- الملف الجبائي للمكلف "س"**

**المطلب الأول : المرحلة التحضيرية لعملية التدقيق المحاسبي**

**أولاً : التعرف على الهوية الجبائية للمكلف**

المكلف "س" شخص طبيعي يمارس نشاط مؤسسة للأشغال العمومية .<sup>18</sup>

- تحت شهادة الوجود رقم \*\*\*\*\* .

- الرقم الجبائي \*\*\*\*\* .

- الرقم الإحصائي \*\*\*\*\* .

- الشركة تخضع لنظام ضريبي حقيقي .

- السنوات المعنية بالتدقيق : 2017-2018-2019-2020

**ثانياً : الإجراءات التمهيدية**

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية :

إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم \*\*\*\*\* الصادر بتاريخ \*\*/\*\*/2021 إلى المكلف "س"

مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم تسليمه إلى المسير شخصياً مع إعلامه

<sup>17</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 19 .

بالمدة التي يمنحها لها القانون و هي 10 أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية و بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره .

### ثالثا : دراسة الملف الجبائي

- مراقبة السجلات المحاسبية من الناحية الشكلية و التركيز على الأختام على جميع صفحات اليومية و كذا ترتيبها و ترقيمها، الفراغات المتروكة، ....
- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، و الاطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها .
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف مركز الضرائب D29 و التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات الشهرية G50 المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفى من الرسوم المتعلقة بها .

### المطلب الثاني : المرحلة الميدانية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي ستستغرق 04 أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الجبائي للمكلف من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى و التي أفرزت عدة نقائص، و التي يتم إدراجها في محضر محرر من طرف المكلفان بالتدقيق بتاريخ 2021 /12/06 موقع من المكلف .

**أولا: إجراءات التقييم :** لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية بالاعتماد على المعلومات المستخرجة من حساباتكم البنكية التالية :

- البنك الوطني الجزائري رقم: ب وكالة سعيدة و البنك الخارجي الجزائري رقم: ب وكالة سعيدة.
- وكذا المعلومات الواردة من محاسبتكم و من مختلف الهيئات العامة والخاصة.

**ثانيا : حساب رقم الأعمال:** لقد تم تصحيح وضعيتكم الجبائية لسنوات 2017. 2018. 2019 و 2020 لقد تم حساب رقم الأعمال عن طريق تطبيق معامل قيمة مضافة يساوي 1,8 على المشتريات غير المصرح بها لسنوات 2017, 2018 و 2019 وإضافتها لأرقام الأعمال المصرح بها بالإضافة إلى الإيداعات النقدية غير المبررة كما تم الاحتفاظ برقم الأعمال المصرح به لسنة 2020، كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم 01 : رقم الأعمال بعد التحقيق

التعيين	رقم الأعمال المحصل عليه	رقم الأعمال المصرح به	الفرق مدين	الفرق دائن
2017	47 425 853,00	15 389 902,00	32 035 951,00	/
2018	16 452 425,00	14 536 272,00	1 916 153,00	/
2019	11 634 871,00	7 500 158,00	4 134 713,00	/
2020	2 778 231,00	2 778 231,00	/	/

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

1- الرسم على القيمة المضافة: جدول رقم 02 : إجمالي المستحقات

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الخاضع	47 425 853,00	16 452 425,00	11 634 871,00	2 778 231,00
رقم الأعمال الخاضع قبل التحقيق G50	15 389 902,00	12 542 660,00	7 500 158,00	1 965 056,00
الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة	32 035 951,00	3 909 765,00	4 134 713,00	813 175,00
الحقوق الصافية	5 446 112,00	664 660,00	702 901,00	138 240,00
إدماج الرسوم	/	833 560,00	/	290 598,00
الحقوق الإجمالية	5 446 112,00	1 498 220,00	702 901,00	428 838,00
الغرامة	25%	25%	25%	25%
مبلغ الغرامة	1 361 528,00	374 555,00	175 725,00	107 210,00
المبلغ الواجب الدفع	6 807 640,00	1 872 775,00	878 626,00	536 048,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

