

جامعة بومرداس بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماجستير أكاديمي
تخصص:

محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي، العدالة الضريبية
وحفظ حقوق الخزينة

دراسة حالة بمديرية الضرائب بومرداس

تحت إشراف الأستاذ(ة):

نور الدين يوسف

من إعداد الطلبة:

- جلال توفيق

- هارون سهام

235

السنة الجامعية: 2022/2021 م

جامعة بومرداس بوقرة _ بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل
شهادة الماستر أكاديمي
تخصص:

محاسبة وجباية معمقة

الموضوع:

دور التدقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي، العدالة

الضريبية وحفظ حقوق الخزينة

دراسة حالة بمديرية الضرائب بومرداس

تحت إشراف الأستاذ(ة):

نور الدين يوسف

من إعداد الطلبة:

- جلال توفيق

- هارون سهام

235

السنة الجامعية: 2021/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ
الْحَكِيمُ

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية "32"

إهداء:

إلى من قال فيهما الله عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا.
إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الطهر والحنان والعطاء... وفاء
بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت.

والدي الغالية "وعلجية ايت رحمان، نصيرة بن علي " أطال الله في عمرهما

إلى قلوبتي الدائمة في الحياة ومعلمي الأول الذي حثني على العلم والعمل كل هذه السنين وكان لي سندا ودعما

والدي الفاضل محمد جزاه الله عني خير جزاء

إلى من هم اقرب ألي من روجيو سندي في الحياة إخوتي (يوسف، عبد الغاني، ليندة، ذهبية، سلة)

والى رفيقة دربي ومساعدتي في مشوري الدراسي ابنة خالتي الغالية (أمينة)

إلى كل كافة أهلي وأقاربي وأصدقائي الأعزاء

إلى من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

سهام هارون

الإهداء

إلى أمي وإخوتي،

وجميع من يعرفني من الطلبة والأساتذة

وكذلك الزملاء والأصدقاء من قريب ومن بعيد.

توفيق جلاي

الشكر والتقدير:

أشكر الله تعالى وسبحانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل لقوله

"لئن شكرتم لأزيدنكم"

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للدكتور "نور الدين يوسف" الذي لم يبخل علينا من وقته ومن النصائح والتوجيهات

القيمة، فكان نعم المشرف.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي مؤسسة "مديرية الضرائب لولاية بومرداس" الذين استقبلونا برحابة صدر وأشعرونا كأننا فردا

منهم ونخص بالذكر السيد "بوغفلية سفيان" الذي لم يبخل علينا بوقته ونصائحه وتوجيهاته القيمة

وكان له الفضل في إتمام هذا العمل

ونتوجه بجزيل الشكر والاحترام والتقدير الى أعضاء لجنة المناقشة المحترمين

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل ومعالجة موضوع دور التحقق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي. العدالة الضريبية وحفض حقوق الخزينة. باعتبار إن النظام الجبائي الجزائري تصريحي يتم تطبيق مجموعة من إجراءات التحقق المحاسبي من البرمجة حتى تنفيذ عمليات الرقابة الجبائية، تتم عملية التحقق للتأكد من موثوقية التصريحات المكتتبة وإجراء التصحيحات الملائمة وتطبيق عقوبات.

الهدف مزدوج، تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة النزهاء على دفع الضريبة المناسبة والتعامل بصرامة مع الذين لا يحترمون التزاماتهم الجبائية. من هذا المنظور التحقق المحاسبي هي الوسيلة التي تجسد مبدأ العدالة أمام الضريبة بمراعاة المكلفين الذين لا يدفعون الضريبة او يدفعون اقل مما يجب.

من جهة أخرى احترام مبدأ العدالة أمام الضريبة. التحقق الممارس من طرف المصالح الجبائية يجب على هدفين من جهة ضمان العدالة في شروط ممارسة المنافسة ومن جهة أخرى ضمان استقرار المالية العامة. تعمل الجزائر على جعل النظام الجبائي يستجيب للمقتضيات الاجتماعية والاقتصادية للبلد وهذا بالسهر على التوزيع العادل للعبء الجبائي على جميع المكلفين بالضريبة والعمل على حفص حقوق الخزينة وكذا تشجيع الوعي الجبائي.

العبارات المفتاحية: التحقق المحاسبي، الوعي الجبائي، العدالة الضريبية حفص حقوق الخزينة.

Résumé :

Le but de cette étude est de traiter et d'analyser le sujet du rôle de vérification comptable dans la réalisation du civisme fiscal, l'équité fiscale et de sauvegarder les intérêts du Trésor.

Partant du fait que le système fiscal algérien est un système essentiellement déclaratif, une panoplie de procédures de vérification comptable de la programmation jusqu'à l'exécution des opérations de contrôle fiscal, ils ont été effectués afin de s'assurer de la véracité des déclarations souscrites et d'opérer, le cas échéant, les rectifications et les sanctions qui s'imposent.

L'objectif est double encourager et aider les contribuables soucieux d'acquitter le montant correct de l'impôt dans les délais et traiter avec rigueur tous ceux qui ne se conforment pas à leurs obligations fiscales.

Dans cette perspective, la vérification comptable est l'outil par Excellence qui concrétise le principe de l'égalité devant l'impôt à l'égard des personnes ne s'acquittant pas, ou peu, convenablement de leurs obligations fiscales.

Outre le respect du principe d'équité devant l'impôt, les contrôles exercés par les services fiscaux répondent à un double objectif d'une part, assurer un équilibre dans les conditions d'exercice de la concurrence, d'autre part, veiller à la stabilité des finances publiques.

L'Algérie couvre à ce que le sien soit attractif et constamment aux exigences socio-économiques du pays tout en veillant à la répartition équitable de la charge fiscale sur l'ensemble des contribuables, La sauvegarde des intérêts du trésor public et l'instauration du civisme fiscal.

Les mots clés: la vérification comptable, le civisme fiscal, l'équité fiscale, l'intérêt de trésor publics

فهرس المحتويات

	..... الآية
I	..... الإهداء
III	..... الشكر
IV	..... الملخص
V	..... فهرس المحتويات
VII	..... قائمة الجداول
VIII	..... قائمة الأشكال البيانية
VIII	..... قائمة الملاحق
أ - هـ	..... المقدمة
1	الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته
2	..... تمهيد
3	المبحث الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي وإجراءاته وإطاره القانوني
3	المطلب الأول: مفهوم ومجال التحقيق المحاسبي
3	الفرع الأول: تعريف وأشكال التحقيق المحاسبي
4	الفرع الثاني: مجال وأسباب التحقيق المحاسبي
5	الفرع الثالث: اليات برمجة التحقيق المحاسبي
6	الفرع الرابع: حقوق الإدارة الجبائية
8	المطلب الثاني: وجبات وحقوق المكلف بالضريبة
8	الفرع الأول: وجبات المكلف بالضريبة
11	الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
12	الفرع الثالث: اعلام المكلف بالضريبة المحقق بوجود طلب التعاون الإداري والدولي
13	المطلب الثالث: إجراءات عملية التحقيق الجبائي المحاسبي
13	الفرع الأول: الاعمال الأولية لعملية التحقيق
16	الفرع الثاني: الاعمال الميدانية لعملية التحقيق
18	الفرع الثالث: الاعمال النهائية لأشغال التحقيق
22	المطلب الرابع: الفحص النقدي لمحاسبة المكلف
22	الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل
24	الفرع الثاني: فحص المحاسبي من حيث المضمون
34	الفرع الثالث: فحص حسابات النتائج والتسيير والفحص الجبائي
37	الفرع الرابع: رفض المحاسبة شروطها ونتائجها
41	المبحث الثاني: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق اهدافه
42	المطلب الأول: التحقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي

42	الفرع الاول: مفهوم الوعي الجبائي واهميته
44	الفرع الثاني: تنمية الوعي الجبائي الوقائي في التحقيق المحاسبي
46	الفرع الثالث: اسباب ضعف الوعي الجبائي
47	المطلب الثاني: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق العدالة الضريبية
47	الفرع الاول: مفهوم العدالة الضريبية
48	الفرع الثاني: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق مبداء المساواة امام الضريبة
49	الفرع الثالث: التحقيق المحاسبي في ضمان توازن في ظروف ممارسة النشاط
51	المطلب الثالث: التحقيق المحاسبي في حفظ حقوق الخزينة
51	الفرع الاول: مفهوم الخزينة العمومية ودور الايرادات الضريبية في تمويل الخزينة
52	الفرع الثاني: دور الرقابة الجبائية الخارجية في المحافظة على الإيرادات العامة
53	الفرع الثالث: دور الرقابة الجبائية الخارجية في المحافظة على الارادات العامة
55	..... خلاصة الفصل.....
56	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس
57	تمهيد الفصل.....
58	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس
58	المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس
58	المطلب الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب
59	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب ببومرداس
64	المطلب الرابع: مهام مكتب التحقيقات الجبائية وفرق التحقيق
66	المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة الضرائب لولاية بومرداس
66	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
67	المطلب الثاني: الإجراءات الأولية للتحقيق
70	المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة
71	المطلب الرابع: نهاية عملية التحقيق وارسال التبليغ بالنتائج
79	المبحث الثالث: تقييم مدى تحقيق اهداف التحقيق المحاسبي الجبائي
79	المطلب الأول: تحقيق الوعي الجبائي من خلال تنفيذ برامج الرقابة الجبائية واستقبال المكلفين بالضريبة
81	المطلب الثاني: تقييم مدى تحقيق العدالة الضريبية من طرف مكتب التحقيق الجبائي
82	المطلب الثالث: تقييم إمكانية تحقيق العدالة الضريبية في إطار إجراءات الاخضاع
83	المطلب الرابع: تقييم مدى حفظ حقوق الخزينة في ظل تحقيق العدالة الضريبية ومساهمة الرقابة الجبائية الخارجية في التحصيل الضريبي
84	..... خلاصة الفصل.....
85	..... خاتمة.....
88	..... قائمة المراجع.....

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	جدول كشف المحاسبة	59
02	جدول مقارنة الميزانيات	60
03	تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل ر ق م (الوحدة بالدينار الجزائري)	63
04	تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل ر ق م (الوحدة بالدينار الجزائري)	63
05	تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل ر ق م (الوحدة بالدينار الجزائري)	63
06	تصحيح رقم الاعمال الخاضع الجمالي ل ر ق م (الوحدة دج)	64
07	تصحيح الابعاء الخاضع ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)	64
08	تصحيح رقم الابعاء الخاضع ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)	64
09	تصحيح رقم نسبة استرجاع ل ر ق م/مشتريات (الوحدة دج)	65
10	تصحيح رقم نسبة استرجاع ل ر ق م/مشتريات الاجمالي (الوحدة دج)	66
11	تصحيح الاسس الخاضعة لرسم التكوين والتمهين (الوحدة دج)	66
12	حساب المبالغ المستحقة ل ر ق م (الوحدة دج)	66
13	حساب المبالغ المستحقة ل ر ن م (الوحدة بالدينار الجزائري)	67
14	حساب المبالغ المستحقة ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)	67
15	حساب المبالغ المستحقة ل ر د ا/ رؤوس اموال منقولة (الوحدة دج)	68
16	حساب المبالغ المستحقة ل ر تكوين (الوحدة دج)	68
17	حساب المبالغ المستحقة ل ر تكوين (الوحدة بالدينار الجزائري)	69
18	مساهمة المحققين في الاستقبال (الوحدة بالعدد)	69
19	عدد عمليات التحقيق السنوية حسب شكل التحقيق	70
20	انتقاء عمليات التحقيق السنوية حسب شكل التحقيق	70
21	حساب عدد الملفات المعالجة حسب طريقة الاجراء	71
22	حساب المبالغ المستحقة من خلال عملية التحقيق المحاسبي	72

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
55	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس	01
57	الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات الجبائية	02

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
83	الاشعار بالتحقيق في المحاسبة	الملحق 1
84	كشف المحاسبة	الملحق 2
85	مقارنة الميزانيات	الملحق 3
93-86	التبليغ بالتصحيح الاولي تبعا للتحقيق في المحاسبة	الملحق 4
95-94	التبليغ بالتصحيح النهائي تبعا للتحقيق في المحاسبة	الملحق 5
96	اشعار بالدفع من خلال جدل فردي	الملحق 6

مقدمتہ

مقدمة:

يرى المنتعج لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن أنه نظام تصريحي يسمح للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيهم ونشاطاتهم الحقيقية الخاضعة للاقتطاع الضريبي من لقاء أنفسهم، انطلاقا من شعورهم بالمسؤولية ووعيهم بأهمية مساهمة كل فرد منهم في تمويل النفقات العامة وبالتالي تحمل الأعباء الضريبية. غير أنه، رغم ايجابية النظام الضريبي التصريحي، فإنه يبقى في نظر شريحة المكلفين بدفع الضريبة نظاما يؤثر على مركزهم المالي والتقليل من أرباحهم ومدا خيل نشاطاتهم، لذلك فهم يلجئون إلى مختلف السبل والطرق التي تمكنهم من التهرب من دفعها اوالتقليل من قيمتها قدر المستطاع مما يؤثر سلبا على الخزينة العمومية، ويشكل مساسا بتوازن النظام الجبائي والمالي للدولة.

ولمواجهة هذه الظاهرة، منح المشرع الجزائري للإرادة الجبائية سلطة إجراء الرقابة الجبائية في مواجهة المكلفين بالضريبة، للتأكد من التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم والتي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد. تتخذ هذه الرقابة الجبائية عدة أشكال وذلك بحسب الهدف المرجو منه، وبحسب طبيعة الشخص المكلف بالضريبة وكذا نوع الضريبة الواجب تحصيلها، غير أنه من أهمها التحقق المحاسبي الذي يمارس من طرف أجهزة مختصة في الرقابة الجبائية ومن طرف أعوان محققين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية في المجالين الضريبي والمحاسبي.

يعتبر التحقق المحاسبي أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلف بالضريبة بهدف تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من كل الاغفالات والتجاوزات المستعملة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تعود سلبا على الاقتصاد الوطني وتقوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة. وعلى ضوء ما سبق وبغية الالمام بموضوع الدراسة يمكن طرح الاشكالية التالية:

الاشكالية:

ما مدى مساهمة التحقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي وتفعيل العدالة الضريبية وحفظ حقوق الخزينة العمومية؟.

الأسئلة الفرعية: تقودنا هذه الإشكالية ل طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التحقيق المحاسبي وما هي إجراءاته؟
 - هل توجد علاقة بين التحقيق المحاسبي والوعي الجبائي والعدالة الضريبية؟
 - فيما تكمن فعالية تطبيق اجراءات الإخضاع للتحقيق المحاسبي في حفظ حقوق الخزينة؟
- فرضيات البحث: ولإجابة عن الاشكالية قدمنا بعض الفرضيات والتي تتمثل فيما يلي:

- التحقيق المحاسبي شكل فعال من أشكال الرقابة الجبائية؟
- هناك علاقة بين التحقيق المحاسبي وتحقيق الوعي الجبائي والعدالة الضريبية وحفظ حقوق الخزينة.
- تتوقف فعالية التحقيق المحاسبي على فعالية ادواته واجهزته.

مقدمة

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم مدى فعالية التحقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي ومدى نجاعته في تعزيز الالتزامات لدى المكلفين بالضريبة في محاربة التهرب والغش الضريبيين من اجل حفظ حقوق الخزينة ومدى مساهمته في تحقيق العدالة الضريبية.

أهمية الدراسة:

تكمن اهمية هذه الدراسة في انها ستعالج عدة مواضيع في غاية الاهمية وهي كالآتي:
_ ضعف الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة وما يترتب من انعكاسات كالتهرب الجبائي وتدني مستوى الالتزام الجبائي التي بدورها تؤدي الى ضعف الحصيلة الجبائية وبالتالي تأثر على حقوق الخزينة.
_ تحقيق العدالة الضريبية والتي تعتبر اداة يتم من خلالها تقسيم عبء نفاقات العامة على كل الملتزمين وتعمل على تخفيف من التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع.

اسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار الموضوع للعديد من الدوافع منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي أبرزها:

- نطابق موضوع الدراسة مع مجال التخصص.
- قلة الدراسات لموضوع الوعي الجبائي والعدالة الضريبية وحفظ حقوق الخزينة.
- لتحفيز وتوجيه اهتمام الباحثين في مجال المالية للإجراء دراسات اخرى حول الموضوع.
- تزويد القراء ببعض المعارف من خلال اثراء البحوث حول الموضوع.

حدود البحث:

تمحور بحثنا حول دراسة حالة تحقيق محاسبي بالمديرية الضرائب لولاية بومرداس، من خلال دراسة ميدانية في الفترة من 01 مارس إلى 31 ماي 2022، وقد شمل البحث الفترة من 2017 إلى سنة 2020.

صعوبات البحث:

من خلال انجازنا لهذا البحث صادفتنا عدة صعوبات تمثلت في قلة الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع وعدم توفر مراجع حديثة حول هذا الموضوع خاصة باللغة العربية.

مرجعية الدراسة:

تم في هذه الدراسة الاعتماد على مجموعة من المراجع الممكنة لحل إشكالية البحث، وذلك لتوفر محتواها على العديد من المعلومات والتي تشمل متغيرات موضوع الدراسة إذ تم الاعتماد على المصادر، والمراجع باللغة الفرنسية وبجميع أنواعها شملت كتب، مقالات، مجلات ...

المنهج المتبع:

للإمام بالموضوع أكثر وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات قمنا باستخدام المنهج الوصفي من خلال اعتماد ما ورد في الكتب والمراجع وهذا في الجانب النظري. أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا فيه المنهج التحليلي من أجل الحصول على المعطيات والمعلومات اللازمة واستخدامها لاختبار الفرضيات.

هيكل البحث:

لعرض اختبار الفرضيات والوصول إلى أهداف الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين تتم التطرق إلى: ففي الفصل الأول تحدثنا عن الإطار المفاهيمي للتحقيق المحاسبي وعن دوره في مدى تحقيق الوعي المحاسبي والعدالة الضريبية وفي مساهمته في حفظ حقوق الخزينة. أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس حيث قمنا بتعريفها وذكر الدور الجبائي لها ودون نسيان هيكلها التنظيمي. كما تناولت هذه الدراسة دراسة ملف مؤسسة الضرائب لولاية بومرداس أين تم تقييم مدى تحقيق أهداف التحقيق المحاسبي من تحقيق الوعي الجبائي وتقييم مدى حفظ حقوق الخزينة في ظل تحقيق العدالة الضريبية ومساهمته في التحصيل الضريبي.

الدراسات السابقة:

1- علي شلابي، العدالة الضريبية وفق التشريع الجزائري، مذكرة ماستر المركز الجامعي بلحاج بوشغيب عين تموشنت، 2020/2019، حيث تطرق البحث إلى معالجة درجة تحقق فيها النظام الجزائري الجبائي الجزائري العدالة الضريبية إذ أنه اعتمد على دراسة ميدانية في توزيع استبيان على عينة من المجتمع لمعرفة مدى رضا المكلفين عن النظام الضريبي المطبق في الجزائر وكون هذه الضرائب يعاد استخدامها للصالح العام حيث توصل الباحث أن المشرع لا يأخذ ظروف المكلف بالضريبة على مجمل الجد ولقد اجتمعت آراء معظم أفراد العينة المدروسة على أن الضرائب المقاطعة مبالغ فيها. كما أن المكلفين بالضريبة لا يرون عائدا من دفعهم للضريبة إلى الجهات الحكومية وذلك بتهميش السلطات الحكومية بناء مرافق عمومية يستفيد منها أفراد الشعب خصوصا فيما يتعلق بالبنى التحتية.

2- روارى عادل، مساهمة الوعي الجبائي في الالتزام بالمسؤوليات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة، مذكرة ماستر 2017/2016، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، هدف هذا البحث إلى إبراز دور الوعي الجبائي في الالتزام بالمسؤوليات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفهوم الوعي الجبائي ومصادره وأسباب ضعفه في الجزائر بالإضافة إلى مفهوم الإدارة الجبائية والمكلفين وبيان الالتزامات الضريبية لكل منهما ومن أهم النتائج التي توصل إليها

مقدمة

الباحث ان هناك علاقة طردية وقوية بين الوعي الجبائي والالتزام الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة.

3-سيزيد نادية ومنعوم كهينة، مساهمة الوعي الجبائي في تعزيز الالتزام الجبائي لدى المكلف دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مذكرة ماستر 2019/2020، جامعة بومرداس، توصلت البحث إلى ان النظام الجبائي الجزائري لا يستهدف نشر الوعي الجبائي بين المكلفين بالضريبة. وأن تعزيز قيم الثقافة والتوعية الجبائية يحتاج الى تكافل جهود جميع الاطراف من المدرسة الى البيت الى المجتمع، لذلك كان من الضروري على الدولة السعي الى النشر الوعي الجبائي من خلال ادراج دروس حول الجباية في المدارس الابتدائية والثانوية والمعاهد والكليات لمالها من اهمية كبيرة في تنمية الوعي الجبائي للمواطنين. عدم مراعاة القانون لقواعد العدالة الضريبية وعدم وضوح بعض موادته وتدني مستوى ادراك الادارة الجبائية لواقع وظروف المكلفين بالضريبة يؤدي الى تدني مستوى الثقة المتبادلة بين الطرفين مما يؤدي الى اتساع الفجوة بين الطرفين وتدني مستوى الوعي الجبائي.

الفصل الأول

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل التطرق الى مفهوم التحقيق المحاسبي وأهميته باعتباره أداة من أدوات الرقابة الجبائية، وذلك من خلال التحقيق في مجمل الكشوفات والعمليات والتسجيلات المحاسبية والمالية للمكلفين بدفع الضريبة والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية حيث يتم وراء هذه العملية اكتشاف عديد الأخطاء وأشكال الغش التي يمكن أن يرتكبها المكلفون والتي يمكن أن تؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الجبائي ومن ثم بروز انعكاساتها السلبية على خزينة الدولة وبالتالي على التنمية الوطنية والمحلية على حد سواء.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

المبحث الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي، إجراءاته وإطاره القانوني.

تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبة مبدئياً صحيحة وحقائقية نظراً لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ «التصريح الطوعي» تتمتع الإدارة بصلاحيات رقابة تلك التصريحات على صعيد آخر، تجري الإدارة الجبائية عمليات المراقبة بصفة دورية وتعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة، ولأجل خلق جو تفاهم بين المكلفين وأعاون إدارة الضرائب، كان من الضروري توضيح القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية التي تجري في عين المكان وتبين لهم حقوقهم وواجباتهم.

المطلب الأول: مفهوم ومجال التحقيق المحاسبي

يعد المكلفون بالضريبة متحليين بحسن نية وتعتبر مبدئياً تصريحاتهم صادقة، ودليل عدم صحتها يقع بالتالي على عاتق الإدارة التي تتبع عدة طرق للكشف عن النقائص والأفعال الاحتيالية أو اثبات صدق تلك التصريحات والتسجيلات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف وأشكال التحقيق المحاسبي.

1- تعريف التحقيق المحاسبي

هو التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية وتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹ ويعرف أيضاً انه فحص نقدي للمحاسبة تميل للبحث على النتائج مترجمة ومحددة وفق القواعد المحاسبية والجبائية.²

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة والمكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.³

2- أشكال التحقيق المحاسبي.

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي، وهذه الأشكال تتمثل فيما يلي:

¹La lettre de la DGI N° 58/2012.

² MF/DGI/DRV, Guide de Vérificateur, Edition print 2001 p 13.

³Chart de contribuable de l'année 2021 p 8.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

أ- التحقيق المعمق (الشامل، العام) في المحاسبة.

هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية لجميع أنواع الضرائب المتعلقة بسنوات مالية كاملة مغلقة وغير متقدمة.¹

إن التحقيق في المحاسبة هو "فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلفين بالضريبة"².

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة.

ويعرف على أنه تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية³.

الفرع الثاني: مجال وأسباب التحقيق المحاسبي.

1- مجال التحقيق المحاسبي.

المراقبة الجبائية المحددة في التحقيق في المحاسبة لا تظهر في الإغفالات وتخفيض رقم الأعمال والنتائج فقط، لذلك مجال عملية الرقابة الخارجية لا تتطابق مع جميع الملفات التي تكون محل تحقيق محاسبي وبالتالي تؤخذ طبيعة وأهمية الأعمال وكذلك تعتمد على بعض المعايير المذكورة

- النظام الجبائي المطبق (اقتطاع من المصدر، الحقوق المشتركة، الشراء بالتخفيض، النظام التفضيلي)
- حجم رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية
- الشكل القانوني (شخص طبيعي، شخص معنوي، مؤسسة عمومية، تعاونية....)
- التوجيهات الخاصة المعطاة عند برمجة الملفات للتحقيق (نشاط المطاحن إنتاج التبغ.....الخ)
- طبيعة وأهمية النقائص والإغفالات عند فحص الملفات الجبائية وتحليل ملخصات المحاسبة أيضا فحص المحاسبة يمكن أن يكون:
- منهجي متعلق بكل الدفاتر والوثائق والتسجيلات المحاسبية لجميع النسيج الجبائي يعني كل المكلفين بالضريبة يمكن أن يخضعوا للرقابة بطريقة انتقائية.
- عن طريق المسح، استهداف بعض الحسابات لها تأثير مباشر على رقم الأعمال ونتائج النشاط.
- محدد متعلق ببعض جوانب العمليات (الشركات الأجنبية الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر تحويل الأموال، أسعار التحويل....)⁴.

¹ Code de procédure fiscal de l'année 2022 p 11

² Code de procédure fiscal de l'année 2022 p 13

³ Code de procédure fiscal de l'année 2022 p 13

⁴ MF/DGI/DRV, Guide de Vérificateur, Edition print 2001 p 14.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

2- أسباب قيام التحقيق المحاسبي.

أ- أسباب قيام التحقيق الشامل:

- طبيعة وأهمية النقائص والإغفالات عند فحص الملفات الجبائية وتحليل ملخصات المحاسبة.
- منهجي يعني كل المكلفين بالضريبة محتمل خضوعهم للرقابة المحاسبية العامة.
- التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بالتشريعات الجبائية التجارية والمحاسبية وأن القوائم المالية تعبر بصدق عن نتائج نشاط المؤسسة.
- ضعف الهامش الإجمالي أو القيمة المضافة مقارنة بالأنشطة المماثلة.
- تغيير مقرات الإقامة، المقرات الاجتماعية والشكل القانوني للمؤسسات والشركات.
- الحجم المعتبر للكتلة الاجرية مقارنة بطبيعة النشاط.
- توقيف للنشاط أو إشهار الإفلاس.¹

ب- أسباب قيام التحقيق المصوب:

نطاق التحقيق المصوب يتمحور أساسا:

- مراقبة قانونية الحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتزمة.
- مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة (أعباء الإهلاكات، المؤونات).
- مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.
- مراقبة الاستردادات لقروض الضرائب.

يمكن أن يكون هذا التحقيق المصوب امتدادا للرقابة على الوثائق في حالة غياب رد المكلف بالضريبة على طلبات المعلومات والتبريرات والتوضيحات أو نتيجة الإجابات غير كاملة التي بقيت مستغلة من قبل مصلحة الوعاء.²

الفرع الثالث: آليات برمجة التحقيق المحاسبي.

يتطلب وضع استراتيجية الرقابة الجبائية تغيير في نوعية الرقابة المتبعة حسب الرهانات الجبائي وعليه فالتسيير الجيد لسلسلة الرقابة الجبائية يتطلب تطوير برمجة موضوعية. منتقاء وهادفة تعتمد على عناصر موضوعية.

1- البحث عن المعلومات الجبائية الخارجية.

إن البحث عن المعلومات الجبائية الخارجية هو في صلب الرقابة الجبائية، حيث يعود لمصالح الرقابة تطويره ووضعه بين أيدي المصالح العملياتية من أجل تسخيره في البرمجة وتنفيذ كل أشكال التحقيق

1 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2012، ص 77.

² La lettre de la DGI N°2013/70

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

المحاسبي، هذه الأخيرة تهدف إلى تحليل المخاطر لتحقيق برمجة منتقاة وهادفة بناء على الملاحظات والسلوكيات الاحتمالية.

2- الإحصاء والرقابة الشكلية:

تستند الإدارة الجبائية على إحصاء النسيج الجبائي ونتائج مراقبة الوثائق والمستندات من أجل عقله برمجة الرقابة الجبائية الخارجية.

أ- الإحصاء: تحين دوري للملفات الجبائية من طرف المصالح الجبائية المحلية هو ضروري لأجل تحقيق أفضل تغطية للوعاء الجبائي، كذلك يسمح بإحصاء كثافة النسيج الاقتصادي والطاقات الجبائية. توجد الملكيات العقارية. تغيير ووجود نشاطات غير مصرحاً بها نشاطات تمارس بطريقة غير قانونية.....الخ.

ب- الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق تهدف إلى فحص انتقادي للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة بالأخذ في الحسبان المعطيات والمعلومات الظاهرة في الملف الجبائي، تسمح بمساعدة المصالح بتحديد الأخطاء والنقائص التي تمكن من انتقاء و برمجة التحقيق المحاسبي.

هذا الإجراء للبرمجة سيضمن أكثر وأكبر تغطية للنسيج الجبائي وتطبيق واسع لمبدأ العدالة تؤدي لأفضل قبول للتحقيق المحاسبي والجبائي من طرف المكلفين بالضريبة، أما التحقيق المصوب فتكون فيه المراقبة أكثر سرعة ويتلائم فيه التدخل مع تحليل الطلبات الخاصة.¹

الفرع الرابع: حقوق الإدارة الجبائية

1- حق الرقابة

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات والمعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته، تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، حيث يجب عليها مسبقاً أن ترسل إلى المكلف إشعار بالتصحيح المقترح موضحة له صراحة كل نقطة تقويم.³

2- حق الاطلاع

لإدارة الضرائب صلاحيات واسعة في البحث والتحري لجمع المعلومات والبيانات التي تساعد أو يمكن أن تساعد على الحفاظ على المصالح العامة بالاطلاع لدى كل الجهات المعنية، ويعني حق الاطلاع: أن

¹ Lettre de la DGI I 64/2012

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 18 ص 9.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 19 ص 9.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

المكلف بالضريبة ملتزم بالإجابة على طلب الإدارة في الاتصال بها وإطلاعها على بعض الوثائق والمستندات.¹

أ- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

لا يمكن بأي حال من الأحوال للإدارات الدولة والولايات والبلديات وللمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.² من أجل حماية مصالح الخزينة.³

ب- المؤسسات المالية والمصرفية:

يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.⁴

ت- جهات أخرى:

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تنقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع.⁵

3- حق إجراء التحقيق:

يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، وكذا كل دعامة والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة.⁶

4- حق الاسترداد (التقادم):

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لمايلي:

أ- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

¹ أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018 ص41.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 46 ص 26.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 48 ص 27.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 51 ص 28.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 58 ص 30.

⁶ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 33 ص 17.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

ب- القيام بأعمال الرقابة.

ت- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجبائي.¹

كل اغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.²

يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات مالية متقدمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقدمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقدمة، فقط.³

5- حق المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.⁴

المطلب الثاني: واجبات وحقوق المكلف بالضريبة.

منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلف بالضريبة كما ألزمه بعدة واجبات، نتناولها بالتفصيل.

الفرع الأول: واجبات المكلف بالضريبة

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك بالاطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

1- الواجبات المحاسبية:

أ- مسك الدفاتر المحاسبية:

دفتر اليومية: كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوماً بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً.

¹ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 39 ص 24.

² قانون الإجراءات الجبائية ل سنة 2022، المادة 40 ص 25.

³ قانون الإجراءات الجبائية ل سنة 2022، المادة 41 ص 25.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 34 ص 18.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

دفتر الجرد: يجب عليه أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد، ترقيم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.¹

بالنسبة للمكلفين بالضريبة الآخرين كالشركات المدنية والحرفيين والمهنة الحرة نص قانون الرسم على رقم الأعمال كما يلي:

أ- يتعين على كل شخص معنوي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يمسك محاسبة تسمح بتجديد رقم أعماله، وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.²

ب- يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله أن يمسك سجلات ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوما بيوم دون بياض أو شطب مبلغ كل عملية من عملياته.³

الدفتر الكبير: هذا الدفتر يتضمن مجموع الحسابات المنقولة خلال الفترة ويتتبع الحركات (المدين والدائن) لهذه الحسابات، والتي يتم الإبلاغ عنها هناك بعد أو في وقت واحد، مع تسجيل هذه الحركات في الدفتر، تم فرض مسك دفتر المحاسبة هذا بموجب المادة 20 من قانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلق بـ **S.C.F** ، والذي تم تفصيله في العديد من دفاتر الأستاذ مثل الدفاتر المساعدة (العلاء، الموردين، البنوك الصندوق، العمليات الأخرى.....).⁴

ب- الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية ووثائق الإثبات:

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي تمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.⁵

2- الواجبات الجبائية:

أ- التصريح بالوجود:

¹ القانون التجاري الجزائري المواد 09، 10 و 11.

² قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2022 المادة 65 ص 30.

³ قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2022 المادة 66 ص 30.

⁴ Circulaire N°22MF/DGI/DRV/2014 P 7

⁵ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 64 ص 31.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة.¹

ب- إيداع التصريحات الشهرية:

على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم أن يسلم أو أن يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لجميع معاملاته الخاضعة لضريبة.²

ت- إيداع التصريحات السنوية:

التصريح الإجمالي: يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار هذه الضريبة أن يكتتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي "سلسلة G1".³

التصريح الخاص: يتعين على الأشخاص المعنويين أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة سلسلة "G11".⁴

يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم على النشاط المهني، أن يكتتب سنويا لدى مصلحة الضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق للفترة الخاضعة للضريبة، سلسلة G22.⁵

ث - التصريح بالأجراء والمستخدمين:

يجب على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجورا أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات أو ربوعا عمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مقر مؤسسته أو المكتب الذي أجرى الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة جدولا بما فيها على حامل معلوماتي يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية: - الاسم واللقب والعمل والعنوان - الحالة العائلية - المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات - مبالغ الاقتطاعات - الفترة التي تطبق عليها المدفوعات والاقتطاعات.⁶

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2022 المادة 183 ص 43.

² قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2022 المادة 76.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2022 المادة 99 ص 22.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2022 المادة 151 ص 36.

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2022 المادة 224 ص 52.

⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة لسنة 2022 لمادة 75/3 ص 17.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

ج- التصريح بالزيائن:

قِيماً يخص المعاملات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة كما يجب دعم التصريح بجدول يتضمن المعلومات التالية عن كل زيون: رقم التعريف الجبائي رقم المادة الخاضعة للضريبة الاسم واللقب أو العنوان التجاري العنوان الصحيح للزيون مبلغ عمّلات البيع المنجز خلال السنة المدنيّة رقم التسجيل في السجل التجاري مبلغ الرسم على القّمة المضافة المفوترمكان المصلحة المسيّرة للملف الجبائي.¹

ح- التصريح بإيقاف النشاط:

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي على الربح الحقيقي تؤسس مباشرة الضرائب والرسوم المستحقة التي ما زالت لم تفرض عليها الضرائب والرسوم، وعلى المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب في غضون اجل مدة 10 أيام.²

الفرع الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

1-الإعلام المسبق:

لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ملحق ب ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتضير قدرها عشرة (10) أيام.³

2-الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان واجتماع التحكيم قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم، وبالتالي يمكنه مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات، وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الإختتامي لأشغال التحقيق.

3-استحالة إعادة التحقيق للمكلف الذي خضع للتحقيق سابقا:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.⁴

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 المادة 224 ص 52.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 المادة 195 ص 47.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 4/20 ص 11.

⁴ ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021 ص 14.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

4- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

أ- التحقيق المصوب في المحاسبة: لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب للمحاسبة في عين المكان، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين (2).¹

ب- التحقيق المعمق في المحاسبة: لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالاً محددة لهذه الأخيرة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة هذه الآجال هي:

_ ثلاثة (3) أشهر فيما يخص:

خ- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

د- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

_ ستة (6) أشهر فيما يخص

- المؤسسات المذكورة أعلاه على الترتيب. إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.00 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.

- يجب ألا تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

- يتم تحديد مدة التحقيق في عين المكان سواء بالنسبة للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق.²

الفرع الثالث: إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بوجود طلب تعاون إداري دولي:

ينبغي في حالة اللجوء إلى تعاون إداري دولي إعلام المكلف بالضريبة المعني كتابياً مقابل إشعار بالاستلام بوجود طلب مرسل إلى سلطة جبائية أجنبية في أجل ستين (60) يوماً، ابتداءً من تاريخ إرساله. إرسال طلب تعاون إداري إلى سلطة أجنبية من شأنه أن يمدد أجل الاسترداد وذلك، وعليه يمدد أجل التقدم إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أرسلت خلالها الإدارة الجبائية طلب معلومات إلى سلطة أجنبية.

1- النقاش (المناقشة) الشفوي والحضوري:

أ- أثناء أشغال التحقيق:

يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق، وبالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التحقيق، ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة

¹قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 مكرر ص 13.

²قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 / 5 ص 11.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

معها، يجب على العون كذلك تقديم تفسيرات شفوية مفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك وهذا قبل انقضاء أجل الرد الممنوح له والذي يقدر بأربعين (40) يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.

ب- في نهاية أشغال التحقيق:

نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل استبعاد كل الشكوك، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ وساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. يمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.¹

ت- الحق في طلب التحكيم:

يعد الحق في طلب التحكيم ضمانا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون، وعليه فإنه ينبغي تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقويم بأنه لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.²

المطلب الثالث: إجراءات عملية التحقيق الجبائي.

حتى تتم عملية التحقيق المحاسبي على أحسن وجه وتؤدي الأهداف والنتائج المرجوة منها، وضع المشرع مجموعة من الإجراءات ونص على إتباعها.

الفرع الأول: الأعمال الأولية لعملية التحقيق.

تعتبر هذه الأعمال بمثابة تهيئة الأرضية المناسبة للقيام بعملية التحقيق وهي تتمثل فيما يلي:

1- إعداد برامج التحقيق المحاسبي

أ- تحضير وإعداد الملفات وإرسالها:

تقوم المتقشيات بإقتراح الملفات للتحقيق في المحاسبة بحيث تقوم بمليء نماذج تحتوي على معلومات على المؤسسة ورقم الأعمال ونتائج نشاطها لأربع سنوات الأخيرة على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقوم بدورها بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي وذلك بانتقاء المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية الخارجية ونميز بين برنامج التحقيق في المحاسبة الشامل والمصوب كمايلي:

¹ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021 ص 15 و 16.

²ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021 ص 16.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

بالنسبة للتحقيق العام في المحاسبة تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإنتقاء 150% من قدرات فرقة التحقيق الجبائي ثم تقوم بإرساله إلى مديرية البحث و التحقيقات الجبائية على مستوى الوزارة لإعادة إنتقاء 100% من البرامج الذي يتلاءم مع عدد المحققين والتي بدورها تقوم بالمصادقة على البرامج النهائي.

بالنسبة للتحقيق المصوب يتم انتقاء الملفات المبرمجة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.¹

ب- معايير اختيار ملفات التحقيق

إن اختيار ملفات التحقيق الجبائي تعتمد على أسس ومعايير عقلانية ووظيفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم وتتمثل هذه المعايير (سبق ذكرها في اسباب واليات انتقاء الملفات).² وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر فالقائمون باختيار الملفات لهم الحرية في اقتراح الملفات التي يرونها ضرورية لإخضاعهم إلى التحقيق.

2- التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

أ- دراسة الملفات.

يقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات قبل البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر في تنفيذ التحقيق. يسحب المحقق الجبائي هذه الملفات من المفتشية.

الملف الجبائي: هو إجباري على كل مكلف بالضريبة ويحتوي على مختلف تصريحاته السنوية لكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويكون على مستوى المفتشية أين يوجد مقر نشاط المؤسسة.

الملف الشخصي: هو خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين وهو كذلك إجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف.

ملف النشاط الفرعي أو موقع البناء: بالنسبة للمؤسسات التي تملك نشاط فرعي تابع للنشاط الرئيسي يلزمها القانون الجبائي التصريح بالوجود ودفع الرسم على النشاط المهني في مكان ممارسة النشاط، وبالنسبة لمؤسسات أشغال العمومية والبناء عليها التصريح لدى مفتشية موقع الأشغال بمبلغ رقم الأعمال المحصل.

ويقوم المحقق من التأكد بان الملف يحتوي على كل التصريحات السنوية والشهرية وأنها أودعت في تواريخها القانونية المحددة. ثم ينتقل إلى دراسة هذه التصريحات فيتطرق دراسة وفحص مجمل الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف الجبائي محل التحقيق بملاً الوثائق التقنية التالية:

ب -ملخصات الحقوق المشتركة

يقوم بتلخيص كشوف رقم الأعمال والأسس الخاضعة للضريبة والحقوق المستحقة والتسبيقات المتعلقة بمدة التحقيق في شكل جدول تقييد فيه لكل سنة المعلومات التالية:

فيما يخص الرسم على رقم الأعمال فان المحقق يسجل

¹ بوغفيلة سفيان مدير فرعي للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بومرداس.

² MF/DGI/DRV, Guide de Vérificateur, Edition print 2001 p 14.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

- رقم الأعمال الخاضع للمعدل العادي والمخفض ورقم الأعمال المعفى.
- رسم على القيمة المضافة على المشتريات والتسبيقات والحقوق الواجبة الدفع.
- فيما يخص الرسم على النشاط المهني فان المحقق يسجل رقم الأعمال الإجمالي والخاضع والمستفيد من تخفيض.
- المعدلات المطبقة والحقوق الواجبة الدفع وكيفية التسديد أو التقسيط.
- فيما يخص IRG، IBS، حقوق الطابع والتسبيقات وضرائب ورسوم أخرى، فان المحقق يتأكد من أن الأسس المصرح بها تتطابق مع المعدلات والضرائب أو الرسوم المستحقة.¹
- الرقابة الحسابية: الهدف من هذه الرقابة هو التأكد من دقة حساب معدلات الضريبة، وكذا الحقوق والمبالغ المسددة والمدونة فوق التصريحات الشهرية (G50).
- الرقابة ما بين الفئات: تتضمن القيام بعملية المقارنة بين التصريحات الشهرية (G50) ورقم الأعمال المدون على الميزانية الختامية، إذ يجب أن يكون هناك تطابق تام بين رقم الأعمال المدون في كلا التصريحين.²

ث- بيان مقارنة الحسابات الختامية:

يسمح هذا البيان بمتابعة التحرك والتطور السنوي للحسابات المختلفة المشكلة للميزانية من أصول وخصوم حيث يقوم المحقق بتسجيل كل المعلومات المحتواة في الميزانية المصرح بها سنويا لمدة أربع سنوات المراد التحقيق فيها تضاف إليها سنة أخرى قبل الأولى لمدة التحقيق، أن هذا البيان يعطي نظرة مسبقة حول وضعية أصول وخصوم المؤسسة والتغيرات التي طرأت عليها والتنبؤ بالحالة التي عليها أو التي يجب أن تكون عليها.

ذ- كشف المحاسبة:

- تعد هذا تحقيق انطلاقا من جدول النتائج المحاسبية لأربع سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج ويظهر في هذا الكشف لكل دورة محاسبية محقق فيها ما يلي:³
- رقم الأعمال المصرح به ونتائج الاستغلال.
- الهامش الإجمالي ونسبته أو القيمة المضافة ونسبتها، نسبة هامش الربح الصافي.
- ويسمح هذا الكشف من متابعة تغيرات رقم الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي أو النتيجة لكل دورة محاسبية.⁴

¹عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 75.

²بودالي محمد، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، دار الهدى للنشر، 2018 ص96.

³عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره.

⁴عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

بعد قيام المحقق بالعمليات الأولية، والمتمثلة في جمع المعلومات الضرورية والفحص الجيد للملفات الجبائية، يلزم عليه إرسال إشعارا بالتحقيق.¹

الفرع الثاني: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق.

بعد الانتهاء من الأعمال التمهيديّة خاصة دراسة الملفات الجبائية ينتقل المحققون إلى الأعمال الميدانية للتحقيق المحاسبي بالقيام بالإجراءات التالية:

1- الإشعار بالتحقيق:

"لا يمكن الشروع في إجراءات أي تحقيق عام في المحاسبة² أو إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا، بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته. على ان يستفيد من أجل (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.³

2- مستلم الإشعار بالتحقيق:

فالمحقق ملزم بإعلام المكلف المعني بالتحقيق أو ممثله القانوني عن بداية التحقيق والتدخل الميداني قبل الشروع في التحقيق، ويكون ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام أو أن يقوم المحقق بتسليم الإشعار شخصا إلى المكلف نفسه مع إمضائه على الاستلام. والغاية من هذا الإشعار هو أن يتهيأ المكلف لعملية التحقيق بتحضير الوثائق المحاسبية اللازمة وهذا في مدة محددة بعشرة (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار، ولقد حدد المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لاستلام هذا الإشعار بالتحقيق.

- المكلف بالضريبة نفسه إذا تعلق الأمر بالشخص الطبيعي.

- المسير أو الممثل القانوني إذا تعلق الأمر بالشركة أو المؤسسة.

أو في حالة أي شخص يحمل وكالة قانونية تخول له التصرف في حالة تحقيق جبائي.

3- محتوى الإشعار:

"يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والمحقوق والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها"⁴، الإشعار بالتحقيق يجب أن يحمل توقيع المحققين وقائد الفرقة في أن واحد.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة خاصية التحقيق المصوب يجب التعريف بطبيعة العمليات المحقق فيها.¹

¹ سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية

في الجزائر " جامعة سيدي بلعباس سنة 2015، ص 11.

² قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 ص 11.

³ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 مكرّص 13.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 ص 11.

4- المراقبة المفاجئة:

"...في حالة حدوث مراقبة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة "وتستخدم هذه المراقبة كذلك عند ثبات استعمال المكلف بالضريبة طرق احتياله وتدليسيه، حيث تبدأ مع استلام إشعار بالتحقيق، إذ تسمح للمحقق من التأكد من وجود مختلف الوثائق المحاسبية.²"

5- التدخل بعين المكان:

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير.³ بعد انقضاء المدة القانونية عشرة أيام (10) من استلام المكلف الإشعار بالتحقيق ينتقل المحققون إلى عين المكان لمباشرة أعمالهم الميدانية إلا أنهم يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بأن المكلف يمكن أن يلجأ إلى الطرق التدليسي وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع المكلف بالضريبة كخطوة أولى لخلق جو من التفاهم والثقة، كما يقوم المحققون بمعاينة الأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه ويكون تدخل المحققين من أجل النقطتين الآتيتين:

1- الاتصال مع المكلف بالضريبة

يعتبر الالتقاء الأولي بين المحققين والمكلف بالضريبة ذو أهمية بالغة حيث يجب أن يتميز باحترام المتبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل الجبائية والعراقيل التي تواجه المكلف من ناحية التسييرية ووضعيته المالية والمادية ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف الضرورية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف منه إجراء التحقيق على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، ويسمح هذا الاتصال بتكوين صورة جد واسعة عن النظام التسييري للمؤسسة والطاقت الفني لها.

أ- جمع المعلومات من مصادر داخلية.

يقوم المحققون أثناء التداخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة والقيام بعملية تجريبية للمنتج الذي تنتجه أو تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققون بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف خاصة بما يتعلق بمستلزمات إنتاج الوحدة من المنتج من مواد أولية أو ساعة عمل أو

¹قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 مكرر ص 13.

²عباس عبد الرزاق مرجع سابق ذكره ص 77.

³قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 4/20 ص 11.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

عدد الموظفين، وهذا يعطي صورة واضحة عن طاقة الإنتاجية لهذه المؤسسة، ومردوديتها كما يمكن المحققون معرفة الآلات والتجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة.¹

ب- جمع المعلومات من مصادر خارجية:

قصد الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المراقبة يعمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث، الخارجية على مستوى:

- الممولون: على الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات التي قدمها لهذه الشركة.
- البنوك: تقديم للمحقق الكشوفات، والتي تبين حركة الحسابات (الأرصدة) البنكية للمكلف، من أجل إجراء عملية التقارب للكتابات المحاسبية للدلالة على الأخطاء المحتملة.
- الزبائن: زبائن الشركة قد يقدمون للمحقق معلومات كثر من بعض المواد مع كميات المشتريات.
- الإدارات العمومية: التي تقدم للمؤسسة المحقق في محاسبتها أعمالا وخدمات كالخزينة.....الخ.²

2- اختتام عملية التحقيق في عين المكان

ينبغي على المحقق معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان بتحرير محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

3- إجراءات ما بعد التقويم

من المهام الأولية الملقاة على عاتق العون المحقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها للواقع، ومدى مصداقيتها وقد يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التحقيق في المحاسبة إلى نتائج أما مطابقة لتصريحات المقدمة وإما مخالفة لها والتي تكون قد ارتكبت عن غير قصد.

وعلى المحقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات المعاينة من حيث الشكل والمضمون، وعلى هذه الأخيرة الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظاته، وذلك خلال الأجل المحددة، والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بالنظر فيها ودراستها بعناية واتخاذ قرار بشأنها ضمن إبلاغ نهائي.³

الفرع الثالث: الاعمال النهائية لأشغال التحقيق.

1- التبليغ التمهيدي بنتائج التحقيق المحاسبي.

بعد إتمام المحقق لعملية الفحص، وإجراء التقويمات اللازمة يتم إبلاغ المكلف بالنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي، مصاغ بشكل يسمح له بتسجيل ملاحظاتهم أو معرفة موافقته.¹

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P 39

² نوى نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلو

التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 68.

³ عباس عبد الرزاق مرجع سابق ذكره، ص 83.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

في حالة التحقيق العام في المحاسبة للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.²

في حالة التحقيق المصوب في المحاسبة يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.³

ت- محتوى التبليغ.

ينبغي أن يشير الإشعار بإعادة التقييم، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.⁴ ويجب أن يحتوي على أسماء وألقاب وإمضاء ورتبة المحققين ورئيس الفرقة عنوان مكاتب التحقيق.

ث- إجابة المكلفين بالضريبة على التبليغ.

عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق يحق للمكلف إيداع قبول أو رفضه المحتمل للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت الإجابة في الأجل أو خارج الأجل أو عدم استلامها إطلاقاً لهذا فقد يكون الرد كما يلي:

أ- الرد خلال الأجل: إذا قام المكلف بالرد على العناصر التي أشعر بها في الأجل القانونية الممنوحة له، فإن الأعوان المحققين مجبرين على دراستها وفحصها مهما كانت التبريرات، كما يجوز للمكلف طرح تساؤلاته، سواء تعلق الأمر بمسائل العمل أو مسائل القانون.

ب- الرد خارج الأجل: يحق لأعوان التحقيق رفض الملاحظات التي تصل الي المصلحة بعد انقضاء المهلة المحددة القانونية، كما انه مطلوب من المحققين عدم الرفض القاطع لأجوبة المتأخرة، إذا أنه عندما تكون الأدلة المقدمة من طرف المكلف مقبولة كلياً أو جزئياً يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تحديد قواعد والأسس الضريبة.

¹عباس عبد الرزاق مرجع سابق ذكره، ص83.

²قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 ص12.

³قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 20 مكرر ص13.

⁴قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 6/20 ص 12.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

ت- غياب الرد: غياب الرد من طرف المكلف لا يمكن اعتباره الا قبولاً ضمنياً للأسس الخاضعة للمبلغ بها، وبعد نهاية الأجل المحدد قانونياً يلزم المحققون بإرسال الجداول الفردية والتبليغ النهائي.¹ وهذا الفعل يعتبر ممارسة ينظر إليها على أنها معارضة للرقابة، وهنا يجب على إدارة الضرائب أن تقرض الضريبة تلقائياً²

2- التبليغ بالوضع النهائي للإدارة الجبائية، وإقفال عملية التحقيق.

بعد استلام أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم سواء كان ذلك خلال المدة المحددة أو خارجها هنا يأتي دور الإدارة الجبائية أو أعوان التحقيق في القيام بعملية التحرير والتبليغ النهائي، والذي يكون مكتوب ومفصل بشكل جيد، يقوم المحققون بعد ذلك بإصدار الأوردة (الأرصدة) التي تبين حالة المكلف بالضريبة من حقوق وغرامات واقعة على عاتقه، وبعد ذلك إعداد التقرير النهائي، والذي يمثل المرحلة الأخيرة لعملية التحقيق.

أ- دراسة إجابة المكلف

يجب على المحققين دراسة العناصر المحصاة من إجابة المكلفين والتحقق والتدقيق فيها لتأكد من صحتها، كما يستفيد المكلف من حق الطلب التفاوض مع المحققين، وهذه لغرض التوضيح والإجابة على الأسئلة، والنقاط التي تبدوا غامضة في الملفات المحاسبية، كما يحق له طلب إعادة التدخل بعين المكان و إعادة النظر في الملفات التي تتطلب التحقيق عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابياً.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن أربعين (40) أو ثلاثين (30) يوماً حسب نوع التحقيق.

ونميز حالات هما:

ـ حالة قبول كلي: "في حالة القبول الصريح، تصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً".

ـ حالة تبرير كلي أو جزئي: في حالة تبرير مقنع لكل أو جزء من الأسس المقترحة في الإشعار بالتقويم الأولي وقبوله من طرف فرقة التحقيق المحاسبي يتم إلغاء أو إعادة تأسيس الضريبة بناء على العناصر الجديدة.

ـ حالة طلب تحكيم: يمكن للمكلف بالضريبة طلب تحكيم فيما يخص النقاط التي تكون محل خلاف مع المحققين يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكيم بالنسبة لأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، وعلى إثر اختتام الاجتماع المتعلق بالتحكيم، يعلم

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P 45.