جدول رقم 03 : الرسم على القيمة المضافة بنسبة 09% بدون تبرير و الحقوق المستحقة

2020	2019	2018	2017	التعيين
384 615,00	/	/	4 993 460,00	رقم الأعمال الخاضع 19%
65 385,00	/	/	848 888,00	الحقوق الواجب دفعها 19%
26 923,00	/	/	349 542,00	الحقوق المدفوعة 09%
38 462,00	/	/	499 346,00	الحقوق الصافية
25%	/	/	25%	الغرامة
9 615,00	/	/	124 836,00	مبلغ الغرامة
<b>48 077,00</b>	<b>/</b>	<b>/</b>	<b>624 182,00</b>	المبلغ الواجب دفعه

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

2- الرسم على النشاط المهني : جدول رقم 04 : الرسم على النشاط المهني

2020	2019	2018	2017	التعيين
2 778 231,00	11 634 871,00	16 452 425,00	47 425 853,00	رقم الأعمال بعد
510 500,00	/	1 993 622,00	/	رقم الأعمال قبل
2 267 731,00	11 634 871,00	14 458 803,00	47 425 853,00	الفرق الخاضع
%02	%02	%02	%02	معدل الرسم
45 355,00	232 697,00	289 176,00	948 517,00	الحقوق الصافية
45 355,00	232 697,00	289 176,00	948 517,00	الحقوق الإجمالية
%10	%25	%25	%25	الغرامة
4 536,00	58 174,00	72 294,00	237 129,00	مبلغ الغرامة
<b>49 891,00</b>	<b>290 871,00</b>	<b>361 470,00</b>	<b>1 185 646,00</b>	المبلغ المستحق

## جدول رقم 05 : رقم الأعمال المحقق حسب مكان إنجاز الأشغال:

التعيين	2017	2018	2019	2020
سعيدة - ب	32 035 951,00	3 909 775,00	11 634 871,00	2 778 231,00
بلدية ا	/	3 643 111,00	/	/
معسكر	/	138 865,00	/	/
بلدية تيارت	3 532 710,00	/	/	/
بلدية وهران	10 396 442,00	8 760 674,00	/	/
بلدية بلعباس	1 460 750,00	/	/	/
المجموع	47 425 853,00	16 452 425,00	11 634 871,00	2 778 231,00

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

إن الرسم على النشاط المهني ليس كباقي الضرائب و الرسوم التي تدفع إلى الخزينة العمومية، بل يتم تقسيمه إلى حصص على عدة أطراف كالتالي :

## الجدول رقم 06 : توزيع حصص TAP

التعيين (بلدية سعيدة)	حصة الولاية	حصة البلدية	حصة الجماعات المحلية
المعدل العام 02%	0,59%	1,30%	0,11%
مبلغ الرسم (2017)	09 450 606,0	20 823 368,00	1 761 977,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

بعد تحديد المبالغ المستحقة من الرسم على النشاط المهني يتم توزيعها إلى حصص حسب رقم الأعمال المحقق في كل ولاية و الحصص الموضحة في الجدول تحقق العدالة بين الولايات و البلديات إذ يستفيد الكل من حصته .

**جدول رقم 07 : التكاليف غير المبررة**

التعيين	2017	2018	2019	2020
مشتريات	609 632,00	235 716,00	/	/
TAP	307 798,00	250853,00	150003,00	/
التأمين cnas	24942,00	91715,00	19241,00	136220,00
أعباء أخرى	/	90803,00	/	9590,00
التأمين casnos	/	/	/	298080,00
Cacobatph	10764,00	59486,00	23567,00	13997,00
حقوق التسجيل	18246,00	/	/	/
المجموع	971 382,00	698 573,00	192811,00	457 887,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

**جدول رقم 08 : الأرباح المصرح بها في نموذج G1**

التعيين	2017	2018	2019	2020
الأرباح المصرح بها في نموذج G1	2 002 227,00	1 380 154,00	975 020,00	- 251 506,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