²احمد فنيديس، مرجع سابق ذكره، ص 79.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

المكلف بالضريبة بنتائج الاجتماع، يحرر محضر، يستدعى إليه المكلف بالضريبة المحقق معه للتوقيع وفي حالة رفضه يؤشر على ذلك في هذا المحضر وتسلم نسخة من المحضر للمكلف.
ب- التبليغ النهائي.

يؤسس أو يجدد الوضعية النهائية للمصلحة بالنظر إلى التناقضات المستخرجة من طرف أعوان التحقيق في ختام عمليات المراقبة.¹ "يجب أن يعبر هذا التبليغ عن الحالة الفعلية للمكلف كما يجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد، ويقوم المحققون في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف ودراسة ملاحظاته واعتراضاته". ويضع هذا التبليغ حد لأعمال التحقيق، ثم يليه إصدار الأوردة.²

ت- إصدار الأوردة وتحضير التقرير النهائي

إصدار الأوردة (الجدول): بعد إقفال عمليات التحقيق يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترسل إلى مفتشيه الضرائب التابع لها المكلف، وتقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف وإجراءات التحصيل، وذلك بإرسال الإخطارات.

إرسال الإخطارات: يعد إرسال الإخطارات من مهام مديرية الضرائب الجهوية التابع لها المكلف، والتي تحتوي على الحقوق والغرامات الواجبة الدفع من طرف المكلف، مع تحديد أجل الدفع وكيفية الدفع، ويتم إعداد ثلاث نسخ منها واحدة يحتفظ بها في الملف الجبائي للمكلف، الثانية ترسل إلى هذا الأخير الثالثة تحتفظ بما قبضت الضرائب التابع لها المكلف وذلك لمتابعة إجراء التحصيل.³

كتابة التقرير النهائي: يعتبر التقرير المتعلق بعملية التحقيق آخر استمارة يملأها العون المحقق، وتعبير عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية والتي يتم من خلالها إقفال عملية التحقيق الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات والأرقام التي تسمح بمعرفة مدى إجماع المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها، وكذا تقييم نتائج التحقيق، كما يجب أن يركز هذا التقرير على ما يلي:⁴

(نسخة أو صورة عن الإشعار بالتحقيق، حالة مقارنات الميزانيات، كشف المحاسبة، نسخة من التبليغ بالتقويم الأولي والنهائي، نسخة من إجابة المكلف بالضريبة، توضيحات حول طبيعة الضرائب والعقوبات المطبقة، نسخة من الجداول أو الورد النهائي).⁵

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P47.

²عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 88.

³عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 88.

⁴عباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،

جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2010، ص 105.

⁵MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P 50

المطلب الرابع: الفحص النقدي لمحاسبة المكلف

يعرف التحقيق في المحاسبة بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه، وذلك من خلال الدراسة النقدية لمختلف الدفاتر المحاسبية وهذا من حيث الشكل والمضمون في ضوابط منظمة لهذا الإجراء.

الفرع الأول: فحص المحاسبة من حيث الشكل:

قبل مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية الشكلية للمحاسبة، فإنها يستوجب على المراقب إلقاء نظرة عامة على الدفاتر المحاسبية، حيث يتأكد من أن كل العمليات مسجلة يوما بيوم أو تسجيل الأرصدة الشهرية للعمليات الظاهرة في دفاتر الاستاد أو اليومياتونها يلاحظ أيضا ما يلي:

1- تاريخ التأشير على الدفاتر الإلجبارية ومقارنتها مع تاريخ تسجيل العمليات المحاسبية.

2- تاريخ مسك الدفاتر الإلجبارية (مقارنتها مع فواتير الشراء).

3- نسق الدفاتر (ملاحظة إن كانت الكتابة حديثة، عدد الأوراق.....).

ويهدف هذا الإجراء للتأكد من مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، يجب أن تكون.

1- المحاسبة تامة ومنتظمة:

حتى تكون المحاسبة تامة ومنتظمة يجب أن تحتوى على كافة الدفاتر المحاسبية والوثائق الإلجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 9 إلى 12¹، وتمسك حسب النظام المحاسبي المالي "SCF"، التي تحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

أولاً: الدفاتر والوثائق الإلجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري والجبائي.

ثانياً: الوثائق الإلجبارية تشمل كل أشكال الوثائق الثبوتية خاصة النسخ الأصلية من فواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من طرف المؤسسة وكذلك نسخ فواتير البيع وتقديم الخدمات الواردة أو الصادرة من المؤسسة.

2- المحاسبة دقيقة حسابياً:

في هذه المرحلة لا يتعلق الأمر بالتأكد من مصداقية المحاسبة، بل فقط من الدقة الحسابية لكل المؤشرات التي تتضمنها، حيث يتحقق المراقب من صحة العمليات المحاسبية وكذا صحة المجاميع والمجاميع المرحلة ومطابقتها للوثائق التبريرية إضافة إلى قيامه لمقارنة محتويات اليومية العامة مع المعلومات التي تحتويها الدفاتر المساعدة.

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001P 62.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

أ- فحص ميزان المراجعة العامة والفرعية:

يتم التسجيل المحاسبي المزدوج مجموع الجانب الدائن والجانب المدين في اليومية يجب أن يكون مساوي للقيم الدائنة والمدينة في دفتر الأستاذ من جهة أخرى رصيد الدائن يساوي رصيد المدين كما يتم التأكد من هذه المساواة بمساعدة ميزان التحقيق المبرمج قبل تسجيل قيود الجرد وميزان الجرد" المعد بعدها، فإذا تطابق الميزانين مع دفتر الأستاذ من جهة ومجاميع الميزان مع اليومية العامة من جهة أخرى، يعطي للمحقق شبه تأكد من صحة النقل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ.

وفي حالة عدم دقة الميزان يستدعي المحقق المحاسب أو المكلف للبحث عن أصل التناقضات الملاحظة وعند وضوح حالة الغش ترفض المحاسبة المطابقة بين الوثائق التبريرية والمستندات المحاسبية. وهنا يتم إجراء مقارنات بين التسجيلات المحاسبية وأصلها بغرض تبرير التسجيل والحسابات الخاضعة لهذه العملية هي:

ب- حساب البنك والحساب البريدي:

تتجزأ المطابقة بين كشوفات الحسابات المقدمة من طرف البنك، المصاريف، مركز الحسابات البريدية هذا بعد التأكد من صحتها، كما على المحقق مراجعة هذه الوثائق الزماني (يوم، وتاريخ التحصيل.... الخ) وليس حسب الأرصدة المتتابة (حالة شك، اختلاس لبيانين متعاقدين يحملان نفس المبلغ).

ت- حالة خاصة لحساب الصندوق: التحقيق في هذا الحساب يجرى بإتباع الترتيب الآتي:

- التأكد أولاً أنها ممسوكة يومياً.
- عند مسك اليوميات المساعدة من طرف محاسب متمكن، حساب الصندوق الذي يمثل وثيقة وفاء تمكن طلبها لإجراء المطابقات الهامة لكشف العمليات المضافة.
- التحقيق في المستندات المحاسبية إذا كانت المبالغ هامة وأنها مسجلة في تاريخها الحقيقي.
- مراقبة أرصدة الشهر لكشف الأرصدة الدائنة، وإذا تكررت الأرصدة الدائنة أثناء الفترة المحقق فيها، يؤدي ذلك إلى حالة رفض المحاسبة.¹

3- المحاسبة مقنعة وصادقة:

تكون المحاسبة مقنعة أو صادقة إذا استطاعت المؤسسة تبرير كل العمليات المسجلة في الدفاتر، إذ تختلف التبريرات حسب طبيعة العمليات²، بحيث يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P66.

²عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 119.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الاقتصاديين موضوع فاتورة ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه، كما يجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات.¹

إن هذه التبريرات تختلف حسب طبيعة العمليات والمتمثلة في:

أ- المبيعات، الخدمات والأشغال:

على المكلف تبرير كل عملياته، سواء تعلق الأمر بمبيعات بضائع، مواد أولية خام أو بعد تحويلها، وكذا تقديم الخدمات بفاتورة فالمورد ملزم بإعداد الفاتورة عند البيع أو الانتهاء من تقديم الخدمات و يجب ان تحتوي على جميع المعلومات الضرورية.

ب- المشتريات والمصاريف والأعباء:

تبرير المشتريات الغير مستندة على فواتير لا تحمل الصفة المقنعة، كما يجب إسناد الأعباء والمصاريف إلى التبريرات، كالفواتير الأصلية، مستندات الصندوق، إيصالات، دفتر الأجور.²

ت- المخزونات وأشغال قيد التنفيذ.

كل تاجر ملزم بالقيام بعملية الجرد السنوي لعناصر الأصول وخصوم المؤسسة بطريقة مفصلة واضحة وليست بطريقة تقديرية ولا تكون المحاسبة كاملة إذا لم تحتوي على جرد للبضائع المنتجات وأشغال قيد التنفيذ.³

الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون

يتم هذا الفحص من خلال دراسة المعطيات التي تقدمها المحاسبة وهذا ما يسمى بالرقابة الداخلية ومن خلال البحث عن العمليات التي من الممكن أن تكون قد أغلقت كلياً أو جزئياً، بقصد أو غير قصد... وهذا ما يسمى بالرقابة الخارجية.

وعليه يعتمد المحقق في فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل من المشتريات، والمبيعات والتكاليف والمخزونات، لكونها أهم العناصر التي يلجا إليها المكلف من أجل تخفيض الأوعية الضرورية والتي تعتبر بمثابة معطيات بالنسبة للمحاسبة.⁴

وبالتالي فالمحاسبة ماهي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام والعناصر والأسس المصرح بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة تقليدي، مركزي معلوماتي.

¹المرسوم التنفيذي 05-468 المؤرخ في 10-12-2005 المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة

الإجمالية وكيفيات ذلك المادة 02 منه. الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 11-12-2005.

²عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 120.

³MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001P7.

⁴MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P57.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

بينما يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق الذين يسكون محاسبتهم بواسطة أنظمة معلوماتية بوضع بطاقةية الكتابات المحاسبية تحتتصر فالمحقق بناء على طلب خطي يقدمه المحققون.¹

وتتم هذه العملية من خلال المراقبة من خلال المعطيات المحاسبية ومراقبة خاصة بحسابات الميزانية:

1- المراقبة من خلال المعطيات المحاسبية:

المراقبة الداخلية يجب أن تنص أساسا على العناصر التي تساهم في تكوين الربح الخام (الهامش الخام أو القيمة المضافة) وهذا يعني فحص ما يلي:

أ- **مراقبة المشتريات:** عند مراقبة العون المحقق للمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات وهي تخفيض أو تضخيم المشتريات، كما يجب التأكد بمراقبة المشتريات فيما يتعلق بالرسم على رقم الأعمال.

- **التضخيم في المشتريات:** حيث يعملون على زيادة المشتريات حتى يخفضون من مقدار النتيجة الخاضعة للضريبة، وأهم الأساليب المعتمدة لتضخيم المشتريات (تسجيل نفس الفاتورة مرتين، تسجيل فواتير وهمية "مزورة".....) وحتى يتم اكتشاف هذه المخالفات يجب أن يتم بالفحص الدقيق للفواتير، ووصول الطلبيات، ومختلف المراسلات والحسابات البنكية وخاصة أيضا من خلال مقابلة هذه المشتريات مع معطيات البطاقات الشخصية للموردين (Recoupment).

وإذا قام المحقق باكتشاف تضخيم المشتريات المستهلكة (بضاعة مستهلكة، مواد لوازم مستهلكة)، فإن التعديلات التي يقوم بها تؤدي إلى تضخيم الربح الخام وبالتالي الناتج الصافي الخاضع للضريبة.

- **تخفيض المشتريات:** لأنها ترفع من الربح وتخفضه، في الحقيقة فإن التخفيض المقصود للمشتريات يصعبه غالبا إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات.

وفي الواقع إذا قامت المؤسسة بتخفيض جزء من مبيعاتها وسجلت كل مشترياتها في المحاسبة فإن نسبة الربح الخام المستخرجة في المحاسبة تظهر غير عادية وهو الشيء الذي يجلب انتباه المحقق، هذا النوع من الغش يستعمل بكثرة في الوقت الحالي ويظهر بأشكال مختلفة منها:

- مشتريات بدون فواتير.
- إهمال تسجيل فاتورة مودعة من طرف الموردين.
- خطأ مادي متعمد (ترحيل أو جمع خاطئ).
- مشتريات مسجلة في شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب آخر من التكاليف.
- مشتريات محصلة بالتجزئة، باستثناء مشتريات بدون فاتورة.

¹ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021، ص 8.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

يعتبر الغش في المشتريات، باستثناء المشتريات بدون فاتورة، سهل الاكتشاف وذلك إما عن طريق فحص بسيط للفواتير، لوصل الطلبيات، لمختلف الإرساليات، للبطاقات الموردين المسجل في محاسبتهم وبالمقابل فإن المشتريات بدون فاتورة فهي الأكثر صعوبة للاكتشاف عن طريق فحص المحاسبة.

ب- مراقبة المشتريات فيما يتعلق بالرسم على رقم الأعمال:

على المحقق عند مراقبته للمشتريات أن يتأكد من أن عملية خصم الرسم على المشتريات كانت صحيحة وكذا في حالة الخصم الجزئي عليه أن يتأكد من تطبيق "قاعدة النسبية" وبطريقة صحيحة لكي يصح هذا الرسم قابلة للخصم، يجب ان يرفق رقم الأعمال بكشف يحتوي بالنسبة لكل موردع لي المعلومات الضرورية، ويجب أن يتم التصديق على رقم التعريف الجبائي ورقم التسجيل التجاري وفق للإجراءات المعمول بها.¹ فعدم الانتظام الملاحظ في حساب "المشتريات" يمكن أن يحدث أثرا فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA) على مستوى:

التخفيضات، المشتريات الوهمية أو الزيادات المسجلة يمكن أن تفتح المجال للتخفيضات الغير مبررة وعاء الرسم على القيمة المضافة ومنه على المحقق أن يتأكد من أن الأسس المصرح بها صحيحة.

ت- مراقبة المخزون:

تمثل المخزونات أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها

إن رقابة المخزونات تؤدي إلى إظهار حالات غير قانونية مختلفة يمكن أن تظهر في ثلاث صور أساسية:

- احتواء الجرد على كميات حقيقية مخزونة، ولكن مقيمة بأسعار أدنى من قيمتها الفعلية وهو ما يعرف بالتخفيض في القيمة.

- لا يظهر الجرد إلا جزء من المخزونات وهو ما يعرف بالتخفيض في الكمية.

- التخفيض في القيمة والكمية معا

ث- مراقبة الأشغال قيد التنفيذ:

وهي الأشغال قيد التنفيذ عند نهاية السنة والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة ودمج الأعباء الملحقة يوم القيام بعملية الجرد.

وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات، فان المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاصة للضريبة، وهذا التخفيض يكون غالبا ضمن الشروط الآتية:

- بالتخفيض نسبيا (إغفال أحد أو بعض الأشغال قيد التنفيذ) بالتخفيض للقيمة (تحديد التكلفة بمبلغ

أقل من القيمة الحقيقية لأحد أو بعض العناصر المكونة له).

¹قانون الرسم على رقم الأعمال المادة 29، ص32.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

- بالخلط بين "الأشغال قيد التنفيذ" أو "الحقوق المستحقة" هذه الأخيرة مقيدة محاسبيا بسعر التكلفة عوضا عن سعر البيع.
- ومراقبة هذه الأشغال يتم عن طريق:
- البحث الخارجي وفي الحالة العكسية (الإبقاء على المواد السهلة التعرف عليها والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة).
- فحص حسابات ورشات الأشغال إذا كانت موجودة.

ج-مراقبة المبيعات:

- من أهم المخالفات التي يمكن اكتشافها على مستوى المبيعات:
 - عدم تسجيل الإيرادات النقدية الناتجة عن بعض المبيعات بدون فواتير.
 - تخفيض المبالغ الحقيقية لبعض المبيعات (فواتير جزئية).
 - إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء ومن البيع الفضلات ومن المنتجات نصف المصنعة.
 - التسجيل في الجانب المدين حسابات المبيعات مردودات وهمية للبضائع أو اقتطاع مبالغ فيها.
 - عدم تسجيل الاقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة وكذا حاجيات عائلته.
 - التسجيل المحاسبي لعملية البيع ضمن جهة الدائن في حساب من حسابات الميزانية.
 - وبعد القيام بكل التحقيقات الممكنة، يستطيع العون المحقق أن يقوم بإصدار حكم حول مصداقية وصحة المحاسبة ولكن افتراض صحة هذه الأخيرة فقط، لهذا السبب يجب مواصلة عملية الفحص لكي تمتد إلى الحسابات الأخرى قبل استخراج الاستنتاجات النهائية والمتمثلة في حسابات الميزانية.¹
- ### 2-مراقبة خاصة بحسابات الميزانية:

وتقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلين منفصلين عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي أن تحتوي الميزانية على العناصر التالية:

أ- فحص حسابات الأصول:

تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

يقوم المراقب الجبائي بمراجعة وفحص مختلف حسابات الأصول، وذلك بالتأكد من مدى احترامها لمبادئ النظام المحاسبي المالي، وكذا من مدى تغييرها عن واقع استخدامات موارد المكلف وذلك بالتركيز على أهم الحسابات والتي يمكن تقسيمها إلى (الاستثمارات، المخزونات الحقوق).

¹MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001.P59.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الاستثمارات: وتضم هذه المجموعة مختلف الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشائها، والتي تشمل في:

الاستثمارات الأخرى:

تشمل الاستثمارات، مجموع الموجودات الطويلة المدي المشتريات أو المنشأة من طرف المؤسسة، فعلى المحقق التأكد مما يلي:¹

- الوثائق ومختلف المبررات المتعلقة بالحصول على الاستثمارات خلال الفترة المعينة بالتحقيق وكذلك من الوجود المادي للاستثمارات من خلال المعاينة المادية وهذا من أجل الوقوف على عدم وجود فوائض قيمة غير مصرح بها في حالة التنازل.

- عدم تسجيل بعض الاستثمارات بقيم أدنى من سعر تكلفتها في حالة إنشاءها من طرف المؤسسة.
- عدم تسجيل بعض الاستثمارات بقيم أعلى من سعر تكلفتها، وذلك من أجل الاستفادة من خصم مصاريف إهلاك إضافية، يمكن المكلف من تخفيض النتيجة الخاضعة للضريبة.
- تسجيل فوائض القيمة الخاصة بالتنازلات عن الاستثمارات تسجيلاً صحيحاً وإنقاصها إلى تخفيض الضريبة.²

تخص هذه المميزات كل الاستثمارات بصفة عامة، إلا أنه لكل استثمار ميزة خاصة وهذا ما نتطرق إليه فيما يلي:

ب- حساب القيم المعنوية: يضم هذا الحساب تكلفة حيازة العناصر المعنوية، مثل شهرة المحل، براءات الاختراع، يقوم المحقق بالتأكد من:

- عدم إخضاع القيمة المعنوية للإهلاك.
 - وجود المبررات الكافية لتسجيل المخصصات الاستثنائية المتعلقة بتدني قيم شهرة المحل.
 - عدم تسجيل قيم براءات الاختراع المتحصل عليها ضمن حسابات التكاليف.³
 - التأكد من عدم تكوين مؤونة للقيم المعنوية.
 - التأكد من عدم تسجيل القيم المعنوية المنشأة من قبل المكلف بالضريبة في المحاسبة.
- ت- حساب الأراضي (حساب 211):** يقوم المراقب على الخصوص بما يلي:
- التأكد من عدم تسجيل إمتلكات الأراضي المؤسسة، إلا في حالة الأراضي المخصصة للاستغلال (كالمناجم والمقالع...).

¹Guide du V.C, (Op.cit.), P 65.

²MF/DGI/DRV, Guide pratique, le contrôle fiscal, Edition 1996, Page 69.

³Guide du V.C, (Op.cit.), P66.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

- في حالة وجود مباني للمؤسسة، وعدم ظهور حساب الأراضي ضمن حساباتها يقوم المحقق بإعادة إدراج مصاريف الإهلاك المتناسبة مع قيمة الأراضي عند تاريخ اقتنائها ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة، وهذا في حدود المدة الخاضعة للرقابة الجبائية.

- التأكد من عدم تخصيص مؤونة لتناقص قيمة الأراضي، إلا إذا تم تبرير ذلك مثلاً في انخفاض قيمة الأراضي بسبب تعديل المخطط العمراني.

ث- حساب اهتلاك الاستثمار: القاعدة العامة، أن مراقبة انتظام الإهلاكات تتم في نفس الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الاستثمار، فهي تعبر عن ذلك الجزء من الاندثار الذي يلحق باستثمارات المؤسسة، فالمحقق أثناء فحصه يمكن أن يجد نوع من الأنواع الثلاثة للإهلاك التالية:

الإهلاك الخطي: ويطبق بالنسبة لكل أنواع الاستثمارات تلقائياً، إلا في حالة طلب صريح لاعتماد نوع آخر.

الاهتلاك المالي التنازلي: ويطبق على كل التجهيزات التي تساهم في الإنتاج وكذلك على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي.

الإهلاك المالي المتصاعد: وللاستفادة منه يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا بتصريحها السنوي وبالتالي هذا الاختيار يستبعد تطبيق أي نوع من أنواع الإهلاك المالي الأخر¹. وعليه أثناء فحصه يجب أن يقوم بما يلي:

- التأكد من حساب الإهلاكات لعناصر الاستثمارات عنصر بعنصر.
- التأكد من الحساب السليم لمعدل ومدة الإهلاكات.
- التأكد من توزيع السليم لمبالغ الإهلاكات على كل الدورات المالية لفترة حياة الاستثمار بطريقة نظامية.
- التأكد من الاستخدام المستمر لنفس طريقة الإهلاك في كل الدورات.
- التأكد من أن فترة حياة الاستثمار على الأقل 5 سنوات.
- التأكد من احتساب الإهلاك على سعر التكلفة خارج الرسم ما عدا بالنسبة للسيارات السياحية.
- إعادة إدراج حصص الإهلاك الخاصة بأصول ثابتة غير موجهة مباشرة للاستغلال ضمن النتيجة الجبائية.²

ج- حساب 213 المتعلق بالبناءات: خلال فحص هذا الحساب يتأكد المراقب خاصة من:

- عدم إدراج قيمة الأراضي ضمن قيمة المباني من أجل تجنب تضخيم الإهلاكات.
- الحساب الصحيح لسعر تكلفة المباني التي أنشأتها المؤسسة، وإلحاق مصاريف هدم المباني القديمة بقيمة المباني الجديدة وعدم خصمها كمصاريف.

¹قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، ص41.

²Guide de V.C, P 101.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

3- مراقبة الضرائب والرسوم الأخرى المرتبطة بالاستثمار:

يقتصر تسديد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، غير القابلة للحسم بالنسبة للمدينين بالرسم جزئياً، على قسط الرسم على القيمة المضافة القابل للخصم. وفي هذه الحالة، يعتبر قسط الرسم على القيمة المضافة غير القابل للخصم عبئاً قابلاً للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (يتم إهلاكها).¹

أ- حقوق الطابع:

على المحقق التأكد من دفع حقوق الطابع، ويعتمد عند فحصه للحسابات الاستثمارية على مايلي:

- عقد تأسيس المؤسسة، سجل الاستثمارات، جدول الإهلاكات، العقود والصفقات، الفواتير.²
- إضافة إلى ذلك، ينبغي أيضاً تقدّم الوثائق التبريرية المتعلقة بكيفيات الدفع المستعملة وكذا صفحات كل السجلات المحاسبية التي قُيدت فيها هذه المعاملات.³

4- المخزونات:

وتشمل المخزونات كل البضائع، المواد الأولية، مواد ولوازم منتجات نصف مصنعة وتامة، منتجات قيد التنفيذ، الفضلات والمهملات، المخزونات لدى الغير.

تشكل الرقابة على المخزونات مهمة صعبة للمراقب الجبائي خاصة في غياب محاسبة للمواد وهو ما يتطلب معارف كافية في مجال الفحص الدقيق للمدخلات والمخرجات المختلفة ويقوم المحقق خاصة بما يلي:

- التأكد من التسجيل الصحيح للعمليات.
- التأكد من تطابق المخزون الابتدائي للدورة (ن) والمخزون النهائي للدورة (ن-1).
- التأكد من صحة قيمة المؤونات التي أحدثتها المؤسسة.
- التأكد من إعادة دفع مبالغ رسم القيمة المضافة المسترجعة في حالة تلفها، أو عم صلاحيتها، سواء كانت موضوع مؤونة لتدني قم المخزون أم لا كما يتم استرجاع كل الرسوم على القيمة المضافة المتعلقة بالمخزونات في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط
- عند غياب تقييم حقيقي للمخزونات، يقوم المراقب بتقييمها على أساس سعر تكلفتها المحتمل أو بسعر البيع السائد وقت الجرد، مع خصم مصاريف التوزيع وهامش الربح العادي.
- التأكد من عدم تخفيض أو تضخيم قيمة المخزون النهائي للسنة الأخيرة موضوع الرقابة، ثم القيام وحسب الحالة بزيادة أو تخفيض قيمة النتيجة المصرح بها مع إجراء التعديلات المحاسبية اللازمة.

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2022، ص 27.

² Guide de Vérificateur de Comptabilité, (op, cit), P 74

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 ص 52.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

فحص حسابات الخصوم: تتمثل في مجموعة حقوق المؤسسة المكتتبه من خلال علاقتها مع الغير، وقد تكون هذه الحسابات عرضة للغش أو الخطاء هذا ما على المحقق فحصه، ويحتوي قسم الخصوم على مجموعتين هما الأموال الخاصة و الديون.

- **الأموال الخاصة:** يضم هذا الصف وسائل التمويل المقدمة أو المتروكة تحت تصرف المؤسسة بصورة دائمة من قبل مالكيها، ويقوم المحقق بالتركيز على الحسابات التالية:

- **الأموال الجماعية:** على المحقق أن يوجه جل اهتماماته عند معالجة هذا الحساب إلى التغيرات الحادثة في هذا الحساب من زيادة أو نقصان، إذ أن هذا التغير يمكن أن يتبعه تسديد مبالغ حقوق التسجيل والتي يمكن أن يطلب حولها كل الوثائق التبريرية اللازمة. ويقوم العون المحقق بمراقبة الزيادة في رأس المال الجماعي أو التخفيض في الرأس المال الجماعي، والتنازل عن الأسهم والحصص.

- **الأموال الشخصية:** يهتم المحقق في هذا الحساب بمعرفة مصير هذه المخصصات، ويطلب التبريرات والتوضيحات عن هذا المصدر، إذا لاحظ التباس بين الوضعية المالية للمستغل والمداخل المصرح بها، وكذا من خلال مسحوباته ودفوعاته وطبيعة العمليات التي تمس حسابه، إذ قد يحدث أن تتم عملية بيع أو شراء دون فاتورة وتسجل كمدفوعات أو مسحوبات المستغل، ويتعلق هذا الحساب بالمؤسسات الفردية.

- **الاحتياطات (حساب 106):** هي نتائج المؤسسة غير الموزعة على الشركاء والغير مدمجة في رأس المال الجماعي، وقد جاءت التعليمات 02 المؤرخة في 29-10-2009 لتفصيل الاحتياطات إلى احتياطات قانونية، وقانونية أساسية، وعادية واختيارية وعلى المحقق التأكد في هذا المجال من:

- التغيرات الحادثة في هذا الحساب خلال الدورة، وهذا بالاعتماد على تقرير مجلس إدارة المؤسسة.

- أن الاحتياطات لا تحتوي المؤونات الغير مبررة، وكذا النواتج الاستثنائية والمتنوعة.¹

- كل توزيع الاحتياطات ثم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

- صحة مبالغ الاحتياطات وعدم تضخيمها.

- **فارق إعادة التقييم (حساب 105):** وهو فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية. وعلى المحقق التأكد خاصة من:

- يقيد فائض مخصصات الإهلاكات المتأتية من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة.

- لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهلاك.

¹عباس عبد الرزاق، مرجع سابق ذكره، ص 145.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم، ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع. ويحسب فائض أو ناقص القيمة للتنازل عن التثبيات القابلة وغير القابلة للاهلاك، انطلاقاً من القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم.¹

- حساب 11 المتعلق بالترحيل من جديد: حيث يسجل جزء من النتيجة (الربح أو الخسارة) الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق ويسجل برصيد دائن في حالة ترحيل جديد رابح، ورصد مد ين في حالة ترحيل من جديد عاجز.
- **المؤونات:** وهي مؤونات يتم تشكيلها في نهاية الدورة نظراً لتوقع حدوث خسائر أو تكاليف مستقبلية، وينقسم هذا الحساب إلى:

على المحقق التأكد من:²

- أن هذه المؤونات تلم بكل الشروط الشكلية والضمنية المنصوص عليها في التشريع الجبائي السارية المفعول، و يقوم بطلب كل التبريرات اللازمة.
- أن هذه المؤونات مبررة، وفي حالة المعاكسة فإنه يتم ضمها إلى النتيجة لإخضاعها للضريبة.
- **الديون:** ففي قروض الاستثمارات يتأكد المحقق من حقيقتها وذلك باستعمال حق الاطلاع لدى البنوك، على الكشوفات البنكية. وفي حساب الفروض أخرى على المحقق التأكد من عدم اقتطاع تسديدات القروض من الأرباح الخاضعة للضريبة و أن العقود الخاصة بالقرض غير وهمية و لا تخفي حصص مدفوعة من قبل المستغل أو الشركاء.

أ- **دائنو المحزونات:** وينقسم إلى:

- **حساب الموردون (حساب 401):** ينبغي على المراقب الحاني أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي: في حالة وجود حسابات فردية للموردين، يجب التأكد من توافق ميزان المراجعة ودفتر الأستاذ من حيث الأرصدة و المبالغ الإجمالية.

يراقب بطاقات الموردين، إذ يمكن الكشف عن إمكانية التسجيل المزدوج لنفس الفاتورة. والتأكد من صحة تسجيل التخفيضات والحسومات وانتظامها.

- **حساب موردو الفواتير التي لم تصل لصاحبها (حساب 408):** يستعمل هذا الحساب في نهاية السنة لتسجيل المشتريات المستلمة، و التي لم تصل فواتيرها بعد، حيث يراقب المحقق صحة هذه العمليات و يتأكد من صحة حدوثها.

ب- **محجوزات تحت الحساب:**

في هذا الصدد على المحقق أن يتأكد من أنه تم دفع هذه الضرائب والاشتراكات في الأجل المحددة وذلك عن طريق مطابقة السجلات والوثائق المحاسبية.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021، ص44.

²Guide de Vérificateur de Comptabilité, (op.cit.), P 84.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

ت- ديون على الشركات والشركات الحليفة:

ينقسم هذا الحساب إلى:

- حسابات جارية للشركاء (حساب 455): مراقبة هذا الحساب تتم بنفس طريقة مراقبة الحساب الجاري للدائنين، وفي هذا الإطار أن يتأكد من أن المساهمات المقدمة من طرف المساهمين مطابقة للمداخل المصرح بها.

- حساب عمليات المجمع (حساب 451): على المحقق أن يراقب هذا الحساب بدقة ويتأكد من صحة الحسابات بحيث أنه قد يحدث وأن يسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب أرباح متنوعة يجب أن تستغل في حساب " النواتج".

على سبيل المثال المبيعات غير المفوترة، النواتج الثانوية، التخفيضات.

ث- دائنو الاستغلال: يتم التحقيق في الحسابات الفرعية التالية:

حساب الموردون والحسابات الأخرى ح/401 وح/467 فمراقبته يمكن المحقق من اكتشاف أتعاب، ديون ومصاريف أخرى متشابهة والتي لم تسدد كلياً في نهاية الدورة ويجب دمجها في النتيجة الجبائية.

- حساب 518: تسمح للمحقق من اكتشاف الفوائد المنتظرة.

حساب دائنو المصاريف المتنوعة: يسمح للمحقق من اكتشاف وجود مصاريف وهمية. وتشمل العمليات الخاصة مع الدولة، والهيئات الدولية، والأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.

ج- تسبيقات تجارية: ويضم هذا الحساب:

- حساب 419: يجب على المحقق أن يتأكد من كون المبالغ المستلمة من الزبائن، تتمثل حقيقة في التسبيقات، ولا تتعلق بتسويات لفواتير بيع غير مسجلة محاسبياً.

- حساب 138: تتعلق بمنتجات أخرى وأعباء مؤجلة: على المحقق التأكد من صحة النواتج المسجلة مسبقاً، وأنها ليست مدفوعة لصالح الشركاء مثلاً.

ح- ديون مالية: يشمل هذا الحساب:

- حساب 403: المتعلق بموردي السندات الواجب دفعها: على المحقق متابعة تغيرات حساب الدفع وذلك بمقارنتها بحساب "الموردين" أو حساب "المشتريات" والتأكد من الوجود الفعلي لهذه الأوراق.

- حساب 405: المتعلق بموردي تقيتات السندات المطلوب دفعها.

- حساب 519: المتعلقة بالمساهمات البنكية الجارية: على المحقق طلب التبريرات للعملية الظاهرة في الحساب فيمكن للمؤسسة إخفاء أرباح في هذا الحساب او عمليات غير قانونية.

خ- حسابات الأعباء.

فحص المصاريف العامة من أي طبيعة كانت، وأجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة وحسابات التسيير.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الفرع الثالث: فحص حسابات النتائج والتسيير والفحص الجبائي

وهنا يعد المحقق إلى التحقيق في صحة التسجيلات المتعلقة بحسابات التسيير وحسابات النتائج.

1- فحص التكاليف:

وتتمثل في التدقيق فيما يلي:

- أ- حساب البضائع المستهلكة، مواد ولوازم مستهلكة: على المحقق التأكد من:
 - دقة المبالغ المسجلة في الدفاتر مقارنة بالمبالغ المسجلة في الفواتير والتأكد من أن هذه المشتريات تمت بسعر الشراء.
 - مجموع فواتير الشراء تم تسجيلها دون أخطاء أو اختلاسات.

ب- حساب منتجات وأشغال قيد الإنجاز: الحساب 34 ويمثل المنتجات والأشغال غير المنتهية عند نهاية الدورة، وعلى المحقق التأكد من أن المبلغ المسجل مطابق للحقيقة أي أن كل التكاليف مأخوذة بعين الاعتبار، والتأكد من أن كل العوامل المكونة للأشغال قيد الإنجاز ظاهرة في حساب الجرد.

د- حساب تكاليف الإنتاج والأعباء المخفضة والاستثنائية:

تكاليف الإنتاج: وهي التكاليف المدفوعة من طرف المؤسسة لتحقيق أهدافها، وفي نظر القانون الجبائي، فإن هذه التكاليف تخفض بدون إستثناء إلا إذا لاحظ المحقق بعض التجاوزات، والتي عليه إثباتها.

تكاليف مخفضة: من أجل زيادة أو رفع الدخل الناتج عن النشاط نص التشريع الجبائي على بعض الإجراءات التي تمكن من تخفيض بعض التكاليف وذلك مع إحترام بعض الشروط المنصوص عليها.

ذ- حساب التكاليف الاستثنائية:

على المحقق التأكد من الغرامات والعقوبات مهما كانت طبيعتها (جبائية أو جزائية) قد تم إدخالها في الربح الخاضع.

2- فحص الإيرادات: وتتمثل في التدقيق فيما يلي:

أ- حساب المبيعات والإيرادات الأخرى: يمكن للمحقق التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية المنجزة من طرف المؤسسة والتحقق الواجب إجرائها تعتمد على حجم المؤسسة موضوع التحقيق.

ب- حساب الأرباح الاستثنائية والمداخيل الخارجية:

على المحقق البحث عن الأرباح غير المصرح بها، والدراسة الدقيقة للملف الجبائي تمكن من اكتشاف وجود أو عدم وجود أرباح أو عوائد خارج الاستغلال، كبيع أحد الأصول مع تحقيق قيمة مضافة، أو الحصول على تعويضات التأمينات.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

3- الفحص الجبائي.

يقوم المحقق بمراقبة قانونية العمليات الجبائية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ويقوم بفحص الأعباء الغير القابلة للخصم في المادة الضريبية على الدخل الإجمالي و على أرباح الشركات.

أ- فحص خصم بعض الأعباء.

الإهتلاكات: يتأكد المحقق من أن الإهتلاك المطبق قانوني ومسموح به من طرف المصالح الجبائية عندما يكون محل اختيار ومن بين الإهتلاكات المطبقة الإهتلاك الخطي المتصاعد والمتناقص.

ب- المؤونات: تكون المؤونات لمواجهة الخسائر وأعباء غير محددة وغير متوقعة وتبقى محتملة، تكون قابلة للخصم من النتيجة عندما، من جهة تكون مسجلة محاسبيا ومن جهة أخرى تظهر في الملحق المؤونات مع التصريح السنوي بالنتائج، ويجب أن يتأكد المحقق بتوفر الشروط خصم المؤونة التالية:

- المؤونة يجب أن تكون مخصصة لعناصر تفقد قيمتها ويمكن تقدير قيمتها.
- يجب أن تكون على شكل خسائر أو أعباء محتملة وليس حالية.
- يجب أن توافق الخسائر والأعباء القابلة للخصم جبائيا.

ت- مصاريف أخرى:

من بين الأعباء التي تكون جبائيا قابلة للخصم:

- إيجار المحلات المهنية تكون قابلة للخصم عندما تكون موجهة مباشرة للاستغلال المؤسسية.
- مصاريف الصيانة والتصليلات، إذ لا تكون قابلة للخصم مصاريف صيانة سيارات سياحية والتصليلات الأخرى الغير مرتبطة باستغلال المؤسسة.
- علاوات التأمين، إذ لا تكون قابلة للخصم تأمين السيارات السياحية.
- مصاريف النقل والمهمات يجب أن تكون نفقات مهنية ومبررة.
- مصاريف مختلفة لتسيير بصفة عامة تكون مقبولة للخصم إذا كانت مبررة وفي حدود سقف المسموح به.

ث- ضرائب الرسوم والغرامات: تأخذ كأعباء قابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية، الضرائب الغير القابلة للخصم يجب أن يتم استردادها في النتيجة الخاضعة للضريبة عندما تكون تم خصمها في النتيجة المحاسبية.

الضرائب القابلة للخصم منها الرسم العقاري ورسم التطهير الرسم على النشاط المهني وحقوق الطابع.

الضرائب غير قابلة للخصم. كرسوم التكوين والتمهين، TVA، IRG، IBS .

الغرامات والعقوبات: باستثناء الغرامات التأخير التعاقدية فيما يخص المشاريع تكون كل الغرامات غير قابلة للخصم.

ج- خسائر السنوات السابقة قابلة للخصم لأربع سنوات المتتالية بعدها يكون العجز غير قابل للخصم خلال

السنوات التالية:¹

¹Guide de Vérificateur de Comptabilité,(op,cit), P128.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

مراقبة الامتيازات الجبائية: التحقق من أن الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية تم اقتناؤها كليا أو جزئيا وأن معدل الإعفاء يتطابق مع معدل تقدم المشروع وتاريخ كل مرحلة منها، كذلك يجب التحقق من هذه الاستثمارات موجهة لنشاطات المذكورة في قرارات منح الامتيازات، وفي حالة عدم احترام الالتزامات الجبائية يتم سحب الاعتماد و تصبح الحقوق والرسوم والإتاوة التي تم إعفاؤهم منها تصبح مستحقة على الفور.¹

مراقبة خصم الرسم على المشتريات: مراقبة الرسم على المشتريات التحقق إذا كانت الخصومات نفذت بالطريقة الصحيحة والمنتظمة وخلال عملية التحقيق يتم استخراج أخطاء.

أ- الإطار القانوني للخصومات

الشروط الموضوعية:

- إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- الإنتاج الموجه للتصدير أو قطاع مستفيد من الشراء بإعفاء.

الشروط الشكلية:

- يجب ان تكون مسجلة بسعر الشراء خارج الرسم أو تكلفة الإنتاج .
- يجب الاحتفاظ بها لمدة خمس سنوات إبتداءا من تاريخ امتلاكها أو إنجازها.
- في حالة توقيف النشاط أو التنازل على الأملاك أو فقدان صفة المدين بالضريبة، يجب على الخاضع للرسم أن يقوم بإعادة دفعه بنسبة لعدد السنوات المتبقية.²

ب- استثناءات في حق الخصم:

- شراء مواد الخدمات البنائيات العقارات غير المرتبطة بحاجيات المؤسسة.
- السيارة السياحية ومعدات النقل التي لا تشكل أدوات رئيسية لنشاط المؤسسة.
- الخدمات قطاع الغيار ومستلزمات تستعمل لتصليح أملاك المستثنات من الحق في الخصم.³

ت- مراقبة الخصومات:

- تحقق من وجود فواتير حقيقية غير وهمية وتكون مسجلة محاسبيا ومدفوعة بحسابات البنكية
- المحقق يتأكد من نسبة الخصم بالنسبة لمدينين جزئيا للرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من الاحتفاظ بالأملاك لمدة خمس سنوات وفي حالة معاكسة قد تم إعادة الدفع على نشاط الرسم على القيمة المضافة للسنوات المتبقية.⁴

¹قانون الضرائب المباشرة لسنة 2022، المادة 94 ص46.

²Guide de Vérificateur de Comptabilité,(op.cit.), P132.

³قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2021، المادة 41، ص 20.

⁴Guide de Vérificateur de Comptabilité,(op.cit.), P132

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الفرع الرابع: رفض المحاسبة شروطها ونتائجها.

عندما ينتهي المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون يتوصل إلى نتائج تتمثل في رفض أو قبول المحاسبة، وقد وضع المشرع شروطا لرفض المحاسبة، وذلك بهدف حماية المكلفين بالضريبة من أي تجاوزات قد تصدر عن المحققين عند اتخاذ هذا القرار.

1- شروط رفض المحاسبة.

حتى تكون منتظمة ومثبتة، المحاسبة يجب أن تستوفي مجموعة من المعايير الضرورية في الشكل والمضمون حتى لا تكون مرفوضة من طرف فرقة التحقيق المحاسبي، و حسب ما نصت عليه المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية "لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما تكون":

- محتوى الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية غير المطابق للمواد من 9 الى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي (SCF) أو غير مطابقة للتشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- محاسبة تتضمن أخطاء، اغفالات أو عدم صحة خطيرة ومتكررة على مختلف العمليات المحاسبية.¹
- جاءت هذه المادة بمفهوم برهنة خاصة غير المقنع للمحاسبة، كمرحلة أولية للنطق بالرفض هذا المفهوم يكون على المحققين إثبات أن المحاسبة المحقق فيها، لا تسمح بعملية مراقبة صدق التصريحات الجبائية المكتتبه، وهذا بمراعاة النقائص المعايينة.
- هذه المادة وضحت بشكل دقيق الحالات التي لا تقبل فيها المحاسبة وهي مفصلة في المنشور رقم 22/و.م.ع.م.ض/2014 المؤرخ في 18 فيفري 2014 وهي موضحة كما يلي:

أ- الحالة الأولى: المحاسبة غير منتظمة

المحاسبة ليست ممسوكة بالشكل المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، يمكن ان تقدم المحاسبة بعدة وضعيات.

_ الوضعية الأولى المحاسبة غير كاملة.

- غياب الدفاتر المحاسبية الإجبارية (اليومية، الجرد، دفتر الاستاد.....).

- غياب الدفاتر المحاسبية الثانوية (غياب يومية الشراء، الصندوق، البنك.....).

_ الوضعية الثانية: الوثائق المحاسبية غير مطابقة لنصوص المادة 11 من ق تجاري.

- الدفاتر المحاسبية مؤشرة وممضى عليها ولكن غير مسجلة.

- الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة وغير ممضى عليها.

- الدفاتر المحاسبية تحتوي على بياض تشطيبات وتحشيرات.

¹قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 43، ص 25.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

- في حالة المحاسبة بالإعلام الآلي فإن جميع قوائم الإعلام الآلي الملصقة على الدفاتر الإجبارية تكون سبب الرفض.

_ الوضعية الثالثة المحاسبة غير مثبتة بوثائق تبريرية

كمبدأ غياب وثائق التبريرية للأعباء العامة لا يسمح برفض المحاسبة كعنصر وحيد، لكن لا يمكن خصم أعباء غير مبررة. بالمقابل، غياب وثائق إثبات المشتريات أو المبيعات حسب طبيعتها، يترتب عنه رفض المحاسبة حسب درجة مصداقية التصريحات الجبائية، مع ذلك تقديم فواتير الشراء أو البيع لا يستبعد إمكانية رفض المحاسبة، المحقق يجب أن يتأكد من أن الوثائق تتضمن كل المعلومات الضروري لتنفيذ عملية المراقبة (التاريخ، طبيعة العملية، المتعاملين، الكمية والقيمة.....الخ).

تسجيل محاسبي عمليات وهمية، أو احتواء المحاسبة عمليات مخفية.

ب- الحالة الثانية: المحاسبة غير صادقة.

خاصية عدم مصداقية المحاسبة ينتج خصوصا من أخطاء اغفالات وعدم صحة المعلومات غياب المصدقية يجب أن يكون مثبت من طرف المحقق حسب خطورتها وتكرارها خطأ بسيط أو إغفال معزول لا يستطيع أن يبرر رفض المحاسبة.

_ الوضعية الاولى المحاسبة تتضمن اغفالات

إغفال إيرادات أو إخفاءها (مبيعات غير مسجلة محاسبيا و بدون تحرير فاتورة، أو اكتشاف محاسبة مخفية). إغفال مشتريات حسب طبيعة الخطاء ليس فقط الاستهلاكات وهامش الربح لكن يجب أن تكون متوافقة مع خزينة المؤسسة لذا يجب التحقق من أن قيمة المشتريات المدفوعة لا تظهر في المحاسبة.

_ الوضعية الثانية المحاسبة تتضمن عدم صحة.

- الحساب الحسابي غير صحيحا.

- تقارير خاطئة.

- تقييم سيء للمخزون.

_ الوضعية الثالثة المحاسبة تتضمن أخطاء محاسبية.

- عدم الامتثال لمعايير تطبيق القواعد المحاسبية، في حالة أين لا تكون قابلة للتصحيح مباشرة.

- نقص الامتثال لمبدأ القيد المزدوج.

- نقص الامتثال لمبدأ استقلال السنوات المحاسبية

- نقص الامتثال لمبدأ استمرارية الطرق المحاسبية.

في كل مرة من المهم التدقيق أن قرار الرفض في المحاسبة يجب أن تبقى معتمدة على أهمية واثر هذه الأخطاء اغفالات وعدم صحة أو أخطاء محاسبية على مصداقية المحاسبة المحقق فيها.¹

¹Circulaire N°22 /MF/DGI/DRV2014/PAGE9.10.11.12.13.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الأخطاء أو الاغفالات أو المعلومات غير الدقيقة التي تتضمنها المحاسبة تعرف كما يلي:

1- عدم الدقة: يمكن تعريفه على أنه الترجمة المحاسبية لفعل غير مطابق للحقيقة، مثل حساب عددي غير صحيح، ترحيلات خاطئة، تقدير سيء للمخزون.

2- الإغفال: ويتمثل في التخلف عن تسجيل عنصر محاسبي أو أكثر مثل الإيرادات، المشتريات، الأعباء مثل إغفال إيرادات اكتشفت بعد استغلال حكم قضائي نهائي يشكل مرجعا لمبيعات غير واردة بالمحاسبة ودون تحرير فواتير أو اكتشاف محاسبة خفية.

3- الخطأ: الخطأ المحاسبي ويتمثل في عدم الانتظام المحاسبي والذي أصله خطأ في تطبيق القواعد المحاسبية، أي عدم مراعاة طرق تطبيق قواعد المحاسبة، في حالة كونها غير قابلة للتعديل مباشرة، ومن طبيعة تجعل رقابة التماسك الذي يرغب المدقق في إجرائها غير ممكنة كغياب مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية، غياب مبدأ استقلالية السنوات المالية.¹

2- نتائج رفض المحاسبة:

جاءت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية بمفهوم برهنة خاصة أن المحاسبة غير مثبتة كمرحلة أولية للنطق برفض المحاسبة، كذلك صنف إجراء رفض المحاسبة ضمن فصل "الإجراء التناقضي لإعادة التقييم" وحذفت الرابط بين رفض المحاسبة والتقدير التلقائي للضريبة بينما كان رفض المحاسبة إجراء مرادف لإجراء التقدير التلقائي للضريبة الذي يقع فيه عبء إثبات هذا التقييم على المكلف بالضريبة، تم تحويل من الجانب القانوني عبئ الإثبات لصالح الإدارة الجبائية.

تتم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة المحقق معه حسب الحالة، في إطار إجراء تناقضي لإعادة التقييم أو إجراء التقييم التلقائي.²

يكون التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن الخروج عن الوثائق باستعمال طرق خارج المحاسبية Extra comptable ويتم التحقيق في مراحل هي:³

أولاً: الإجراء الحضوري: مهما كانت وضعية المحقق مع مراعاة المحاسبة المحقق فيها، إجراء التناقضي لإعادة التقييم يطبق عليه كحق، فيما يتعلق بعبء الإثبات كقاعدة عامة يقع على عاتق الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالوقائع ومع ذلك عندما يتم النطق برفض المحاسبة أو عندما يتعين اللجوء إلى إجراء ضريبي تلقائي يمكن عكس هذا لصالح إدارة الضرائب،⁴ يكون الإشعار بالتقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبولها.

¹ احمد فنديس، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² Circulaire N°113 /MF/DGI/DRV2014/PAGE..

³ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،

جامعة الجزائر، 2002، ص 58.

⁴ Circulaire N°113 /MF/DGI/DRV2014/PAGE..

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

إن الإشعار بنتائج التحقيق يجب أن يحدد طريقة التقويم التي أدت إلى التعديلات المزمع القيام بهاء إلى جانب إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو الرد عليها.

- أ- **حالة المحاسبة مقنعة:** عندما لا يتم النطق برفض المحاسبة نتائج التي يتم تبليغها للمكلف بالضريبة المحقق معه حسب إجراء ألتناقضي لإعادة التقويم، إثبات الوقائع يقع على عاتق الإدارة الجبائية.
- نقص في تسجيل محاسبي و/أو تصريح فاتورة بيع أو تسجيل عبئ غير مقبول للخصم جبائيا.
 - عدم التناسق المستخرج بعد مقارنة المعلومات المتحصل عليها مع المصرح بها.
 - التناقضات غير المبررة حسب إثباتها من طرف المحقق بإتباع طرق لإعادة تأسيسها غير محاسبية.
 - كافة الأخطاء المحاسبية التي قد يكون لها تأثير في الأصل.

ب- إعادة التأسيس الغير محاسبي في حالة المحاسبة مقنعة:

- _ **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة وهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أي تقويمات عن طريق إرسال إشعار بغياب التقويم.
- _ **قبول نسبي:** أي هناك شكوك وذلك من خلال اكتشاف بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظاته حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع على أن يبلغ المكلف بهذا التقييم عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.

ت- **حالة رفض المحاسبة:** في حالة رفض المحاسبة التي يكون أثبات الوقائع يقع على عاتق الإدارة الجبائية، يكون إبلاغ النتائج المراد إخطارها للمكلفين المحقق معهم وفقا لإجراء ألتناقضي ومع ذلك سيتم عكس عبء إثبات المبالغ في التعديلات التي تم إجراؤها في هذه الحالة لصالح السلطات الضريبية.

ث- إعادة التأسيس الغير محاسبي حالة النطق برفض المحاسبة:

عندما يتم النطق برفض المحاسبة، بعد إثبات الطبيعة غير المقنعة للمحاسبة، يجوز للمحقق استعمال طريقة غير محاسبية لإعادة تكوين الأسس الضريبية من اجل تحديد الحقوق والعقوبات التي تم التهرب منها، إذا لزم الأمر.

في هذه الحالة، يمكن للمحقق أن يكتفي بفرض ضرائب على الفروقات التي تم الحصول عليها، دون الحاجة إلى ذلك للالتزام بتبرير أصلهم وهذا لان عبئ الإثبات يقع على عاتق دافع الضرائب.

ثانيا: التقدير التلقائي للضريبة:

يمكن للإدارة الجبائية في ظروف محددة قانونا أن تلجا لتطبيق إجراءات التصحيح التلقائي، وقد عرفها الفقيه RICHERDANIEL بأنها إجراءات لديها نقطة مشتركة وهي معاقبة التصرف الجبائي للمكلف

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته القانونية وذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة عليه بناء على العناصر المتوفرة لديها مع جعل عبئ إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة.¹ في الوضع الحالي للتشريع الضريبي الجزائري لا يمكن إجراء التقويم التلقائي للضريبة إلا في حالتين مما يعكس انقطاعا بين المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه، نتيجة لذلك وفقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، التقييم التلقائي للأسس الخاضعة للضريبة سيتم تطبيقها عندما:

1- تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعانة، بسبب فعله أو فعل الغير.

2- لا تقدم المحاسبة، بعد انقضاء أجل (8) ثمانية أيام من تاريخ الإعذار.²

تثبت عدم تقدم المحاسبة بمحضر يدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا، كما يكون موضوع أعذار يدعى من خلاله المكلف بالضريبة لتقدم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر.³

سيتم إخطار النتائج المتحصل عليها من عملية التحقيق في إطار إجراء إخضاع التلقائي، مع تحويل عبئ الإثبات لصالح الإدارة الجبائية.

أخيرا بغض النظر عن إجراء إعادة التقويم والطرف الملقى على عاتقه عبأ الإثبات يجب على المحقق التأكد من أن التصحيحات المحسوبة متوافقة مع الوضعية الاقتصادية للمؤسسة.⁴

المبحث الثالث: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق اهدافه

يشكل تحسين تسيير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبة الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الجبائية، حيث تساهم هذه الأنشطة في زيادة مردودية الضريبة وكذا تحقيق عدالة أكثر.