**3-الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية و التجارية :**

**جدول رقم 09 : حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي و الحقوق المستحقة:**

التعيين	2017	2018	2019	2020
القاعدة المصرح بها	2 002 227,00	1 380 154,00	975 020,00	-251 506,00
التكاليف غير المبررة	971 382,00	698 573,00	192 811,00	457 887,00
الربح الناتج عن فرق رقم الأعمال	4 164 674,00	248 300,00	537 513,00	/
القاعدة بعد التحقيق	7 138 283,00	2.327.027.00	1 705 344,00	206 381,00
القاعدة الخاضعة للضريبة قبل التحقيق	2 002 227,00	1 380 154,00	لا شيء	لا شيء
الفرق	5 136 056,00	946 873,00	1 705 344,00	206 381,00
طريقة حساب الضريبة	الجدول التصاعدي	نسبة 20%	20%	20%
الحقوق الإجمالية	2 366 399,00	465 405,00	341 069,00	41 276,00
الحقوق قبل التحقيق	400 445,00	276 030,00	لا شيء	لا شيء
الحقوق الصافية	1 965 954,00	189 375,00	341 069,00	41 276,00
نسبة الغرامة	25%	15%	25%	10%
مبلغ الغرامة	491 489,00	28 407,00	85 268,00	4 128,00
المجموع المستحق	2 457 443,00	217 782,00	426 336,00	45 404,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

#### 4-الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور:

تمت تسوية وضعيتكم الجبائية عن طريق تطبيق متوسط الأجر الأدنى المضمون زائد 25% لسنوات

2017 : 05 عمال - 2018 : 03 عمال - 2019 : 03 عمال - 2020 : 01 عامل .

مع الاعتماد على القواعد المصرح بها كما يلي :

جدول رقم 10 : الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور و الرواتب :

التعيين	2017	2018	2019	2020
القاعدة بعد التحقيق	1 350 000,00	810 000,00	810 000,00	270 000,00
القاعدة قبل التحقيق	163 800,00	352 171,00	352 171,00	51 050,00
الفرق الخاضع للضريبة	1 186 200,00	457 829,00	457 829,00	218 950,00
نسبة الضريبة	%20	%20	%20	%20
الحقوق الصافية	237 240,00	91 566,00	91 566,00	43 790,00
غرامة التأخير 25%	59 310,00	22 891,00	22 891,00	10 947,00
عقوبة التأخير 25%	59 310,00	22 891,00	22 891,00	10 947,00
المجموع المستحق	355 860,00	137 348,00	137 348,00	65 685,00

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية

تطبيقا لأحكام المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية نعلمكم أن لديكم إمكانية طلب في ردمك من المدير الولائي للضرائب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة.

### المطلب الثالث : المرحلة الختامية لعملية التدقيق المحاسبي

بعد تحرير و إرسال التبليغ الأولي إلى المكلف بالضريبة و الخاضع للتدقيق و بعد انقضاء مدة 40 يوم من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة اعتبر التقويم الأولي كنهائي، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة .

### تحليل و تفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط مؤسسة أشغال عمومية التي تم اختيارها من مجموع الملفات الجبائية الموجودة على مستوى مركز الضرائب سعيدة، و التي تم من خلالها التوصل إلى أهم النتائج التالية التي نستعرضها كالتالي :

### أولا : التحكم في أدوات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية

#### 1- دور دليل المدقق في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية : إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا بانتظام تفاديا لوقوع أي خطأ أو تجاوز من طرفهم لعدم إشغال المهمة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ مختلف الإشعارات و النتائج سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث :

- تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت بـ10 أيام .
- تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي من عملية التدقيق و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في آجال حددها القانوني بـ40 يوم .
- بعد انقضاء مدة 40 يوم من استلام الإشعار بالتبليغ الأولي، و لم ترد إلى المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة قامت المصلحة بحفظ التقويم لأساس الضريبة الأولي كنهائي، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمنى للمكلف بالضريبة .
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي بين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية .

## 2-المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

- أ- ضرورة التمكن من المبادئ و الفروض المحاسبية حتى يتسنى للعون المدقق ممارسة مهامه على أكمل وجه و حتى يتمكن من كشف الأخطاء و التجاوزات بشكل سريع و دقيق .
- ب- تجاهل بعض العمليات أو نسيانها و عدم تقييدها في دفاتر المؤسسة .
- ت- تقييد بعض العمليات المحاسبية التي لها تأثير على الأساس الخاضع للضريبة دون وجود وثائق تثبت صحة هذه العمليات .
- ث- وجود فروقات في أرقام الأعمال المصرح من خلال القوائم المالية للمؤسسة على عكس أرقام الأعمال التي تم تعديلها بعد عملية التدقيق في محاسبة المكلف

## ثانيا : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية

**1-فحص الدفاتر المحاسبية للمكلف :** تم قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إذ توفرت الشروط المنصوص عليها في المواد 09-10-11 من القانون التجاري، نظرا لوجود دفتر اليومية و دفتر الجرد . بعد قبول المحاسبة من حيث الشكل قام العون المدقق بتحرير محضر معاينة يثبت فيه وجود دفاتر قانونية .

**2-فحص الوثائق الختامية :** تتمثل الوثائق الختامية المدقق فيها في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج و المستخرجة من الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، حيث قام الأعوان المدققين بفحص هذه الوثائق المحاسبية الختامية و التي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لكشف التجاوزات و الأخطاء و الإغفالات التي يمكن حدوثها، و هذا عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها ( 2017-2018-2019-2020) .

**3-فحص الوثائق الإثباتية :** رغم وجود بعض التجاوزات في المحاسبة من حيث الشكل و التي تم قبولها إلا أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة فواتير البيع و الشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحددة لكيفية تحرير فاتورة رسمية مع غياب البعض منها، و كذا غياب بعض إيصالات تسديد الرسوم . و بعد قيام العون المدقق بمعاينة الفواتير المقدمة من طرف المكلف فوجدها تأخذ أرقام عشوائية و غير مرتبة و بتواريخ مختلفة، و قد وجدت في بعض الأحيان متكررة، و عليه لجأ العون المدقق إلى إرسال مصادقات للزبائن و الموردين للتأكد من صحة الفواتير و الوثائق الإثباتية الأخرى و التي على أساسها تم الكشف عن رقم الأعمال المحقق خلال السنوات المعنية بالتدقيق .

## ثالثا : فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون

بعد فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و التي على إثرها تم قبولها مع وجود إغفالات في الوثائق الإثباتية، إلا أن مضمون المحاسبة تم تصحيحه بسبب أنها غير مقنعة و تفتقر للمصادقية المطلوبة مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود تناقضات و تجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة عمليات، و عليه قام العون المدقق بإجراء تسوية للوضع الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة و إعادة تأسيس القاعدة المنشأة للضريبة وفقا لأحكام المادة 44 من

قانون الإجراءات الجبائية . بعد إتمام جميع مراحل و إجراءات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية و النتائج المحصل عليها تتجلى فعالية هذه الإجراءات من خلال رقم الأعمال المسترجع بعد التحقيق و كذا إعادة التأسيس لجميع القواعد الخاضعة للضريبة و الموضحة في الجداول التالية :

**جدول رقم 11 : رقم الأعمال المسترجع :**

التعيين	رقم الأعمال المحصل عليه	رقم الأعمال المصرح به	الفرق	
			مدین	دائن
2017	47 425 853,00	15 389 902,00	32 035 951,00	/
2018	16 452 425,00	14 536 272,00	1 910 000,00	/
2019	11 634 871,00	7 500 158,00	4 134 713,00	/
2020	2 778 231,00	2 778 231,00	/	/