الهدف من ذلك مزدوج تشجيع ومساعدة المكلفين بالضريبة الحريصين على دفع المبلغ الصحيح للضريبة في الأجال المحددة والتعامل بصرامة مع الذين لا يمثلون لواجباتهم الجبائية.

من هذا المنظور تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة بامتياز التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية أو أقل مما يجب. وزيادة على احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ترمي الرقابة الممارسة من طرف المصالح الجبائية إلى ضمان التوازن في ظروف ممارسة المنافسة، من جهة، ومن جهة أخرى، الحرص على استقرار المالية العامة.

¹لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2018، ص135.

²Circulaire/MF/DGI/DRV2014/PAGE N°113

³قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 9/20 ص13.

⁴Circulaire N°113 /MF/DGI/DRV2014/PAGE

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

بالفعل، وضعت أنشطة أخرى تحسسية حيز التنفيذ يتعلق الأمر بتقديم أحسن خدمة لمستعمل الإدارة الجبائية، وتبسيط الإجراءات، وتخفيف الضغط الجبائي وأخيرا، تحسين استقبال الجمهور.

المطلب الأول: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق الوعي الجبائي.

إن تحسن مستوى التحضر الجبائي بالنسبة للمؤسسات هو هدف استراتيجي للإدارة الجبائية، تسهر على ممارسة مهامها في مجال الرقابة مع السعي إلى تحسين نوعية هذه الرقابة. من أجل ذلك، تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة ومكافحة مختلف أشكال الغش الجبائي، ويتعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة وكذا التحقيق المصوب في المحاسبة.

الفرع الأول: مفهوم الوعي الجبائي وأهميته.

يعتبر مفهوم الوعي الجبائي مصطلح حديث نسبيا في الجزائر وسنحاول من خلال هذا الموضوع أعطاء تعريف له مع بيان أهميته.

1- تعريف الوعي الجبائي.

التعريف الأول: يقصد بالوعي الجبائي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما تلقى من أعباء.

التعريف الثاني الوعي الجبائي هو إيمان إرادي للالتزامات الجبائية، ويتمثل في اقتناع المكلفين بدفع الضريبة وإدراكهم بأن دفعهم لها يعد مسؤولية اتجاه المجتمع، وأنه يعود عليهم في شكل منافع وخدمات من خلال ترشيد السلطات لسياسة الإنفاق العام، فهو رهان أساسي للدولة في ظل التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلد.¹

2- أهمية الوعي الجبائي.

لوعي الجبائي أهمية كبرى سواء بالنسبة لأطراف العلاقة أو بالنسبة لتحقيق أبعاد الجبائية.

أ- أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة

- إزالة أسباب التوتر وخلق الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتحقيق التعاون بينهما.
- معرفة المكلف بالضريبة ما له من حقوق وما عليه من واجبات.
- القضاء على النظرة السائدة عند المكلفين بالضريبة بأن الضريبة مجرد عبء.
- تحسيس المكلف بالضريبة بمسؤوليته في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- تحفيز أفراد المجتمع على أداء واجباتهم الجبائية وفقا لأحكام القانون بشكل طوعي، و تهيئة الفرصة لهم لتقادي الوقوع تحت طائلة العقاب و الجزاءات القانونية.

ب- أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للإدارة الجبائية.

¹سيزيد نادية منعم كهينة، مساهمة الوعي الجبائي في تعزيز الالتزام الجبائي لدى المكلف دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مذكرة ماستر، جامعة بومرداس، 2020، ص5.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

تتمثل أهمية الوعي الجبائي بالنسبة للإدارة الجبائية في:

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتحقيق مبدأ الشفافية الضريبة في التعامل مع المكلفين بالضريبة.
- توفير الجهد والوقت فكلما كان المكلف بالضريبة واع جبائيا قلص عدد الإجراءات على موظفي الإدارة الجبائية.
- تسهيل العمليات الجبائية وتقلص عدد المنازعات.
- يساعد الإدارة الجبائية فيوضع الخطط، تعديلها ومتابعتها في وضع الاقتراحات، تعديلالقوانين، إصدارها باعتبارها همزة الوصل بين المكلف بالضريبة و صناع وكذلك وضع اللوائح والتعليمات والقراري.

تسهيل وضع توقعات الإيرادات، وجمع الإحصائيات (قيمة مضافة، إيرادات كل ضريبة...)

ت- أهمية الوعي الجبائي بالنسبة لتحقيق أبعاد الجبائية

- تحتل الجبائية مكانة هامة في المساهمة في تكوين رأس المال اللازم لتحقيق التنمية يمكن إبراز بعض الأهداف الأساسية التي يجب أن تتمحور حولها الخطة العامة للتنمية الاقتصادية، وتتمثل في:
- **زيادة الدخل القومي:** يعتبر زيادة الدخل القومي من أول أهداف التنمية الاقتصادية لدى الدول.
 - **رفع مستوى المعيشة:** ونعني به توفير أسلوب الحياة الكريمة وذلك بتحقيق ضروريات الحياة كالخدمات الصحية والتعليم.
 - **تحقيق العدالة التوزيعية للدخل والثروة:** وذلك من خلال توزيع الدخل والإنتاج بطريقة عادلة بين أفراد المجتمع الواحد.
 - **تحقيق النمو الاقتصادي:** فالنمو الاقتصادي لأي بلد يعتمد بدرجة كبرى على قدرة الحكومة على توليد إيرادات كافية لتمويل برامجها للإنفاق على الخدمات العامة ومشاريع التنمية.
 - **ضمان الاستقرار الاقتصادي:** تعتبر الإيرادات الجبائية أداة يعالج بها التضخم والانكماش.
 - **توجيه السياسة الجبائية:** وذلك لتشجيع النشاطات الإنتاجية و بالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرساءها في السوق الوطنية وحتى الدولية، بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية، وأيضا من خلال الإعفاءات الاستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وإيجابي في زيادة الطاقة الإنتاجية وزيادة الطلب العام، أوالإعفاءات الدائمة للقطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة، فتجسيد السياسة الجبائية يحتاج إلى تضافر جهود كل الأطراف وبالأخص المكلف بالضريبة الذي من خلاله ومن خلال وعيه تختصر الطريق والعقبات لتجسيدها.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

- مصدر من مصادر التمويل المحلية: وهي الوسيلة التي يتم بموجبها تحويل جزء من مداخيل الأفراد والمؤسسات إلى الدولة والتي بدورها تستخدمها لأغراض الإنفاق الجاري والاستثمار الذي يساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية.

الفرع الثاني: تنمية الوعي الجبائي الوقائي في التحقيق المحاسبي

أ- تنمية الوعي الجبائي الوقائي

بغية تجنب الوقوع في الخطأ وتجنب الوقوع في حالات التحايل وبما أن القانون الجزائري ينص على عدم التعذر بجهل القانون كان لا بد من وضع آليات لتوفير المعلومات وتفسيرها كمصادر للوعي الجبائي، لهذا وضع حيز التنفيذ الآليات والتي لا تضمن فقط مسعى التوعية المستدامة بل أيضا تساهم في تطوير الوعي الجبائي.¹

1- طلب تفسيرات قبلية من حق المكلف بالضريبة تقديم طلب توضيحات كتابية فيما يخص نظام الإخضاع لديهم أو الإجراءات الجبائية وبصفة كل ما يتعلق بالنظام الجبائي.

2- حق الاستقبال والاستعلام: سواء الشخصي والهاتفي فيما يخص جميع المعلومات المتعلقة بالنظام الجبائي التي تكون محل شك أو عدم فهمهم للنصوص والتشريعات الجبائية.

3- التأكد من شفافية الصفقات من الموقع. بغية حماية المكلفين بالضريبة النزهاء تم وضع قوانين تلزمهم على ضرورة التأكد من مصداقية المتعاملين معها والتحري عنهم في الموقع الجبائي "NIF" وسجلكم "sidjilcom" وهذا ما نصت عليه المواد 176، 194، 224 من قانون الضرائب المباشرة.

قبل اختتام عمليات بيع المواد والسلع وفق شروط البيع بالجملة، بإجراء المصادقة على أرقام السجلات التجارزة لشركاتهم الزبائن عبر موقع الإنترنت للمركز الوطنى للسجل التجاري، وكذا أرقام تعريفهم الجبائي عبر موقع الترقيم الجبائي للمديرية العامة للضرائب. بتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية، مجمل المستندات والوثاق التي ينبغي إدراجها في ملفات زبائنهم، طبقا للتشريع المعمول به².

إذن تعتبر البطاقة المغناطيسية الحاملة لرقم التعريف الجبائي أداة تسيير فعالة تشكل المحور الأساسي للدليل الوطني الجبائي وسجلات الضرائب لمجموع المكلفين المكونين للمجتمع الجبائي، حيث تسمح هذه التقنية بما يلي:

_ تعتبر التعريف الجبائية أداة لتبادل المعلومات بين مختلف المتعاملين والأعوان الاقتصاديين.

¹ Lettre de la DGI n2012/61

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ل سنة 2021 ص52.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

– تسمح بمحاربة عمليات الغش في التصريح الجبائي لأنها تستعمل كعنصر تحديد من قبل الهيئات والمؤسسات الإدارية والمصرفية وكذا مؤسسات التأمين.¹

4- **الكتيبات والمنشورات في الموقع والأبواب المفتوحة على الإدارة الجبائية.** إعلامهم بالمستجدات التي تطرأ من خلال وضع موقع الكتروني خاص بها بهدف إعلام المكلفين عن القوانين الجبائية، حيث يمكن الولوج إليه والاطلاع أو تحميل كافة القوانين والوثائق التي تخص وضعيتهم الجبائية، وكذا من خلال النشاطات كالملتقيات مع المتعاملين والأبواب المفتوحة على الإدارة... الخ.

5- **إنشاء بطاقيات وقوائم الأسماء المتهربين من الضريبة،** وفقا للتعليمية الوزارية رقم 127 97 / المؤرخة في 26/07/1997، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي.

ب- تنمية الوعي الجبائي القانوني في إطار التحقيق المحاسبي.

خلال فترات التحقيق المحاسبي بجميع أشكاله، يكون هناك اطلاع على الوضعيات والمشاكل المحاسبية والجبائية للمؤسسات والشركات مما يسمح بتقديم حلول وتوجيهات فيما يخص القوانين والتشريعات الجبائية، التجارية، المحاسبية... الخ.

1- **النقاش الشفوي والحضوري: يستدعى المكلف بالضريبة لحضور النقاش ومن حقه الحضور مع كل من** ساهم في إعداد محاسبته بغية نقاش الملاحظات المتعلقة بالنقائص التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند إعادة تصحيح الأسس الضريبية.²

2- **الاستفسارات وطلب المعلومات في أي وقت.**

قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعط كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه، بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.³

3- **حق الاستعانة بمستشار:** يلعب وكيل المكلف دورا مهما في قضية نشر الوعي الضريبي، فمن جهة يكون مطالباً بأن يكون لديه القدر الكافي من الوعي الضريبي، ليتمكن من تمثيل المكلف بالشكل الصحيح، ومن جهة أخرى فإنه يكون مطالباً وتقع عليه مسؤولية نشر الوعي الضريبي بين صفوف المكلفين الذين قاموا بتوكيله لمتابعة قضاياهم الجبائية والمالية، إذ أن المكلف عادة ما يجهل الأمور الجبائية والمحاسبية وغيرها.⁴

¹ بودالي محمد، مرجع سابق ذكره، ص 95.

² ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021 ص 15.

³ قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2022 المادة 6/20 ص 12.

⁴ روارى عادل، مساهمة الوعي الجبائي في الالتزام بالمسؤوليات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2017، ص 7 و6.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

4- إمكانية طلب التحكيم: في هذه المرحلة تكون جلسة النقاش موسعة وهذا بحضور من كل المكلف بالضريبة وجميع من أوكل لديهم إعداد أو فحص التزاماته المحاسبية والجبائية أو كل من طلب مساعدتهم واستشارتهم هذا من جهة ومن جهة أخرى حضور كل من ساهم في مراقبة وفحص المحاسبة وكل مسؤول هرمي لمناقشة الوقائع التي كانت محل إعادة تقييم بغية إلغائها أو الاحتفاظ بها حسب عناصر الإثبات والتشريعات مما يعطي ثقة للمكلف بالضريبة بوجود حماية قانونية.¹

5- المحرر الجبائي: بغية تحسين الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة، يتمثل هذا الإجراء في إمكانية الممنوحة للمكلفين بالضريبة لاستجواب الإدارة الجبائية على مسألة إزاء نص جبائي أيضا يعتبر رد الإدارة قرارا قطعيا وحاسما يضع المعنى بالأمر من كل اعادة تقويم جبائي،² تجسيد مبدأ المتحدث الجبائي الوحيد بالإسراع في انطلاق مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.³

6- متابعة تنفيذ البرامج من طرف مديرية التحقيقات الجبائية: يجب القيام بتقييم دوري ومنظم من خلال المؤشرات التسيير والمتابعة التي تسمح بقياس نوعية الخدمة المقدمة، يعتبر هذا الإجراء هام جدا لتصحيح بعض النقائص التي يجب الاعتراف بوجودها كونها تواصل في تشجيع اللاوعي الجبائي.⁴ ومع ذلك يجب أن تسعى الإدارة الجبائية إلى تحديد العناصر المكونة للثقة وتعزيزها، ومن خلال المعاملة بالمثل، تحديد العناصر التي تخلق أو تزيد من فقدان الثقة، والعمل على القضاء عليها.⁵

الفرع الثالث: أسباب ضعف الوعي الجبائي.

تنقسم أسباب ضعف الوعي الضريبي إلى أسباب مباشرة وأخرى غير مباشرة كالتالي:

- 1- الأسباب المباشرة: وتتمثل فيما يلي
- 2- الأسباب التشريعية: إن تعقيد القوانين الجبائية في نظر المكلف بالضريبة ساهم بشكل مباشر في ضعف مستوى الوعي الجبائي من خلال عدم الفهم الصحيح للقوانين وعدم تفسيرها من قبل الإدارة الجبائية.
- 3- الأسباب الإدارية: إن النقص في الكفاءة الإدارية والفنية، إضافة إلى إجراء الكثير من التعديلات على القوانين، أدى إلى ضعف الإلمام بهذا الموضوع سواء على أعوان الإدارة أو المكلفين.
- 4- وسائل الاتصال: تعتبر مساهمة وسائل الاتصال في توعية المكلفين في الجزائر ضعيفة مقارنة بدورها في الدول المتقدمة وهذا راجع لعدة أسباب منها عدم وجود وسائل إعلام متخصصة في بهذا المجال
- 5- الأسباب غير مباشرة: وتبرز أهمها في:

¹ميثاق المكلف بالضريبة لسنة 2021، ص 16.

²Lettre de la DGI N°63/2012

³Lettre de la DGI n2012/61

⁴Lettre de la DGI n2012/61

⁵Lettre de la DGI/Numéro spécial L'année 2020/11.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

الأسباب النفسية: تعتبر من أهم أسباب ضعف الوعي الضريبي حيث يعتقد المكلفون بالضريبة بأن ما يدفعونه من ضرائب لا يعود بالمنفعة.

الاقتصاد غير رسمي: نجد في هذا النوع من السوق بأن المكلفين غير مجبرون على دفع الضريبة لأنهم لا يملكون سجل تجاري، وهذا ما أدى إلى عدم اهتمامهم بالضريبة.

المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي في تحقيق العدالة الضريبية.

تستعمل عدة تقنيات للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال الأضرار بثروة الوطن، غير أنه، وفي مقابل هذه الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية من أجل الحرص على التطبيق الصارم للقانون الجبائي يملك المكلفون بالضريبة عددا من الضمانات سواء ذات طابع عام، يتعلق الأمر بالإجراءات النزاعية أو الرقابة الجبائية، بهدف حمايتهم من كل التجاوزات المحتملة من طرف المحققين. وفي كل الحالات، يعتبر تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الجبائين.

الفرع الأول: تعريف العدالة الضريبية، منهجها وإجراءاتها

تعتبر هدف أساسي ضمن الأهداف الجبائية التي تسعى إلى تحقيقها الإدارة الجبائية مستعملتا كل أشكال الرقابة المعمقة الخارجية لغرض تحقيق المساواة في تحمل أعباء الدولة.

1- تعريف العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية في الدستور الجزائري والذي نصت المادة 82 منه على "أن كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، الضريبة من واجبات المواطنة، كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي¹.

2- منهج العدالة الضريبية:

إن تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي يستلزم تحقق العدالة في الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة وكذا ظروف المكلف وهذا لا يتحقق إلا بإتباع جملة من المناهج حول كيفية توزيع العبء الضريبي بما يحقق العدالة في فرض الضريبة وتتمثل في:

أ- منهج المنفعة: أي تحقيق المنفعة العامة عند فرض الضريبة وهنا يراعي نصيب المكلف بدفع الضريبة من إجمالي الأعباء الضريبية المدفوعة، حيث يجب أن يكون هذا النصيب يتناسب مع ما يحصل عليه من

¹ شعيب نصر الدين، العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 11، العدد 01،

جامعة تلمسان، 2021، ص 421

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

منافع جراء الإنفاق العام (استخدام المرافق العامة) غير ما يعاب على هذا المنهج هو صعوبة قياس المنفعة العامة وحصر المنتفعين بها)

ب- **منهج القدرة على الدفع (المقدرة التكلفة):** تقاس المقدرة على دفع الضريبة استنادا الى عناصر موضوعية يمكن قياسها مثل: الدخل والثروة الكلية وهو ما تنتهجه التشريعات الجبائية في الوقت الحالي كانتهاج مبدأ الضرائب المتصاعدة (التمييز بين المداخل في دفع الضريبة) وإعفاء الحدود الدنيا للدخل (إعفاء الفئات ذات الدخل الضعيف) إعفاء جزء من الأعباء العائلية للمكلف... الخ

ت- **منهج الوظيفية:** تتحقق العدالة الضريبية عندما تستطيع الضريبة تحقيق الأهداف الوظيفية التي استخدمت لأجلها وهي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرغوب فيها فالضريبة ماهي إلا وسيلة لتأدية وظيفة معينة وهي الآثار المرغوبة وهذه الأخيرة تحدد أنواع وأشكال الضرائب المفروضة.¹

3- إجراءات تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيقها لا بد من توفر مجموعة من الإجراءات منها

- **شمولية الضرائب:** أن تصيب جميع الدخول حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة

- **معدل الضريبة:** أن يكون المعدل في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع يترك أثر سلبي في نفسية المكلف

- **الإعفاءات الضريبية:** حيث يجب مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك بالتحديد الدقيق لقدرته التكلفة مع تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية².

الفرع الثاني: دور التحقيق المحاسبي في تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة.

يرتكز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة عند فرض الضرائب على المكلفين بها مراعاة تحقيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة بينهم، باعتبار أن الضريبة تدفع دون مقابل أو منفعة خاصة فالمكلف يقوم بأدائها على أعلى مساهمته في المجتمع باعتباره عضوا في الجماعة.

_ الضريبة تفرض لتحقيق النفع العام: إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فأنها تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق النفع العام.³

¹ العاطف محمد موسى، العدالة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 2011، ص 75-78.

² مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 01، جامعة البليدة، 2013، ص 46.

³ سايح جبور علي وعزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، 2018)، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، ص 253.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

_ أن تحقيق مصالح الدولة والمكلفين والمجتمع من فرض الضريبة وتحصيلها، تكمن في تحقيق أهداف الضرائب من خلال فاعلية الفحص الضريبي باعتباره جوهر عمل الإدارة الضريبية، ويتم ذلك من خلال الاهتمام بمرتكزات الفحص الضريبي وهي الفاحص الضريبي العربي المؤهل واستخدام برنامج الفحص الضريبي والالتزام بجودة الفحص الضريبي، والذي يمثل الدور الأكبر والأهم لتحقيق أهداف الضريبة بعدالة وإنصاف لكلا من المكلف والدولة.¹

_ تسعى الإدارة الجبائية من خلال عمليات الرقابة الخارجية، إلى توسيع الوعاء الجبائي والتخفيف من ظاهرة عدم المساواة في توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة. بمعنى آخر، فرض المبدأ الدستوري " مساواة الجميع أمام الضريبة " من خلال إلزام كل مؤسسة، مهما كان حجمها بتحويل الأعباء الجبائية المشتركة تبعاً لقدراتها التساهمية.²

الفرع الثالث: دور التحقيق المحاسبي في ضمان التوازن في ظروف ممارسة النشاط

تتواجد الإدارة الجبائية حالياً في قلب الإصلاحات التي مست الإدارات العمومية وهذا لسببين اثنين:

_ دورها الأساسي في تنظيم النشاط الاقتصادي

_ وظيفتها كمحصلة للموارد المالية باسم الجماعة الوطنية وهو ما يجعلها في علاقة دائمة مع المكلفين بالضريبة³

يشكل إحداث مؤسسات جديدة وترقية المؤسسات الموجودة وكذا توسيع الاستثمار الأجنبي المباشر الطريق الأمثل من أجل وضع تنظيم اقتصادي فعال ومحدث لمناصب عمل، كما يجب إتخاذ عدة تدابير من أجل تجسيد اقتصاد السوق والمبادرة الحرة والاندماج في مسار عولمة اقتصادية يتعلق الأمر على وجه الخصوص بمضاعفة الجهود المتعلقة بضمان شروط المنافسة.

يتعين على الإدارة الجبائية، باعتبارها جزء لا يتجزأ من هذا التحدي، مواصلة إصلاحاتها وهذا بعد التخفيضات التي مست العبء الجبائي على المؤسسات وخاصة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني⁴. باعتبار بعض الضرائب تقلل من الأرباح أو تزيد في الخسائر وأخرى تقلل منى حجم العوائد والمداخيل وأخرى تقلل من مقدار منفعة المدين الحقيقي وتزيد في سعر البيع التهرب من دفعها يخل من شروط المنافسة.⁵

¹ شمسان علي محمد ثابت القطوي، دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، السودان، 2017 ص 34.

² رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2011/54.

³ الندوة الوطنية لإطارات الإدارة الجبائية، عصرنة الإدارة الجبائية المراحل القادمة، رقم خاص، 2009، ص 01.

⁴ رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 45.

⁵ بوعراب حميد، تحقيق المنافسة من خلال العبء الضريبي، مكتب التحقيقات الجبائية المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب بومرداس بتاريخ 2022/06/07.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

سيصحب التخفيض في المعدلات الضريبية توسيع الوعاء الجبائي الذي ترمي غايته إلى ضمان توزيع أفضل للعبء الجبائي وهذا من أجل دعم التنافسية في الاقتصاد، منذ تبنيها نظام اقتصاد السوق، انفتحت الجزائر تدريجيا على الاستثمارات الأجنبية.¹

أسست المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 على إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية لفائدة المؤسسات التي تواجه صعوبات مالية تمنعها من احترام استحقاقاتها المالية، لاسيما تلك التي لم تستطع تسديد مجمل الضرائب التي على عاتقها، يهدف هذا الإجراء الخاص إلى مساعدة ومرافقة المؤسسات التي تواجه صعوبات مالية إلى تمكين هذه الأخيرة من إعادة جدولة ديونها الجبائية مع مسح كلي ومسبق لغرامات الوعاء والتحصيل.

ستساهم هذه الإجراءات في تحسين ظروف ومناخ الأعمال وتعزيز الأداء الاقتصادي والمالي للمؤسسات المستدامة التي تواجه صعوبات" ظرفية وتمكينها أيضا من انطلاقة جديدة من أجل تنشيط إنتاجيتها ومردوديتها.²

ان جملة الضرائب المفروضة على عوامل الإنتاج (رأس المال اليد العاملة المواد المستعملة) تؤدي عموما إلى ارتفاع تكلفة صنع المنتج في حالة لجوء المؤسسة إلى نقل عبئها من أجل تعويض قيمة الضريبة المدفوعة ، أو تنعكس على الربح المحقق مما يؤدي إلى إمكانية تحقق خسارة في حالة تحمل المؤسسة لعبء الضريبة من أجل المحافظة على السعر المساوي لأسعار المنافسين أو تحقيق سعر أقل منه. إذا أخذنا في الاعتبار أن الضريبة تؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة عن السعر التوازني في السوق فان ذلك يؤدي إلى أن القطاع الخاص سوف يقلل من انتاج السلعة التي تحمل الضرائب المرتفعة مما يؤدي إلى تحقيق خسارة تتمثل في عدم استخدام الموارد الاقتصادية استخدام الامثل وهي خسارة بلا مقابل. تخفيف العبء الضريبي على عوامل الإنتاج وإن كانت في بعض الأحيان يمكن نقل عبئها أو استرجاعها إلا أن تأثيرها كبير مما يؤدي المؤسسة في بعض الأحيان إلى الاستدانة.³

ـ اثر العبء الضريبي على سلوك المكلف بالضريبة هناك علاقة عكسية بين الزيادة في معدلات الضريبة و مستوى الاشباع لدى المكلف، بمعنى انه كلما ارتفعت معدلات الضريبة يفقد المكلف جزء من منفعته و بالمقابل يستفيد المجتمع من مستوى اشباع اعلى كلما زادة معدلات الضريبة، لكن هذه الوضعية لا يمكن ان تستمر، لان ثقل العبء الضريبي سيؤثر سلبا على المكلف، فحتى وان استمر بعض المكلفين بدفع ما عليهم

¹ رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 45.

²Lettre de la DGI N°76/2017

³ يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجيستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2006/2007 ص75.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

من ضرائب فانه سيجعل البعض منهم يعزفون عن العمل، بينما يلجا اخرون الى الامتناع عن التصريح بمداخيهم وينشطون خارج الاقتصاد الرسمي، مما يؤدي الى تقليص الوعاء.¹

لذلك تعتمد الدولة الى الزيادة مجددا في معدلات الضريبة على المكلفين الذين لا يزالون ينشطون في الاقتصاد الرسمي قصد تعويض الايرادات التي فقدتها الخاضعين.²

المطلب الثالث: دور التحقيق المحاسبي في حفظ حقوق الخزينة.

نظرا لأن النظام الجبائي تصريحي فإن التصريحات المكتتبه تستفيد من قرينة الدقة والصدق، وبذلك يستوجب اعتبار كل عدم دقة أو إغفال على أنه ارتكب عن حسن نية، وبغية ضمان فرض ضريبة بأكبر دقة ممكنة تتوفر الإدارة الجبائية على طرق للتدخل تسمح لها بمعاينة التصريحات وجمع عناصر المعلومات من أجل تقريب هذه الأخيرة من حقيقة الأفعال وكذا الشروع في التعديلات اللازمة، عند الاقتضاء واسترجاع حقوق الخزينة.

الفرع الأول: مفهوم الخزينة العمومية.

تعتبر الخزينة العمومية أهم منشأة مالية مكلفة بتسيير مالية الدولة باعتبارها المصدر والممول الرئيسي لها تتكفل بتحصيل الموارد المالية من أجل تغطية النفقات وتحمل مسؤولية بناء السياسة النقدية والمساهمة في عملية توجيه النشاط الاقتصادي وإنعاشه.

تعريف الخزينة: الخزينة هي العون الرئيسي للحفاظ على التوازن المالي للدولة ومن التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، السنوية والمتعددة السنوات وهذا خلال تحصيل الإيرادات وتنفيذ المدفوعات ذات الطابع العمومي حسب مبالغها وتخصيصاتها.

دور الإيرادات الضريبية في تمويل الخزينة

وتصنف إلى ما يلي:

1- الضرائب: هي مورد مالي عام، تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة، إذ يتمثل الهدف من الضريبة أساسا تمويل و تغطية النفقات العمومية ومع تطور دور الدولة و زيادة أنشطتها وتدخلها لتصبح أداة أساسية لتحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و المالية.

أ- الضرائب المباشرة: تضم إيرادات الضرائب التي تستهدف الدخل، أهمها الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

¹ محمد بودالي، مرجع سابق ذكره ص 139.

² محمد بودالي، مرجع سابق ذكره ص 140 و 141.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

ب- حقوق التسجيل والطابع: وتتمثل في الحقوق التي تحصلها الدولة لقاء تسجيل العقود الرسمية المختلفة كالعقود الإدارية عقود نقل الملكية الخاصة بالمقولات أو العقارات، أو عقود التنازل بالبيع أو الإيجار وحقوق التأسيس بالإضافة إلى حقوق الطابع المفروضة على التداول.

ت- الرسوم: هي مورد مالي تحصل عليه الدولة مقابل خدمة خاصة وهو مبلغ من المال تجليه أحد الهيئات العامة من طرف الأفراد مقابل خدمة خاصة، ويرجع أصل تحديد سعر الرسم إلى نسبة الخدمة المؤداة من طرف الدولة.

ث- الضرائب غير المباشرة: وتضم الرسم على القيمة المضافة، وبالي الضرائب على منتجات معينة كالرسم على الاستهلاك العام.

ج- الجباية البترولية: تميزها عن بقية الضرائب يتم معالجتها في جزء منفصل خاص بها حيث يمكن اعتبارها انها ضريبة بترولية التي تدفع مقابل الترخيص لاستغلال باطن الأرض الملك للدولة.¹

الفرع الثاني: دور الرقابة الجبائية الخارجية في المحافظة على الإيرادات العامة.

فالنظام الضريبي الذي ينظر إليه كونه نظاما عادلا ومنصفا لمعاقبة المكلف الذي لا يمتثل للقوانين الضريبية، يشجع على الالتزام الضريبي الطوعي، عن طريق جودة التصريحات الجبائية، ما ينتج عنه ضرائب صحيحة تحقق ارتفاعا في الحصيلة الضريبية وهذا ما يساهم في زيادة إيرادات الخزينة.

1- دور التحقيق المحاسبي في ضبط التصريحات الجبائية الطوعية.

إن الرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في رفع الحصيلة الضريبية وذلك عن طريق دورها في زيادة جودة التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة ويتم ذلك كالتالي:

تساهم الرقابة الجبائية في زيادة ثقافة المكلف الضريبية، وتدفعه للامتثال للقوانين الموضوعة التي تنظم العلاقة بينه و بين الإدارة الضريبية، وهذا ما من شأنه زيادة جمع الضريبة، ورفع التحصيل الجبائي.

نظرا لتغير التشريعات والقوانين يمكن أن يشكل بعض الهفوات والإغفالات بالنسبة للمكلفين بالضريبة النزهاء مما يحرمهم من بعض حقوقهم أو يوقعهم في غرامات، وبالتالي فالرقابة الجبائية الدورية يمكنها إعادة توجيه وتصحيح تلك التصريحات لان تكون أكثر مصداقية.

2- دور التحقيق المحاسبي في تصحيح الأخطاء الجبائية.

بعض المكلفين بالضريبة رغم التزاماتهم وحرصهم على الالتزام الجبائي، إلا انه عند القيام بعملية التحقيق يكتشف بعض الأخطاء سواء في المعدلات الضريبية المطبقة أو في معالجة بعض الأعباء، هذه الأخيرة تكون محل تصحيحات واسترجاع الحقوق وبالتالي تعفي المكلفين من الوقوع فيها مستقبلا.

¹ سايح جبور علي وعزوز علي، مرجع سابق ذكره، ص 255.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كافي أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب التالية:

عندما يُصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح¹ وتطبق غرامات بمعدل 15%، 10%، 25% عندما لا تتجاوز الحقوق المتملص منها بالترتيب 50.000 دج، 200.000 دج،²

الفرع الثالث: دور الرقابة الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العمومية.

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.³

1- دور التحقيق المحاسبي في ردع عدم الالتزام الجبائي.

في حالة عدم احترام الواجبات الجبائية وضع المشرع آليات للتعامل مع هذه الأفعال المضرة بالخزينة العمومية وهذا ما نصت عليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية " التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها"

تقرض تلقائياً الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%⁴.

يعمل المحققون على استغلال كل المعلومات الخارجية المتحصل عليها والمنصوص عليها من المادة 45 إلى غاية المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

استغلال العناصر المتكون في الملف الجبائي كالبطاقة الرمادية، عقود الكراء... أو عن طريق إعداد محاضر معاينة للتأكد من ظروف ممارسة النشاط.

وفي حالة عدم وجود عناصر دقيقة لإجراء التصحيحات المقررة، تحدد المواد الخاضعة للضريبة بالمقارنة مع المواد التي تستغلها عادة مؤسسات مماثلة⁵.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 المادة 193 ص 45.

² قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 116 لسنة 2022 ص 34.

³ بلواضح الجبالي وسعيد يحيي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007/2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 07، العدد 12، جامعة المسيلة، 2014، ص 36.

⁴ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2021 المادة 192 ص 45 .

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 المادة 187 ص 44.

الفصل الأول: التحقيق المحاسبي وإجراءاته

2- دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي.

إن التشريع الجبائي الجزائري عرف الغش الضريبي عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 2013/02/06 وخصص سجل وطني لمرتكبي أعمال الغش (البطاقة الوطنية للغشاشين) و بموجب المادة (74) من قانون المالية 2021 تم استحداث السجل الوطني لممارسي الأعمال التديسية، حيث اعتبر المرسوم أن أعمال الغش الجبائي هي تلك الأعمال و المخالفات الخطيرة وتتمثل في:

_ **التملص من الوعاء الضريبي:** هو أن يقوم المكلف بالضريبة والمدين بتقديم تصريحات كاذبة تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح مما يؤدي الى تقليص الوعاء الضريبي.

_ **المناورات التديسية في التصريحات الجبائية:** وتتمثل هذه التصرفات في إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف شخص مدين له و خاصة المبيعات بدون فاتورة، تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين، القيام عمدا بنسيان تقييد أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في الدفاتر الاجبارية وعليه فان دور التحقيق المحاسبي في الحد من الغش الضريبي يتمثل في:

_ يساعد في التحقيق في المساهمة لإعداد إحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي و يسمح بقياسه
_ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة الإهمال وتقصيره في أداء العمل وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

_ التحقيق المحاسبي له دور في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.¹
_ العمل على تقييم حجم ظاهرة التهرب الضريبي من ناحية وحجم الإيرادات التي تحرم منها الخزينة العمومية من ناحية أخرى فهذه التقديرات تجعلنا أكثر إدراكا لحجم الخطر الذي يلم بالإيرادات العامة للدولة ومن ثم أخذه الأمور بأكثر جدية ممكنة في ظل العولمة والأساليب المنتهجة للتهرب.²
عند القيام بأعمال تديسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة .

إلا انه لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 % وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100%¹

¹ سعاد مالح، مرجع سابق ذكره، ص219.

² خلوفي سفيان وبوجريو عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5 العدد 01، جامعة ميله، 2018 ص214.

خلاصة الفصل:

على ضوء ما تم التطرق إليه في هذا الفصل يعد التحقيق المحاسبي من أهم وسائل الرقابة الجبائية لكشف وإعاقة التلاعبات والتصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين بالضريبة ويتوقف نجاح هذه العملية عموماً على الكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني والتي تملك مهارات عالية تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتهرب والغش الضريبيين حيث يعمل التحقيق المحاسبي على اكتشاف وتحليل أسباب عدم الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة ووضع الحلول المناسبة لها والبحث عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة.

يعمل التحقيق المحاسبي على تحقيق العدالة الضريبية التي تعبر عن التوزيع العادل والمتساوي لمقدار مساهمة الأفراد في تحصيل إيرادات الدولة من الضرائب المختلفة تبعاً يحققونه من منافع على أساس مقدرتهم على الدفع.

¹قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2021 المادة 193 ص 45.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد دراسة الجانب النظري الذي تناولنا فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية والتصريحات الجبائي حيث توصلنا إلى أن الرقابة الجبائية تلعب دورا مهما في اكتشاف الاختلافات والعمليات التدليسية التي يقوم بها المكلفون والعمل على تصحيحها، وتعزيز الالتزام الطوعي للمكلفين وكذا زيادة مصداقية التصريحات المقدمة مما يساهم في تعزيز الحصيلة الجبائية، لذلك وتدعيما للدراسة النظرية سنحاول من خلال دراستنا التطبيقية هذه إبراز مدى فعالية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس، ودورها في ضبط جودة التصريحات الجبائية.

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تعد مديرية الضرائب بولاية بومرداس أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية مكلفة بتطبيق واحترام النظام الجبائي متابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب لولاية بومرداس.

تأسست المديرية الولائية للضرائب لولاية بومرداس، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 12 فيفري 1991، والمتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، مقرها بنزل المالية في مركز الولاية لبلدية بومرداس، وهي الهيئة التي تقوم بمراقبة ومتابعة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، ومراقبة ومتابعة كافة المكلفين بالضريبة على مستوى الولاية، وتتضمن هذه الهيئة خمس مديريات فرعية هي:

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

المطلب الثاني: الدور الجبائي للمديرية الولائية للضرائب.

تتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص القيام بعدة مهام في مجال الوعاء والتحويل والرقابة، المنازعات والوسائل كما يلي:

أ- في مجال الوعاء: تتولى القيام بالمهام التالية:

- 1- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- 2- تصدر الجداول والقوائم وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعابنها وتصادق عليها وتقوم بحساب النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- 3- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصا على ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

ب- في مجال التحويل: تتولى المديرية الولائية للضرائب في مجال التحويل المهام التالية:

- 1- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحويل الضرائب والأتاوى.
- 2- تراقب التكفل والتصفية اللذين يقوم بهما كل مكتب قباضة وتتابع تسوية ذلك.
- 3- تتابع تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحويل.
- 4- تضمن الرقابة القبلية وتصفي حسابات تسيير القابضين.

ت- في مجال الرقابة: في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- 1- تنظم جمع المعلومات الجبائية و استغلالها.

- 2- تعد برامج تدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقوم بنتائجها.
- 3- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- ث- في مجال المنازعات: ضمن هذا المجال تتولى المهام التالية:
- 1- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- 2- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي.
- ج- في مجال الوسائل: في ما يتعلق بمجال الوسائل تتولى المهام التالية:
- 1- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- 2- تضمن تسيير المستخدمين الاعتمادات المخصصة لهذه المصالح وتوظف وتعين المستخدمين.
- 3- تنظم وتطبق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- 4- تكون رصيذا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وتضمن توزيعه وتعميمه.
- 5- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك.
- ح- في مجال الاستقبال والإعلام: في إطار مجال الاستقبال والإعلام تكلف المديرية الولائية للضرائب بتنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم تنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين.
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بومرداس.**
- تتضمن مديرية الضرائب لولاية بومرداس ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي، خمس مديريات فرعية وتنقسم كل مديرية فرعية إلى عدة مكاتب بالإضافة إلى الهيئات المصالح الخارجية التابعة لها وهي كما يلي:
- أ- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية. تكلف ب:
- تنشيط المصالح الخارجية وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار.
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها و مراقبتها ودراسة طلبات استرداد التسبيقات.
 - متابعة أنظمة الإعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة.
- وتعمل على تسيير:
- مكتب الجداول:** و يكلف ب:
- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها والتكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
- مكتب الإحصائيات:** و يكلف ب:
- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
 - مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.

- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة:** ويكلف ب :
 - استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات ومتابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية.
 - نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
- **مكتب التنشيط والمساعدة:** ويكلف ب :
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.
- **ب-المديرية الفرعية للتحويل.** وتكلف ب:
 - التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحويل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر وأتاوى.
 - متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية ومصالح التحويل و تشييط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات وكذا التحويل الجبري للضريبة.
 - التقييم الدوري لوضعية التحويل وتحليل النقائص لا سيما فيها يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - مراقبة القابضات ز مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات.
- وتعمل على تسيير:
 - **مكتب مراقبة التحويل:** ويكلف ب:
 - دفع نشاطات التحويل والمحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات و كذلك إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا الهيئات المعنية.
 - **مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله:** ويكلف ب:
 - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم الغير نشطة.
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها.
 - ضمان إعداد و تأشير العمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

مكتب التصفية: و يكلف ب:

- مراقبة التكاليف بالجدول العامة وبسندات التحصيل والإيرادات المتعلقة بمستحقات مستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد الغير جبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية والتي يعدها قابض والضرائب والمصادقة عليها.
- مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.
- التكفل بجدول القبول في الإرجاء بالمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.

ت-المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف ب:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم مرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

و تعمل على تسيير:

مكتب الاحتجاجات: و يكلف ب:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
- استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

مكتب لجان الطعن: و يكلف ب:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل و عرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

مكتب المنازعات القضائية: و يكلف ب:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.

مكتب التبليغ والأمر بالصرف: و يكلف ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

ث- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتكلف ب:

- إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.
- و تعمل على تسيير:

مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، و الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبته و كذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الاطلاع و حق لزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

مكتب البطاقات والمقارنات: و يكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق: و يكلف ب :
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية(التطبيق).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية

ج- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف ب:

- تسيير المستخدمين والميزانية و الوسائل المنقولة والغير منقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتدقيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

وتعمل على تسيير:

- مكتب المستخدمين و التكوين: و يكلف بالسهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين، وإنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل.

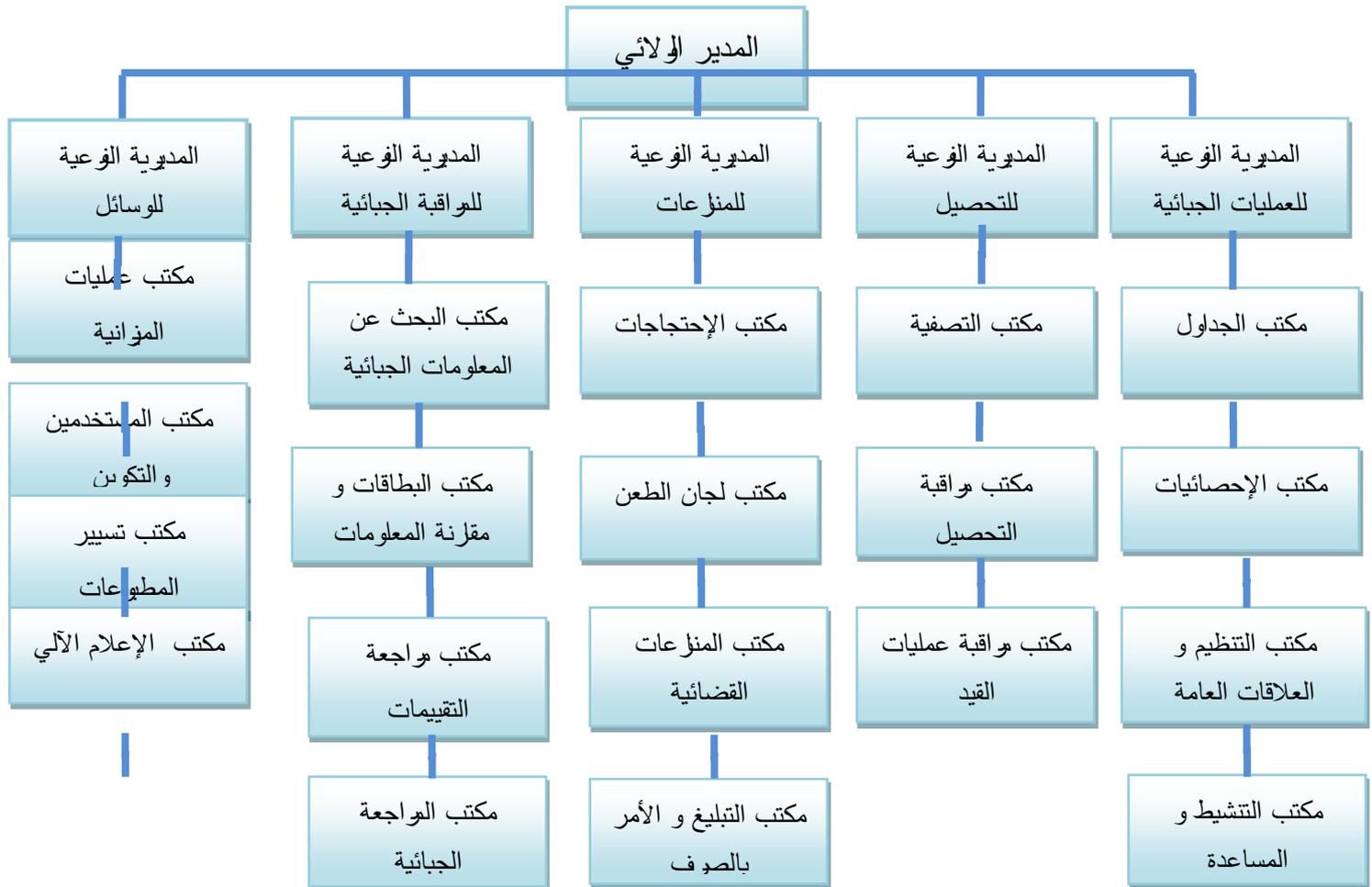
مكتب عمليات الميزانية: و يكلف ب:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية و اعداد الحساب السنوي..
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة.
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع.

مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف : ويكلف بتسيير الوسائل المنقولة والغير منقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب. بالإضافة إلى تنفيذ تدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بالتنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد المحلي والجهوي. وكذا المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية و مواردها.¹

الشكل (02): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بومرداس



المصدر: مديرية الضرائب لولاية الضرائب (مصلحة الوسائل)

¹Arrêté interministeriel du 21 fevrier 2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieures de l'administration fiscale.

المطلب الرابع: مهام مكتب التحقيقات الجبائية وفرق التحقيق.

نوجز في هذا المطلب أهم المهام الموكلة لمكتب التحقيقات الجبائية وفرق التحقيق

أ- مهام مكتب التحقيقات الجبائية

_ في مجال التحضير لبرامج التحقيق المحاسبي:

- إستلام بطاقة المعلومات للملفات المقترحة من طرف المفتشيات للتحقيق المحاسبي
- تحليل المعلومات وتحصيلها وتلخيصها وتركيزها ثم تحويلها إلى مديرية البحث والتحقيق لانتقاء الملفات التي تكون محل تحقيق محاسبي شامل.
- المساهمة في انتقاء ملفات التحقيق المصوب في المحاسبة على مستوى المديرية.
- استلام البرامج النهائية و توزيع الملفات على فرق التحقيق الجبائي.

_ في مجال تنفيذ و متابعة برامج التحقيق المحاسبي :

- استلام بطاقات بداية و نهاية أشغال التحقيق في كل ملف .
- استلام البريد الورا من المكلفين بالضريبة سواء تعلق بطلب معلومات تخص زبائن أو موردين إجابات على التصحيحات وتوزيع على الفرق المختصة.
- استقبال المكلفين بالضريبة وتقديم المعلومات والتوجيهات.
- تركيز المعلومات الإحصائية و إرسالها إلى الإدارة المركزية.
- استلام التقارير النهائية من عند رؤساء الفرق.

_ في مجال التنظيم والتحكم:

التنظيم:

- توزيع الأعوان إلى بعثات حسب الخبرات.
- ترتيب و تحويل الملفات المحفوظة إلى الأرشيف .
- إعداد التقارير الدورية المتعلقة بأشغال التحقيق .

التحكم :

- برمجة اجتماعات التحكم.
- إعداد محاضر نتائج التحكم.
- ضمان أشغال الأمانة.

ب-مهام فرق التحقيق المحاسبي.

يجب فهم دور وصلاحيات رؤساء الفرق في إطار تنفيذ البرنامج السنوي للتحقيق المحاسبي التي تقوم بها مهمات المحققين للملفات الملقاة على عاتق كل فرقة المهام التي تفوض لرؤساء الفرق في إطار متابعة جميع العمليات المرتبطة بالتحقيقات.

_ متابعة التحقيقات:

- بالنسبة لهذه المرحلة رؤساء الفرق يجب أن يؤطروا ويوجهوا جميع التحقيقات الموضوعة تحت تصرف سلطتهم خلال فترة جريان الأشغال كذلك عليهم السهر شخصيا على:
- إعداد مخطط إطلاق عمليات التحقيق في الملفات المبرمجة.
 - حضور عند أول تدخل في عين المكان وإمضاء المحاضر التي يحتمل إعدادها.
 - متابعة ومراقبة العمل المادي المنفذ.
 - توجيه وتصحيح أشغال إنجاز التحقيقات بالسهر على إحترام مقاييس، الإجراءات والطرق المستعملة من خلال إبداء الملاحظات.
 - تنظيم التدخلات لكل مهمة خلال تنفيذ برامج الخرجات لعمليات التحقيق على مستوى الشركات والمؤسسات حتى يجتنب أي تأخير في معالجة الملفات على عاتق رئيس الفرقة.
 - استقبال المكلفين بالضريبة ودراسة ملاحظاتهم وانشغالاتهم حتى تضمن في الأخير تحقيق أكبر قدر لأهداف الرقابة الجبائية.
 - العمل على احترام أجال التحقيق في عين المكان
 - المشاركة في تركيز النتائج المستخرجة
 - المشاركة في تحرير وإعداد التصحيحات الجبائية من حيث الشكل والمضمون.
 - إعداد تقارير التحقيقات.
 - مراقبة عملية إرسال بطاقات مدا خيل الشخص الطبيعي إلى مفتشيات الإخضاع.
 - إرسال الاستدعاءات المتعلقة باجتماعات التحكيم.

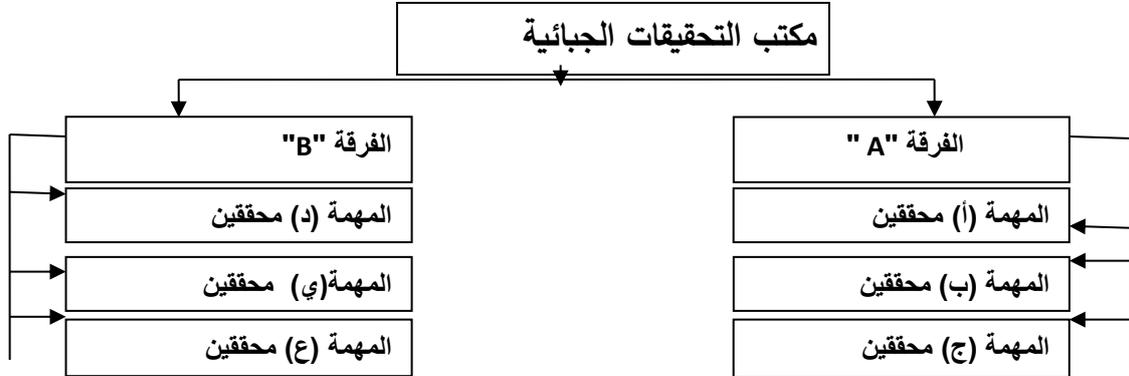
_ حفظ الملفات:

- في كل مرة تضبط الملفات المحقق فيها تحفظ وتحويل إلى الأرشيف. المحققون الذين يمارسون أشغالهم تحت مراقبة رؤساء الفرق. ينفذون آخر مهمة ضبط الوثائق حتى يتسنى غلق الملف محل التحقيق.
- وفي هذا الإطار رئيس الفرقة يقوم ب:
- يضمن الإعداد الصحيح للجداول.
 - يسهر على التأكد من أن الجدول تم تسجيله وتحويله إلى المفتشية المعنية.
 - يتأكد من أن الملف المحفوظ يحتوي على كل الوثائق والعناصر المستعملة أو المعدة في عملية الرقابة الجبائية.

_ مرحلة المنازعات:

- في مخطط المنازعات رئيس الفرقة المكلف بمتابعة الملفات محل شكاية أو منازعة من خلال الأخذ برأي المحققين في النقاط التي اشتكى بها المكلف بالضريبة وفي هذا المنصوص ينبغي:
- السهر على التحقيق في الشكايات المقدمة في إطار احترام القوانين والإجراءات المنصوص عليها قانونا.

- الإجابة والتدقيق في كل نقطة تكون محل النزاع.
 - تعميم الرأي الممنوح سواء كان القبول أو الرفض.
 - تحويل الملفات المتنازع فيها إلى المديرية الفرعية للمنازعات.¹
- الشكل (2): الهيكل التنظيمي لمكتب التحقيقات الجبائية.



المصدر: من اعداد الطلبة من وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: دراسة ملف مؤسسة خاضعة للتحقيق المحاسبي الشامل.

سنتطرق في هذا المبحث لدراسة الحالة التطبيقية وكيف تتم عملية التحقيق الشامل في المحاسبة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

تم إقترح من طرف المفتشية ملف شركة ذات المسؤولية المحدودة الدقيق الذهبي التي تمارس نشاط طحانة ببومرداس في برامج التحقيق المحاسبي الشامل لسنة 2021 لتحقيق في سنوات 2017، 2018، 2019 و 2020 والتي حققت رقم الأعمال والنتائج التالية:

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال	308.340.651	264.378.136	268.225.629	286.423.545
النتيجة الجبائية	16.876.937	24.060.153	26.438.535	26.216.509

تم إنقاء هذا الملف من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي بدورها اقترحت على مديرية التحقيقات والأبحاث الجبائية على مستوى الوزارة والذي تم انتقاؤه في البرامج النهائي. بعد حصول فرقة التحقيق أمر بمهمة التحقيق من طرف المدير الفرعي للرقابة الجبائية قاموا بسحب الملف الجبائي المعني بالتحقيق فيه.

قام الأعوان المحققون كبداية للتحقيق باستدعاء المكلف بالضريبة لإبلاغه بضرورة الحضور إلى المصلحة لإستلام الإشعار.

¹CIRCULAIRE N°52 MF/DGI du 22/02/1994.

المطلب الثاني: الإجراءات الأولية للتحقيق

نتناول في هذه المطلب أهم التدابير الأولية السابقة للتحقيق الميداني للمحاسبة.

أ- تسليم الإشعار بالتحقيق والقيام بالأعمال الأولية.

1- تسليم الإشعار

بتاريخ 2021/01/10 قامت المصلحة بإعلام المكلف بالضريبة من خلال تقديم إشعار بالتحقيق رقم 2021/27 مرفق بميثاق مكلف بالضريبة مع وصل بالإستلام، وحددت المصلحة تاريخ أول تدخل في عين المكان بعد عشر (10) أيام من استلام الإشعار وهذا من أجل إعداد أو تحضير الدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الثبوتية، مع إعلام المكلف أن له الحق في طلب المساعدة من مستشار من إختياره وأن يطلب اي تفسيراً حول إجراء هذا التحقيق. ملحق (01).