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاضع للرقابة الجبائية

بعد إتمام عملية التدقيق في محاسبة المكلف تم الكشف عن رقم الأعمال الجديد بعد الأخذ بعين الاعتبار النقائص المذكورة و الخاصة بكل سنة نلاحظ اختلاف كبير بين رقم الأعمال المحصل عليه بعد عملية التدقيق و المصرح به خلال السنوات 2017، 2018 و 2019 ماعدا سنة 2020 التي تم الاحتفاظ على نفس رقم الأعمال نظرا لسلامة المحاسبة لهذه السنة . خاصة سنة 2017 أين كان الفرق كبير بنسبة 60.54% من رقم الأعمال المحصل عليه بعد عملية التدقيق و هذا ما يؤثر سلبا على الأسس الخاضعة للضريبة و كذا الضرائب و الرسوم المستحقة الدفع .

**جدول رقم 12 : مقارنة الحقوق الواجبة الدفع قبل و بعد التدقيق**

2020	2019	2018	2017		
334 059,00	1 275 026,00	2 132 252,00	2 616 283,00	قبل عملية التدقيق	TVA 19%
870 107,00	2 153 652,00	4 005 027,00	9 423 923,00	بعد عملية التدقيق	
26 923,00	-	-	349 542,00	قبل عملية التدقيق	TVA 09%
75 000,00	-	-	973 724,00	بعد عملية التدقيق	
-	-	276 030,00	400 445,00	قبل عملية التدقيق	IRG - B.C
45 404,00	426 336,00	493 812,00	2 857 888,00	بعد عملية التدقيق	

10 210,00	70 435,00	70 435,00	32 760,00	قبل عملية التدقيق	IRG - S
75 895,00	207 783,00	207 783,00	388 620,00	بعد عملية التدقيق	
10 210,00	-	39 872,00	-	قبل عملية التدقيق	TAP
60 101,00	290 871,00	404 342,00	1 185 646,00	بعد عملية التدقيق	

المصدر : من إعداد الباحث استنادا إلى الملف الجبائي الخاضع للرقابة الجبائية

### خاتمة :

نستخلص من خلال من هذه الدراسة التي كانت بمديرية الضرائب لولاية سعيدة، و التي تتعلق بحثيات 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 و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة أخرى .

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها، يمكننا القول أن كل من أدوات التدقيق و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية، و هذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية التدقيق المحاسبي التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة .

و أن التدقيق المحاسبي يعتبر وسيلة رقابية فعالة في مكافحة التهرب الضريبي و هذا من خلال حجم الأموال المسترجعة و عليه يتم رفض الفرضية الأولى " إجراءات التدقيق المحاسبي المتبعة غير كافية لدفع عجلة التحصيل الضريبي".

كما أن المساهمة الكبيرة التي تلعبها الرقابة الجبائية بجميع آلياتها في الكشف عن التلاعبات و التصريحات الجبائية تساعد في محاربة التهرب الضريبي و الحفاظ على المال العام، و عليه يتم قبول الفرية الثانية " الرقابة الجبائية أداة للمحافظة على المال العام و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي".

### قائمة المصادر والمراجع:

#### أولا: النصوص القانونية

- 1- دليل العون المدقق، المديرية العامة للضرائب .
- 2- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2008 .

- 3- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017 .
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2017 .
- 5- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2006.
- 6- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010.
- 7- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

#### ثانيا: الكتب

- 1- بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011 .
- 2- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، 2011 .
- 3- سليمان الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، دار الورق للنشر، عمان، الطبعة 1، 2007 .
- 4- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1997 .
- 5- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة 2، 2006.
- 6- عمر السيد حسنين، تطور الفكر المحاسبي، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2008 .
- 7- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011 .
- 8- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011 .
- 9- مجدي محفوظ، علم المالية العامة و التشريع الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004.
- 10- محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 .
- 11- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 .
- 12- وليام توماس وآخرون، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

#### ثالثا: المواقع الإلكترونية