بتاريخ 20/01/2021 قامت الفرقة بإجراء أول تدخل و عاينوا وجود جميع الدفاتر المحاسبية و الوثائق الثبوتية.

ب- دراسة الملف الجبائي.

خلال الفترة 10 أيام الممنوحة لتحضير المحاسبة قام المحققون بمعرفة النظام الجبائي للشركة والتغيرات في شكل القانوني للشركة و تحديد جميع أنواع الضرائب الخاضعة للتحقيق وكذلك إجراء مقارنات بين نتائجها ورقم أعمالها.

1- إعداد كشف المحاسبة:

يسمح كشف المحاسبة بمراقبة و مقارنة رقم الأعمال القيمة المضافة و النتائج بحيث لوحظ تحقيق خسائر متفاوتة (ملحق 02).

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

جدول رقم (01) جدول كشف المحاسبة.

2020	2019	2018	2017	السنوات الحسابات
				بيع السلع دائن/ مدين السلع المستهلكة الهامش الإجمالي الربح الخام (دائن-مدين) نسبة الخام لربح خام × 100/المبيعات
286,423,545	268, 225,629	264, 378,136	308, 340,651	المنتج المباع
-788,580	964,080	195,250	-393,300	المنتج المخزن دائن
				منتج المؤسسة لذاتها
285,634,965	269, 189,709	204, 021,974	307, 947,351	القيمة المضافة مواد ومستلزمات مستلزمة مدين المجموع المدين الربح الخام (دائن-مدين) نسبة الخام = ق م × 100 المنتج المباع
191,138,850	195, 484,563	200, 264,875	251, 093,588	
14,353,182	5, 428,417	3, 757,099	12,601,019	
205,492,032	200, 912,980	204, 021,974	263, 694,607	
80,142,933	68, 276,729	60, 551,412	44, 252,744	
27.98%	25.45%	22.90%	14.35%	الخدمات ...
80, 142,933	68, 276,729	60, 551,412	44, 252,744	ربح خام إجمالي
2,073,209	1, 868,940	2, 265,298	2, 288,173	دائن منتجات مختلفة (منتجات عملياتية أخرى) تحويل ارباح الاستغلال
0	0	0	0	نتيجة مجموع الدين
82, 216,142	70, 145,669	62, 816,710	46, 540,917	مصاريف العمال
22, 651,464	18, 108,062	16, 243,344	18, 352,822	الاستغلال مدين
1,373,908	1, 129,672	555,399	1, 011,075	ضرائب ورسوم
713,621	165,145	16,486	269,178	أعباء عملياتية أخرى
25,306,958	20, 463,389	19, 354,339	4, 210,498	إهلاكات
0	0	0	0	مؤونات
23, 843,573	39, 866,268	36, 169,568	23, 843,573	المجموع المدين
32, 170,191	30, 279,401	26, 647,142	22, 697,344	رصيد نتيجة الإستغلال
2,906,698	44,243	1, 297,965	42,864	دائن منتجات مالية
35,076,889	30, 323,644	27, 945,107	22, 740,208	مجموع الدائن
0	0	0	0	نتيجة رصيد نتيجة
8,860,380	9, 062,289	8, 469,735	9, 069,889	الإستغلال الصافية مدين أعباء أخرى

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

8,860,380	9,062,289	8,469,735	9,069,889	مجموع المدين	العملياتية
26,216,509	21,261,355	19,475,372	13,670,319	ريح صافي (دائن-مدين)	
9.15%	7.93%	7.37%	4.43%	نسبة صافية= ربح صافي / رقم الأعمال	
26,216,509	26,438,535	24,060,153	16,876,937	النتيجة الجبائية	

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

2- مقارنة الميزانيات.

يسمح بمراقبة تغييرات الاصول والخصوم

جدول رقم (02) جدول مقارنة الميزانيات

العناصر	2016	2017	2018	2019	2020
الأصول:					
التبنيات غير الملموسة	140,000	140,000	330,400	330,400	330,400
اهتلاكات	39,666	39,666	60,013	80,360	100,706
القيم الصافية	100,334	100,334	270,387	250,040	229,694
اراضي	65,927,500	65,927,500	65,927,500	65,927,500	65,927,500
بنايات		86,761,489	88,817,230	91,777,092	91,777,092
اهتلاكات		5,441,056	8,043,901	10,646,745	13,400,058
القيم الصافية		81,320,433	80,773,329	81,130,347	78,377,034
تثبيات أخرى ملموس		145,446,652	196,852,579	203,547,802	191,646,177
اهتلاكات		36,719,371	53,450,520	71,290,717	93,824,016
القيم الصافية		108,727,281	143,402,059	132,257,085	97,822,161
الأصول المالية الأخرى	0	0	0	0	0
المخزون الجاري		28,798,371	38,566,134	38,078,491	74,980,535
مؤونات		0	0	0	0
القيم الصافية		28,798,371	38,566,134	38,078,491	74,980,535
الزبائن		14,559,607	12,137,637	15,734,563	50,687,681
مؤونات		0	0	0	0
القيم الصافية		14,559,607	12,137,637	15,734,563	50,687,681
ديون أخرى		3,263,225	5,310,657	17,963,255	11,171,616
الضرائب المماثلة		4,945,537	4,920,540	5,468,111	9,454,115
الصندوق		296,833	16,087,729	20,821,126	10,725,849
إجمالي الأصول		307,939,121	367,395,972	377,630,518	470,879,754
الخصوم:					
رأس المال الإجتماعي	10,200,000	58,422,000	58,422,000	58,422,000	110,000,000

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

3, 740,353	2, 177,285	14, 690,318	1, 020,001	33, 419,835	الإحتياطات
26, 216,506	21, 261,354	19, 475,370	13, 670,317	15, 825,368	النتيجة الصافية
28, 572,805	30, 579,500	28, 464,115	28, 464,115	28, 460,912	رؤوس الأموال الأخرى
57, 214,324	30, 579,500	70, 971,690	78, 162,500	80, 362,500	ديون الإستغلال الأخرى
4, 707,734	4, 473,794	4, 718,316	7, 318,467	2, 875,344	الموردون
7, 623,429	6, 567,109	5, 082,393	3, 973,617	4, 013,899	الضرائب
232, 804,601	194, 196,958	165, 571,772	111, 015,079	69, 308,369	ديون أخرى
0	0	0	5, 893,025	0	خزينة مدينة
470, 879,752	377, 630,518	367, 395,974	307, 939,121	244, 466,227	إجمالي الخصوم

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة.

بعد انتهاء المهلة المحددة للمكلف بالضريبة الضرائب لإعداد المستندات المحاسبية اللازمة لبدء عملية التحقيق، بدأ فريق التحقيق عملية مرت بعدة مراحل.

تتم هذه العملية من خلال التحقيق من شكل ومضمون المحاسبة:

أ- التحقيق من ناحية الشكل

التحقيق في المحاسبة من ناحية الشكل يتم بعد سحب الوثائق المحاسبية التالية:

1- الدفاتر الإلزامية:

- اليومية العامة يحتوي على 97 ورقة.
- دفترالجرد يحتوي على 92 ورقة.
- هذه الدفاتر موقعة ومصادق عليها من طرف رئيس محكمة بتاريخ 2014/04/02.
- دفترالأجور يحتوي على 47 ورقة موقعة ومصادق عليها من طرف رئيس محكمة بتاريخ 2017/02/08.
- دفتر الأستاذ العام والثانوي للحسابات.

2- الدفاتر المساعدة:

- دفتر مساعدة تحتوي على معلومات المشتريات، المبيعات، الخزينة المتعلقة، بالبنك، بالاستثمارات، بالعمليات الأخرى للسنوات من 2016 إلى 2020.
- ميزانيات عامة للحسابات الأساسية والفرعية للسنوات من 2016 إلى 2020.

3- وثائق أخرى مقدمة:

فواتير المشتريات، المبيعات المتعلقة، الأعباء المتعلقة بالسنوات من 2016 إلى 2020.
الكشوف البنكية، تصريحات الإشتراكات المتعلقة بالسنوات من 2016 إلى 2020.
نسخ من التصريحات الشهرية (G50) والتصريحات السنوية، لسنوات 2016 إلى 2020.

ب- التحقيق من ناحية المضمون:

بعد التحقيق في المحاسبة من ناحية الشكل والتي تكون مماثلة للأحكام القانون ومنعدمة من الأخطاء، وبعدها تشرع فرقة التحقيق لبدأ في عملية التحقيق في المحاسبة من حيث المضمون وفي هذه العملية تمكن من إكتشاف الأخطاء والانحرافات والنقائص والتهرب التي يمكن أن يقوم بها المكلف بالضريبة وتبليغها ولاحظت الفرقة ان المحاسبة مقنعة ومثبتة وبالتالي قامت بإجراء تصحيحات خارج المحاسبة.

المطلب الرابع: نهاية عمليات التحقيق وارسال التبليغ بالنتائج.

بعد عملية التحقيق الميداني تأتي مرحلة إجراء التسويات والتبليغ بنتائج التحقيق

أ- التسويات IRREGULARITES

من خلال قيام فرقة التحقيق بعملية التحقيق في المحاسبة من ناحية المضمون اتضحت بعض الأخطاء والانحرافات وهذا ما أجبر الفرقة إلى إجراء تعديلات في الأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة لسنوات 2020، 2019، 2018، 2017 وتمثلت هذه الأخطاء في النقاط التالية: ملحق (04)

- تطبيق خاطئ لمعدل الرسم على القيمة المضافة في عمليات بيع منتجات النخالة والفريزة الممتازة.
 - اعفاء من الرسم على النشاط المهني على مبيعات الفريزة العادية الموجهة لصالح صانعي الحلويات.
 - خصم بطريقة خاطئة مخصصات الاهتلاك السيارات السياحية دون احترام السقف المحدد قانونا.
 - خصم بطريقة خاطئة اهتلاكات المحلات التجارية الغير المستغلة.
 - تسجيل محاسبي مرتين لفاتورة شراء رقم 2020/148 قيمتها 220.000 دج.
 - تطبيق نسبة خصم الرسم على القيمة المضافة على اساس حاطئ.
 - خصم الرسم على القيمة المضافة لعلاوات التامين السيارات السياحية المادة 41-6 (ق ررق).
 - رسم التمهين والتكوين المستمر تم حسابه على أسس غير صحيحة.
- بالأخذ في الحسبان الأخطاء المستخرجة من عملية التحقيق المحاسبي والجبائي، الادارة الجبائية لا تقبل التصريحات المتعلقة بسنوات 2017 الى 2020، هذه الاخيرة سيتم تصحيحها حسب الاجراء التناقضي للتقييم، وهذا طبقا للمادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية.

ب- تحديد الأسس الخاضعة للضريبة

1- فحص وتصحيح رقم الأعمال

بيع النخالة

ابتداء من تاريخ 2018/08/15، منتجات النخالة معفية من رقم م تحت شروط حسب المادة 9-28 من ق ر ر ا، وفي حالة عدم احترام هذه الشروط، معدل الاخضاع يطبق ب 19%.
خلال 2018/01/01 الى 2018/08/14، النخالة من رقم م بدون شروط.

جدول رقم (03) تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل رقم م (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال الإجمالي للنخالة الخاضع	39.980.264	33.452.430	38.272.943	36.178.175
رقم الاعمال الإجمالي للنخالة المعفى	/	20.841.150	/	/
رقم الأعمال للنخالة الذي سبق تسويته	/	/	18.231.187	/
رقم الاعمال النخالة الخاضع ل 19%	/	12.611.280	20.041.756	36.178.175
رقم الاعمال نخالة المصرح به بمعدل 19%	/	/	/	16172329
رقم الاعمال النخالة المصرح الخاضع ل 19%	/	12.611.280	20.041.756	20.005.846
رقم الاعمال نخالة المصرح به بمعدل 9%	39.980.264	33.452.430	20.041.756	19.511.047
TVA المدفوعة بمعدل 9%	3.598.223	3.010.718	1.803.758	1.755.994

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

بيع الفريئة الممتازة

بالعكس للتصريحات المكتتبه برقم الاعمال المتعلقة بهذا المنتج بمعدل 9%، بيع الفريئة الممتازة يخضع لمعدل 19% (طبقا للمادة 21 من ق ر ر ا).

الجدول رقم (04) تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل رقم م (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنوات	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال الفريئة ممتازة ب 19%	739.486	3.020.456	41.232.322	57.311.411
TVA المدفوعة بمعدل 9%	66.553	271.841	3.710.908	5.158.026

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

بيع الفريئة العادية

المبيعات المتعلقة بالفريئة العادية المستعملة في صناعة الخبز، هي معفية من رقم م وهذا طبقا للمادة

9-1 من ق ر ر ا

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

الجدول رقم (05) تصحيح رقم الاعمال الخاضع ل ر ق م (الوحدة بالدينار الجزائري)

سنة	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال محقق مع مصنع بسكويت 19%	4.490.000	1.200.000	816.000	1.352.000

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

هذه ارقام الاعمال ستكون بالتوافق مسترجعة في مادة الرسم على النشاط المهني، لان المادة 220-2 من ق ض م و ر م، بيع الفريضة العادية فقط إذا كان موجه لإنتاج وبيع منتجات الموجه للاستهلاك المدعمة من طرف الدولة.

ملخص رقم الاعمال المصحح

جدول رقم (06) تصحيح رقم الاعمال الخاضع الجمالي ل ر ق م (الوحدة بالدينار الجزائري)

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الاعمال النخالة المصحح خاضع ل 19%	/	12.611.280	20.041.756	20.005.846
رقم الأعمال الفريضة ممتازة ب 19%	739.486	3.020.456	41.232.322	57.311.411
رقم الاعمال محقق مع مصنع بسكويت 19%	4.490.000	1.200.000	816.000	1.352.000
رقم الأعمال الإجمالي المخفي	5.229.486	16.831.736	62.090.078	78.669.257
رق م المدفوع بمعدل 9% (نخالة)	/	3.010.718	1.803.758	1.755.994
رق م المدفوع بمعدل 9% (فريضة ممتازة)	66.553	271.841	3.710.908	5.158.026
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	66.553	3.282.559	5.514.666	6.914.020

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

2- تصحيح النتائج

النتيجة المصححة هي اضافة للنتيجة المصرح بها بعض الأعباء الغير قابلة للخصم جبائيا، التفصيل و سبب الاسترجاع موجود في الجدول اسفله.

جدول رقم (07) تصحيح الاعباء الخاضع ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2018
اهتلاك المحلات التجارية	محلات غير مستغلة

السنة	2019
اهتلاك سيارات سياحية	مخصصات الإهلاك تم احتسابها على أساس سعر الشراء مع احتساب جميع الرسوم TTC السيارة الأولى تم الحيابة عليها ب تاريخ 09/19/2018 بمبلغ 1.749.900 دج السيارة الثانية تم الحيابة عليها بتاريخ 09/27/2018 بمبلغ 1.749.900 دج
اهتلاك المحلات التجارية	محلات غير مستغلة

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

السنة	2020
اهتلاك سيارات سياحية	مخصصات الإهلاك تم احتسابها على أساس سعر الشراء مع احتساب جميع الرسوم TTC
اهتلاك المحلات التجارية	محلات غير مستغلة مهنيا
فاتورة رقم 2020/148	مسجلة محاسبيا مرتين.

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

ملخص الأعباء المسترجعة في النتيجة

جدول رقم (08) تصحيح رقم الأعباء الخاضع ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)

التعيين	2017	2018	2019	2020
النتيجة المصرح بها	16.876.935	24.060.151	26.438.534	26.216.509
اهتلاك السياراتالسياحية	/	/	149.900	299.822
اهتلاك المحلات التجارية	/	417.715	417.715	417.715
		449.362	449.362	449.362
فاتورة رقم 2020/148	/	/	/	22.500
النتيجة المصححة	16.876.935	24.909.816	26.873.997	26.216.509

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

3- فحص رقم م للمشتريات

تفاصيل رقم م على المشتريات في الجدول أدناه (الحصة القابلة للخصم كانت مطبقة على أسس خاطئ، لأنها تضمنت حقوق الجمارك وبعض الرسوم الأخرى.

جدول رقم (09) تصحيح رقم نسبة استرجاع ل ر ق م/مشتريات (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة 2018	الاساس الخاضع للنسبة	رق م الحقيقي	الفروق	النسبة%	الحقوق المسترجعة
2017/04/19	1.521.483	1.483.227	38.256	13,26%	5.187
2017/10/29	951.406	918.776	32.630	13,26%	4.424
2017/12/13	1.186.077	1.125.656	60.421	13,26%	8.193
المجموع			131.307		17.805

السنة 2019	الاساس الخاضع للنسبة	رق م الحقيقي	الفروق	النسبة%	الحقوق المسترجعة
2018/06/13	2.149.228	1.260.706	888.522	13,20%	117.284
2018/10/28	4.536.932	2.019.071	2.517.861	13,20%	332.357
2018/11/21	4.342.080	3.343.056	999.024	13,20%	131.871
			4.405.407		581.512

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

السنة 2020	الاساس الخاضع للنسبة	ر ق م الحقيقي	الفروق	النسبة %	الحقوق المسترجعة
2019/01/23	853.954	645.626	208.328	13,20%	27.499
2019/08/31	2.947.839	1.311.434	1.636.405	13,20%	216.005
2019/12/24	2.165.971	963.229	1.202.742	13,20%	158.761
2020/01/23	2.198.508	1.643.926	554.582	30%	166.374
2020/03/08	676.468	/	676.468	30%	202.940
2020/04/29	1.576.271	1.177.517	398.754	30%	119.626
2020/05/10	2.237.001	981.306	1.256.383	30%	376.914
2020/06/25	1.550.678	1.158.820	391.858	30%	117.557
2020/08/21	2.031.905	1.481.691	550.214	30%	165.064
2020/08/12	1.433.228	1.070.819	362.409	30%	108.722
2020/08/13	1.586.455	1.185.564	400.891	30%	120.267
			7.339.034		1.779.732

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

من جهة اخرى الحصة القابلة للخصم كانت مطبقت بطريقة غير صحيحة على ر ق م (غير قابلة للخصم) على تامين السيارات السياحية.

السنة	2018			
ر ق م على المشتريات	عقد تامين بتاريخ 2018/10/17 مبلغ ر ق م = 8.426 دج عقد تامين بتاريخ 2018/09/27 مبلغ ر ق م = 8.426 دج			
السنة	2019			
ر ق م على المشتريات	عقد تامين بتاريخ 2018/10/17 مبلغ ر ق م = 8.426 دج عقد تامين بتاريخ 2018/09/27 مبلغ ر ق م = 8.426 دج			
السنة	التعيين	ر ق م على المشتريات	النسبة	الحقوق المسترجعة
2018	ر ق م على تامين سيارة سياحية	16.852	13,26	2.224
2019	ر ق م على تامين سيارة سياحية	16.852	13,20	2.190

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

ملخص ل ر ق م المسترجع:

جدول رقم (10) تصحيح رقم نسبة استرجاع ل ر ق م/مشتريات الاجمالي (الوحدة دج)

التعين	2018	2019	2020
ر ق م على المشتريات (استيراد)	17.412	581.514	1.779.527
ر ق م على تامين سيارة سياحية	2.224	2.224	/
	19.636	583.738	1.779.527

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

4- فحص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور وكذا حقوق الطابع.

مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أجور وكذا حقوق الطابع لا يوجد أي ملاحظات.

5- رسم والتمهين ورسم التكوين المستمر.

الشركة، فيما يخص هذين الرسمين التصريح بالأسس مقارنة بحجم الكتلة الاجرية للشركة.

جدول رقم (11): تصحيح الاسس الخاضعة لرسم التكوين و التمهين (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2018	2019	2020
القاعدة الضريبية	13.427.856	14.960.396	18.699.190
قاعدة معلنة	12.303.268	13.692.800	17.156.748
أساس غير مفروض	1.124.588	1.267.596	1.542.442

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

ت- تصفية الحقوق.

1- الرسم على القيمة المضافة TVA.

جدول رقم (12): حساب المبالغ المستحقة لرقم م (الوحدة بالدينار الجزائري)

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المتهرب	5.229.486	16.831.736	62.090.078	78.669.257
معدل الرسم على القيمة ال مضافة TVA	19%	19%	19%	19%
حقوق بسيطة	993.602	3.198.029	11.797.114	14.947.158
رقم مدفوع بمعدل 9% (ينقص)	66.553	3.282.559	5.514.666	6.914.020
رقم م / مشتريات مسترجع	/	19.636	583.738	1.779.527
الحقوق المهربة	927.094	64.894(-)	6.866.186	9.812.665
			<u>(-)64.894</u>	
			6.801.292=	
معدلات الغرامات	25%	25%	25%	25%
الغرامات	231.762	/	1.700.323	2.453.166
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	1.158.811	/	8.501.615	12.265.831

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%، طبقا للمادة 21 من رقم م مع تطبيق غرامات

جبائية على الحقوق المسترجعة منصوص عليها في المادة 116 من نفس القانون.

2- الرسم على النشاط المهني

جدول رقم (13): حساب المبالغ المستحقة ل ر ن م (الوحدة بالدينار الجزائري)

التعيين	2017	2018	2019	2020
رقم الأعمال المعاد تشكيله	40.719.755	35.513.574	79.505.273	92.994.788
رقم الأعمال المخفي	4.490.000	1.200.000	816.000	1.352.000
رقم الأعمال الخاضع للضريبة	45.209.755	36.713.574	80.321.273	94.346.788
معدل الرسم على النشاط المهني	%1	%1	%1	%1
حقوق بسيطة	452.097	367.135	803.212	943.467
الحقوق المعاينة	407.197	355.135	795.052	929.947
الحقوق المهرية	44.900	12.000	8.160	13.520
معدلات الغرامات	%10	%10	%10	%10
العقوبات	4.490	1.200	816	1.352
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	49.390	13.200	8.976	14.872

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

معدل الرسم على النشاط المهني المطبق هو 1%، طبقا للمادة 222 من ق ر ق ض م مع تطبيق غرامات جبائية على الحقوق المسترجعة منصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون.

3- الضرائب على أرباح الشركات

جدول رقم (14): حساب المبالغ المستحقة ل ض ر ش (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2017	2018	2019	2020
الأرباح المعاد تشكيلها	16.876.935	24.927.228	27.455.511	27.405.908
خصم الرسم على النشاط المهني TAP	44.900	12.000	8.160	13.520
الأرباح الخاضعة للضريبة	/	24.915.228	27.447.351	27.392.388
الأرباح المبلغ عنها	16.876.935	24.060.151	26.438.534	26.216.509
الأرباح المخفية	/	855.077	1.008.817	1.175.879
معدل الضريبة على أرباح الشركات	/	19%	19%	19%
حقوق بسيطة	/	4.733.893	5.214.996	5.204.553
الحقوق المعاينة	/	4.571.428	5.023.321	4.981.136
الحقوق المخفية	/	162.465	191.675	223.417
معدلات الغرامات	/	%15	%15	%25
الغرامات	/	24.369	28.751	55.854
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	/	186.834	220.426	279.271

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

معدل الضريبة على ارباح الشركات المطبق هو 19%، طبقا للمادة 150 من ق ض م، الحقوق المسترجعة تخضع لغرامات جبائية منصوص عليها في المادة 193-1 من نفس القانون.

4- الضريبة على الدخل الإجمالي/صنف مداخيل رؤوس الاموال المنقولة.

كل المبالغ المسترجعة في النتائج الجبائية والخاضعة للضريبة على ارباح الشركات، ليس بالضرورة لها تاثير على المداخيل المفترض توزيعها.

تطبيقا للمادة 46 من قانون ض م، فيما يتعلق بهذا الفاتورة وحيدة رقم 2020/148 (بمبلغ 22.500 دج) مسجلة مرتين تسترجع في الاساس.

جدول رقم (15): حساب المبالغ المستحقة ل رد ا / رؤوس اموال منقولة (الوحدة بالدينار الجزائري)

التعيين	2020
أرباح خفية	22.500
حقوق أرباح الشركات IBS	4.275
الدخل الموزع المعتبر	18.225
معدل الضريبة على الدخل الإجمالي IRG/RCM 15%	2.733
الغرامات 10%	273
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	3.006

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مداخيل رؤوس الاموال المنقولة هو يحسب بمعدل محرر 15% حسب ما تنص عليه المادة 104 من قانون ض م و ر م الحقوق المرتجعة تخضع لغرامات جبائية لنقص في التصريح بتطبيق غرامات طبقا للمادة 193 من نفس القانون.

5- رسم التكوين والتمهين.

أ- رسم التكوين.

جدول رقم (16): حساب المبالغ المستحقة ل ر تكوين (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2018	2019	2020
الأساس الخاضع للضريبة	13.427.856	14.960.396	18.699.190
الأساس المصرح به	12.303.268	13.692.800	17.156.748
أساس المخفي	1.124.588	1.268.800	1.542.442
المعدل	1%	1%	1%
حقوق بسيطة	134.278	149.603	186.991
الحقوق المعاينة	123.032	136.928	171.567
الحقوق المهرية	11.246	12.675	15.424
العقوبات 10%	1.124	1.267	1.542
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	12.370	13.942	16.966

ب- رسم التمهين.

جدول رقم (17): حساب المبالغ المستحقة ل ر تكوين (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنة	2018	2019	2020
الأساس الخاضع للضريبة	13.427.856	14.960.396	18.699.190
الأساس المصرح به	12.303.268	13.692.800	17.156.748
أساس المخفي	1.124.588	1.268.800	1.542.442
المعدل	%1	%1	%1
حقوق بسيطة	134.278	149.603	186.991
الحقوق المعاينة	123.032	136.928	171.567
الحقوق المهربة	11.246	12.675	15.424
العقوبات 10%	1.124	1.267	1.542
إجمالي المبلغ المستحق الدفع	12.370	13.942	16.966

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

معدل هذين الرسمين هو 1% لكل واحد طبقا للمادة 55 و 56 من قانون المالية لسنة 1998 مع تطبيق غرامات جبائية على الحقوق المسترجعة منصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون. بتاريخ 2021/08/15 استلمت المصلحة جواب المكلف بالضريبة وبعد دراسته اتضح انه لا يتضمن أي عناصر تبرير جديدة. بتاريخ 2022/04/25 تم إعداد التصحيح النهائي والذي تضمن الاحتفاظ بالأسس التي تم الإبلاغ عنها في التصحيح الاولي ملحق رقم(05).

تم إعداد جدول الفردي الذي تضمن الحقوق المختلفة وغرامات الوعاء ملحق رقم(06).

المبحث الثالث: تقييم مدى تحقيق أهداف التحقيق المحاسبي الجبائي.

سنتطرق في هذا المبحث الى بعض المعطيات ذات الصلة بأهداف التحقيق المحاسبي والتي تسمح لنا بمعرفة دور مديرية الضرائب لبومرداس في تحقيق الاهداف المسطرة وتنفيذها وهذا باسغلال جميع الوسائل من اجل الوصول اليها.

المطلب الأول: تحقيق الوعي الجبائي من خلال تنفيذ برامج الرقابة الجبائية واستقبال المكلفين بالضريبة تسهر مديرية الضرائب الولائية على استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم وكذلك انتقاء برامج التحقيق وتنفيذها.

أ- عمليات استقبال المكلفين بالضريبة من طرف مكتب التحقيق الجبائي
جدول رقم (18): مساهمة المحققين في الاستقبال (الوحدة بالعدد)

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الأعوان برتبة مفتش وأكثر	50	45	34	34	33	30	26
عدد المحققين	12	12	12	12	12	12	12
عدد أيام استقبال المحققين	86	82	92	92	93	96	100

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

يشترك أعوان التحقيق المحاسبي في عمليات استقبال المكلفين بالضريبة من خلال برنامج الاستقبال السنوي المبرمج من طرف المديرية وهذا ما يسمح بإعطاء معلومات و تفسيرات قبلية للمكلفين بالضريبة فيما يخص النقاط التي يصعب فهمها أو هناك تأويل في فهمها أو الوقوع في تلك الحالات التي يجهل المكلف بالضريبة من اكتساب وعي جبائي وقائي يجنبه الوقوع في الأخطاء وبالتالي تجنب الغرامات.

ب- عمليات التحقيق المحاسبي

جدول رقم (19): عدد عمليات التحقيق السنوية حسب شكل التحقيق (الوحدة بالعدد)

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
التحقيق الشامل (VG)	41	40	41	54	51	39	46
التحقيق المصوب (VP)	12	11	12	12	12	12	11
عدد الملفات المحقق فيها	53	51	53	66	63	51	57

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

يعمل التحقيق المحاسبي كذلك على بث الوعي الجبائي من خلال عمليات التحقيق الميداني وعمليات التقييم الأولي بإتباع إجراءات التقييم التحويري وتبادل المراسلات التحوير والنقاش حول النقائص والأخطاء المرتكبة من طرف المكلف من أجل تصحيحها واسترجاع الحقوق المترتبة عنها مما يسمح للمكلفين بالضريبة باكتساب وعي جبائي ولإدارة باسترجاع الحقوق .

وكذلك من خلال عمليات التحقيق المحاسبي المعمق الممارس على الذين لا يلتزمون بواجباتهم الجبائية أو أقل مما يجب، بحيث يلزمهم عمليات الرقابة على ضرورة الالتزام لتجنب الوقوع في العقوبات والحرمان من الحقوق.

المطلب الثاني: تقييم مدى تحقيق العدالة الضريبية في إطار شمولية، انتقائية وجودة التحقيق الجبائي. تتم عملية الانتقاء حسب شكل التحقيق ومعايير عملية تسمح بإخضاع جميع الوعاء الجبائي للتحقيق المحاسبي.

جدول رقم (20): انتقاء عمليات التحقيق السنوية حسب شكل التحقيق (الوحدة بالعدد)

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
عدد الملفات المقترحة التحقيق الشامل (VG)	100	105	95	101	88	59	88
عدد الملفات المنتقات	41	40	41	54	51	39	46
عدد الملفات المقترحة التحقيق المصوب (VP)	80	77	88	90	91	85	92
الملفات المنتقات	12	11	12	12	12	12	11

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

يخضع النسيج الجبائي للرقابة الجبائية بدون إستثناء لكن لعمليات انتقاء الملفات الجبائية للرقابة الخارجية حسب المعايير والبرامج المسطرة تمر بعدة مراحل حسب شكل التحقيق، فالتحقيق المصوب يتميز بسرعة انتقاء الملفات بحيث يتم ذلك على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من جهة وسرعة التحقيق في الملفات نظرا لطبعها المصوب مما يسمح بمعالجة الطلبات فيما يخص طلب استرداد قروض الضرائب وتلك الحسابات التي ممكن وجود نفائص فيها هذا النوع من التحقيقات يمس المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة مما يسمح بتحقيق عدالة أكبر بمعالجة أكثر للملفات واسترجاع الحقوق الضريبية.

التحقيق العام في المحاسبة يكون أكثر عدالة في التعامل مع المكلفين بالضريبة الذين لا يلتزمون بالتصريح بمداخيلهم الإجمالية أو التهرب من التصريح بها مما يسمح بمعالجة شاملة للعناصر التي تحدد النتيجة والتعامل معها وكذلك طبيعة انتقاء واقتراح الملفات على مستوى المفتشية، يتم انتقاء ثاني للملفات على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثم ترسل إلى مديرية الأبحاث والتحقيقات لاختيار البرنامج النهائي وهذا ما يسمح بإخضاع الملفات حسب طبيعة وأهمية الإغفالات من جهة أخرى انتقائية البرامج يخضع لمراحل التركيز على الملفات الأكثر ضررا وهذا ما يسمح بتحقيق عدالة أكثر.

المطلب الثالث: تقييم إمكانية تحقيق العدالة الضريبية في إطار إجراءات الإخضاع.

تتخذ عملية التحقيق المحاسبي عدة اجراءات في معالجة الملفات الجبائية حسب طبيعة التزام المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية والمحاسبية.

جدول رقم (21): حساب عدد الملفات المعالجة حسب طريقة الاجراء (الوحدة بالعدد)

السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
التحقيق الشامل (VG)	41	40	41	54	51	39	46
إجراء التصحيح التناقضي (التحاورى) حالة المحاسبة مقنعة	40	40	39	51	47	37	46
إجراء التصحيح التناقضي (التحاورى) حالة رفض المحاسبة	01	03	02	03	04	02	03
إجراء التصحيح التلقائى رفض المحاسبة	01	00	01	00	00	00	00
التحقيق المصوب (VP)	12	11	12	12	12	12	11
إجراء التصحيح التناقضي (التحاورى) حالة المحاسبة مقنعة	12	12	12	11	12	11	12
إجراء التصحيح التناقضي حالة رفض المحاسبة	0	0	0	01	0	01	0
إجراء التصحيح التلقائى حالة رفض المحاسبة	0	0	0	0	0	0	0

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

يلعب التحقيق المحاسبي دور فعال في تحقيق العدالة الضريبية من خلال استعمال طرق الاخضاع الضريبي وهذا بالتعامل مع كل نوع من أنواع المكلفين بالضريبة. فالتحقيق المحاسبي يستعمل الاجراء التناقضي التطوري مع المكلفين بالضريبة ذوي حسن النية عندما تكون المحاسبة مقنعة من خلال عمليات تبادل الاراء فيما يخص النقائص الملاحظة وتثبت الادارة بدورها طبيعة النقائص وتتخذ طريقة النقاش والحوار من أجل الفصل فيها.

عندما تثبت الادارة أن المحاسبة غير مقنعة تقوم بإثبات أن هناك عمليات تهرب وإخفاء للأسس فإنها تتخذ إجراء الاجراء التحاورى للفصل فيها لكن يبقى عبي إثبات وتبرير المبالغ المخفية من طرف المكلف

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية بومرداس

بالضريبة باعتبار أنه له سوء نية وعمد إلى إطفاء الأسس من أجل التهرب من دفع الضريبة أو الإنقاص منها وهذا ما يحقق العدالة والمساواة في تحقيق العدالة في تحمل أعباء الدولة.

كذلك تعتمد الإدارة الجبائية على طرق ردعية مع المكلفين بالضريبة الذين لا يمتثلون لواجباتهم الجبائية و المحاسبية الطوعية بحيث تعمل فرق التحقيق المحاسبي إلى تحديد الأسس بطريقة تلقائية تراعي فيها مبدأ العدالة الضريبية حيث هذه الأسس تكون تراعي الظروف الاقتصادية للنشاط الاقتصادي للممارسين . يعمل التحقيق المحاسبي إلى تحقيق العدالة بين هؤلاء المكلفين بالضريبة الذين لهم حسن النية واولئك الذين لهم سوء النية وهذا في إطار الحقوق الممنوحة لهم و يستغل التحقيق المحاسبي آليات ردعية مع المكلفين الذين لا يمتثلون لواجباتهم المحاسبية والجبائية ويلجؤون للغش من أجل عدم دفع أو إنقاص في دفع الضريبة قصدا .

وبالتالي تثبت الإدارة هذا القصد من خلال العمليات التدليسية وتقوم بتأسيس الضريبة بطريقة تلقائية حيث يلقي عاتق إثبات عدم صحة الأسس على المكلف .

المطلب الرابع: تقييم مدى حفظ حقوق الخزينة في ظل تحقيق العدالة الضريبية ومساهمة الرقابة الجبائية الخارجية في التحصيل الضريبي.

جدول رقم (22): حساب المبالغ المستحقة من خلال عملية التحقيق المحاسبي (الوحدة بالدينار الجزائري)

السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
التحقيق الشامل	الحقوق	120.455.562	245.124.231	202.356.789	156.236.369
	الغرامات	30.112.231	39.125.369	43.369.258	40.215.239
	المجموع	150.567.793	284.249.600	245.633.047	196.451.608
التحقيق المصوب	الحقوق	30.265.369	25.256.214	22.013.025	19.369.321
	الغرامات	7.002.365	2.215.321	5.231.326	4.321.321
	المجموع	37.267.734	27.471.535	27.244.351	23.690.642
المجموع العام	150.567.793	311.721.135	272.877.398	220.142.250	135.712.601

المصدر: من إعدادنا بناء على معطيات المديرية

نلاحظ أن التحقيق المحاسبي يحقق أكثر عدالة في حفظ حقوق الخزينة باعتباره يعالج الملفات أكثر مردودا جبائيا مما يسمح بتحمل عادل لأعباء الدولة.

وهذا بالتعامل بصرامة مع المكلفين ذوي النية السيئة واسترجاع الحقوق وتطبيق غرامات من أجل ردع هذا النوع من السلوكيات وكذلك تشجيع المكلفين ذوي النية الحسنة على الالتزام الطوعي والامتثال للتصريح في الأجال مما يحقق مردود مالي ويخفف العبء الضريبي بتوسيع الوعاء الضريبي.

خلاصة الفصل:

أثناء دراستنا للجانب التطبيقي، وذلك من خلال الدراسة الميدانية بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ببومرداس والتي كانت بمكتب التحقيق المحاسبي، قمنا في بداية الفص بتقديم مديرية الضرائب لولاية بومرداس من حيث النشأة، ذكر مهام المديرية وفروعها وتقديم الهيكل التنظيمي.

ثم تطرقنا دراسة حالة مؤسسة الطحانة خاضعة للتحقيق المحاسبي ابتداء من إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، ثم القيام بعملية التحقيق المحاسبي، إرسال التبليغ الأولي، وبعدها التبليغ المعدل، مناقشة رد المكلف وصولاً إلى التبليغ النهائي وغلق التحقيق.

حيث اتضح دور التحقيق المحاسبي في كشف التجاوزات التي يقوم بها المكلف بالاعتماد على خبرة المحققين من خلال إتباع واحترام مختلف الإجراءات والقوانين مع منح للمكلف كافة حقوقه وصلاحياته.

خَاتَمَةٌ

خاتمة

هدفت هذه الدراسة هي التعرف على تقنيات الرقابة الجبائية الخارجية المتمثلة في التحقيق المحاسبي باعتباره من أهم آليات مراقبة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، للتأكد من صدقها والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها. والهدف منها مشترك من جهة تشجيع المكلفين ذوي النية الحسنة على الالتزام بواجباتهم المحاسبية و الجبائية وزيادة وعيهم الجبائي. و ردع المكلفين ذوي النية السيئة الذين لا يلتزمون بواجباتهم او اقل مما يجب مما يؤدي الى تحقيق العدالة في تحمل العبء الضريبي و حفظ حقوق الخزينة.

اختبار الفرضيات

فيما يتعلق بالفرضية الأولى والتي تنص على أن التحقيق المحاسبي شكل فعال من أشكال الرقابة الجبائية، بعد الدراسة توصلنا إلى أن الفرضية الأولى صحيحة. أما بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن هناك علاقة بين التحقيق المحاسبي وتحقيق الوعي الجبائي والعدالة الضريبية وحفظ حقوق الخزينة، بعد الدراسة توصلنا إلى أن الفرضية الثانية صحيحة. أما الفرضية الثالثة التي ترى أن فعالية التحقيق المحاسبي تتوقف على فعالية أدواته وأجهزته، فبعد الدراسة توصلنا إلى أن الفرضية الثالثة أيضا صحيحة

نتائج الدراسة

وعلى ضوء ما سبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- _ تلتزم الإدارة الجبائية عند خضوع المكلف للتحقيق المحاسبي بمجموعة من الضمانات والحقوق التي لا يجب الإخلال بها.
- _ تستعمل الإدارة الجبائية عدة طرق وإجراءات خلال عملية التحقيق المحاسبي حسب طبيعة التزام المكلفين بالالتزامات الجبائية والمحاسبية.
- _ يتم انتقاء الملفات على مستوى مفتشية الضرائب على أسس ومعايير ثم يبعث الملف إلى المديرية العامة تقوم بالدراسة النهائية وتعطي برنامج التحقيق .
- _ التحقيق المحاسبي هو الآلية الأكثر فعالية في محاربة كل أشكال الاحتيال التهرب الضريبي وهذا من خلال الصلاحيات الممنوحة للأعوان وكذا طبيعة التحقيق.

الاقتراحات

- _ تحسين الموارد والإمكانات البشرية وأوضاع العاملين في الإدارة الجبائية بزيادة أجورهم إدخال نظام المعلوماتية لتسهيل عملهم
- _ وضع إجراءات ضريبية مبسطة حتى يتمكن المكلف من فهمها وتأديتها على أكمل وجه
- _ نشر الوعي الجبائي للمكلفين بالضريبة عن طريق القيام بحملات التوعية وتنظيم الملتقيات
- _ تطوير أساليب التعامل والتواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

أفاق الدراسة

- إن موضوع الدراسة يفتح المجال أمام دراسات ومواضيع هامة خاصة في الوقت الراهن، لذا نقترح الدراسات المستقبلية التالية:
- _ دور النظام الجبائي كأساس النظام الاقتصادي القوي.
 - _ دور التدخل الجبائي في توجيه الاقتصاد وحمايته.
 - _ فعالية التحقيق المحاسبي الجبائي في تحديد النظام الجبائي المرغوب.

قائمة

المراجع

1_ المراجع باللغة العربية

- الكتب :

- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018
- العاطف محمد موسى، العدالة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 2011
- بودالي محمد، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2018.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر، الجزائر، 2012،
- الرسائل والمذكرات الجامعية
- رسائل الماجستير
- شمسان علي محمد ثابت القطوي، دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، السودان، 2017
- عباس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2010
- لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة بومرداس، 2018
- نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 - 2003، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004
- يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007
- مذكرات الماستر:
- روارى عادل، مساهمة الوعي الجبائي في الالتزام بالمسؤوليات الجبائية للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2017،
- سيزيد نادية منعم كهينة، مساهمة الوعي الجبائي في تعزيز الالتزام الجبائي لدى المكلف دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بومرداس، مذكرة ماستر، جامعة بومرداس، 2020

المقالات، الملتقيات والتقارير :

- رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 45.
- رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2011/54.
- الندوة الوطنية لاطارات الإدارة الجبائية، عصنة الإدارة الجبائية المراحل القادمة رقم خاص. 2009.

قائمة المراجع

- بلواضح الجليلي وسعيد يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب ولاية المسيلة للفترة 2007/2012، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد 07، عدد 12، جامعة المسيلة، 2014
- بوعراب حميد، رئيس فرقة التحقيق الجبائي في تحقيق المنافسة من خلال العبء الضريبي مكتب التحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مديرية الضرائب لولاية بومرداس 2012/06/07.
- خلوفي سفيان وبوجريو عبد الرزاق، دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2014، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5 العدد 01، جامعة ميلة، 2018
- سايح جبور علي وعزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، 2018، جامعة حسيبة بن بوعلوي الشلف
- شعيب نصر الدين، العدالة الضريبية في النظام الضريبي الجزائري، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 11، العدد 01، جامعة تلمسان، 2021
- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 02، العدد 01، جامعة البلدية،
- سعاد مالح، قدرة التحقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر " جامعة سيدي بلعباس سنة 2015

القوانين والأوامر:

- القانون التجاري الجزائري.
- القانون التنفيذي 05-468 المؤرخ في 10-12-2005 المحدد لشروط تحرير الفاتورة و سند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية و كفيات ذلك ، المادة 02 منه . الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 11-12-2005.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2022، المادة 18 و 19.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2022.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022.
- ميثاق المكلف بالضريبة سنة 2021.

2. المراجع باللغة الأجنبية

ARTICLES :

- MF/DGI/DRV, Guide pratique, le contrôle fiscale, Edition 1996
- MF/DGI/DRV, Guide de Vérification de Comptabilité, Edition Print 2001
- La lettre de la DGI N° 58/2012
- La lettre de la DGI N°2013/70
- Circulaire N°113 /MF/DGI/DRV2014/PAGE.
- Lettre de la DGI I 64/2012
- CIRCULAIRE N°52 MF/DGI du 22/02/1994.
- Arrêté interministériel du 21 février 2009 – fixant l'organisation et les attributions des services extérieures de l'administration fiscale.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE BOUMERDES
SOUS DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N° 27-D.335/S.D.C.F.D.V.

Lettre ass.
AR
N°

M. le Garant de la S.A.R.L. ^A *SA*
Fabrication des Pâtes Alimentaires, Minoterie et Stockage,
Zone Industrielle N°05 *SA*

BOUMERDES

Le 10 janv. 21

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 SOCIETE, le : *10 jours à compter de la réception à 09 H.* à l'effet de vérifier au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : Impôts sur le bénéfice des sociétés, Impôt sur le revenu global (Salaires et RCM), Taxe sur l'activité professionnelle, Taxe sur la valeur ajoutée, Droits de Timbre, Taxe d'apprentissage, Taxe de formation professionnelle continue et autres impôts et taxes.

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

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.

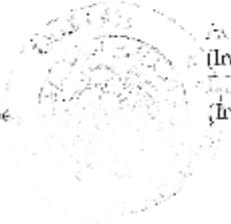
Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par 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
[Signature]
(Inspecteur Divisionnaire)



Nom, prénom et grade
des vérificateurs
[Signature]
(Inspectrice Principale)
[Signature]
(Inspecteur Central)

(1) À retirer en cas de contrôle itinérant.

(2020)

Direction des Impôts BOURGHERIES

Bourgmoules

Adresse

DÉNOMINATION DES COMPTES		Du 01/01 au 31/12				
		2017	2018	2019	2020	
MARGES BRUTES	CREDIT					
	DBIT					
	BENEFICE BRUT (crédit - débit) [1]					
	POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{Bénéfice brut} \times 100}{\text{ventes}}$	RDIV/OI	RDIV/OI	ADIV/OI	RDIV/OI	
VALEUR AJOUTÉE	CREDIT	Production vendue	308,340,651	264,178,130	268,225,029	286,423,545
		Production stockée au démarrage	-393,300	195,250	964,080	-788,580
		Production de l'entreprise pour elle-même	0	0	0	0
		Prestations fournies	0	0	0	0
		Ribais, remises/rabais accordés	0	0	0	0
	TOTAL DU CREDIT	307,947,351	264,573,380	269,189,709	285,635,965	
	DBIT	Matières et fournitures consommées	251,093,588	200,264,875	195,484,561	191,138,850
		Services	12,501,009	3,757,099	5,426,417	14,351,182
		TOTAL DU DBIT	263,594,607	204,021,974	200,911,980	205,490,032
	BENEFICE BRUT (crédit - débit) [2]	44,352,744	60,551,412	68,278,729	80,147,911	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$	14,35%	22,90%	25,45%	27,98%		
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT	Ventes brut total (1) + (2)	44,352,744	60,551,412	68,278,729	80,147,911
		Produits divers	2,788,173	2,265,298	1,868,940	2,073,209
		Transfert de charges d'exploitation	0	0	0	0
	TOTAL DU CREDIT	46,540,917	62,816,710	70,147,669	82,221,120	
	DBIT	Salaires et personnel	18,352,822	10,243,344	19,108,062	22,651,454
		Impôts et taxes	1,001,075	555,399	1,129,672	1,373,908
		Autres charges opérationnelles	209,178	36,486	105,145	713,621
		Amortissements	6,210,498	19,354,339	20,403,389	25,306,958
		Provisions	0	0	0	0
	TOTAL DU DBIT	21,883,573	36,169,568	39,866,268	50,045,951	
BENEFICE NET D'EXPLOITATION	24,657,344	26,647,142	30,279,401	32,175,169		
RESULTAT NET D'EXERCICE	CREDIT	Solde du résultat d'exploitation	22,697,344	26,647,142	30,279,401	32,170,191
		Pénalités et autres produits	42,864	1,297,955	44,243	2,906,698
	TOTAL DU CREDIT	22,740,208	27,945,107	30,323,644	35,076,889	
	DBIT	Solde du résultat d'exploitation	0	0	0	0
		Autres charges (charge financière, IRS)	9,059,889	8,469,735	9,062,269	8,860,350
	TOTAL DU DBIT	9,059,889	8,469,735	9,062,269	8,860,350	
	BENEFICE NET (crédit - débit)	13,680,319	19,475,372	21,261,375	26,216,539	
	POURCENTAGE NET = $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{C.A.}$	4,43%	7,37%	7,93%	9,15%	

Représentations (tableau 01)	3,206,615	6,164,781	5,177,150	-
Déductions (tableau 02)	-	-	-	-
Résultat Fiscal de l'année	16,876,952	24,060,153	26,438,535	26,216,509
Report déficitaire (tableau 03) ANNEE:	-	-	-	-
Report déficitaire (tableau 03) ANNEE:	-	-	-	-
Report déficitaire (tableau 03) ANNEE:	-	-	-	-
Report déficitaire (tableau 03) ANNEE:	-	-	-	-
Résultat après l'application de déficits	16,876,952	24,060,153	26,438,535	26,216,509

BCEA

ETAT COMPARATIF DES BILANS CONCERNANT					
SARL					
Exercice clos au 31.12					
ACTIF	2016	2017	2018	2019	2020
Immobilisations incorporelles	140,000	140,000	330,400	330,400	330,400
Amortissements	39,666	39,666	60,013	80,360	100,706
Montants nets	100,334	100,334	270,387	250,040	229,694
Terrain		65,927,500	65,927,500	65,927,500	65,927,500
Bâtiments		86,761,489	88,817,230	91,777,092	91,777,092
Amortissements		5,441,056	8,043,901	10,646,745	13,400,058
Montants nets	0	81,320,433	80,773,329	81,130,347	78,377,034
Autres immobilisations corporelles		145,446,632	196,857,579	203,547,802	191,646,177
Amortissements		36,713,371	53,450,520	71,290,717	93,824,016
Montants nets	0	108,733,261	143,407,059	132,257,085	97,822,161
Immobilisations en cours		0	0	0	71,503,569
Prêts et autres actifs financiers		0	0	0	0
Impôts et frais actifs		0	0	0	0
Stocks et encours		28,798,371	38,566,134	38,078,491	74,980,535
Provisions		0	0	0	0
Montants nets	0	28,798,371	38,566,134	38,078,491	74,980,535
Clients		14,559,607	12,137,637	15,734,563	50,687,681
Provisions		0	0	0	0
Montants nets	0	14,559,607	12,137,637	15,734,563	50,687,681
Autres débiteurs		3,263,225	5,310,557	17,963,255	11,171,616
Impôts et assimilés		4,945,537	4,920,540	5,468,111	9,454,115
Placements et autres actifs financiers		0	0	0	0
Trésorerie		296,833	15,087,729	20,821,126	10,725,849
TOTAL	100,334	307,939,121	367,395,974	377,630,518	470,879,754

PASSIF	2016	2017	2018	2019	2020
Capital émis	10,200,000	58,472,000	58,422,000	58,422,000	110,000,000
Primes et réserves	33,419,835	1,020,001	14,690,318	2,177,285	3,740,353
Résultat net	15,825,368	13,670,317	19,475,370	21,261,354	26,216,506
Autres capitaux propres	28,460,912	28,464,115	28,454,115	59,952,518	28,572,805
Emprunts et dettes financières	80,367,500	78,162,500	70,571,600	30,579,500	57,214,324
Fournisseurs et débiteurs rattachés	2,875,344	7,318,467	4,718,316	4,473,794	4,707,734
Impôts	4,014,899	3,973,617	5,082,393	5,567,109	7,623,429
Autres dettes	69,338,369	111,015,079	165,571,722	194,196,958	232,834,601
Trésorerie passif	0	5,894,025	0	0	0
TOTAUX	244,466,227	307,939,121	367,395,974	377,630,518	470,879,752

Envoyer par messagerie

(4) 2 1

Imprimer le formulaire
Série 0.9° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
Sous-Direction du Contrôle Fiscal

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 896/DW55/SIXCF/BVF

Entre avec
A.R.

M, le gérant de la SARL ^A Minoterie
Minoterie
Zone Industrielle n°05 - BOUMERDES

Boumerdes

Le

11 juil. 21

**Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité**

Sous l'envoi de l'avis de vérification n° 27 du 10.01.21, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2017, 2018, 2019, 2020, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TVA, TAP, IBS, IRG, DE, DT, TFP, TA et autres droits et taxes auxquels vous êtes soumis.

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

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

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droit, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 10 feuillets y compris celui-ci.

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

Chief de brigade


(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

(Inspecteur Central)

(Inspectrice Principale)



I/ Position Fiscale :

De par votre activité et vu la nature juridique de votre société, vous êtes légalement soumis aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

1) Impôts Directs et Taxes Assimilées :

- A l'impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS) au taux de 19%, au titre des bénéfices réalisés, conformément aux articles 135 et 150 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées (CIDTA)
- A la Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP) au taux de 1% sur le montant des chiffres d'affaires (CA) taxables facturés (articles 217 à 222 du CIDTA)
- A l'Impôt sur le Revenu Global (IRGI) au titre des bénéfices distribués aux associés, conformément aux articles 01, 45, 46 et 104 du CIDTA.
- Au versement des retenues IRC sur salaires (articles 75-1, 129-1 et 130-2 du CIDTA) de par votre qualité d'employeur.

2) Droits de Timbre :

- Aux droits de timbre (DT) sur le montant des ventes facturées et réglées en espèces, conformément aux dispositions de l'article 100 du code du timbre (CT).

3) Taxes sur le Chiffre d'Affaires :

- A la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) au taux de 19% sur le montant des chiffres d'affaires facturés taxables (farine supérieure, dans votre cas), conformément aux dispositions de l'article 21 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires (CTCA).
- Les ventes de SON sont exonérées au titre de la période allant du 01.01.2018 au 14.08.2018, conformément aux dispositions de l'article 9-28 du CTCA.
Ces mêmes ventes de SON ne sont exonérées de TVA, à compter du 15.08.2018, que dans le respect des prescriptions du décret exécutif n° 18-217 du 15 août 2018, relatif aux modalités d'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée, des opérations de vente de l'orge et du maïs ainsi que les matières et produits, destinés à l'alimentation de bétail ; et ce toujours conformément à l'article 9-28 précité.
- Les ventes de SON sont soumises au taux réduit de 9%, au titre de l'année 2017 (Article 23 du CTCA).
- Les ventes portant sur les farines panifiables utilisées à la fabrication du pain, sont exonérées de TVA, en application des dispositions de l'article 9-1 du CTCA.

4) Taxe de formation professionnelle continue et taxe d'apprentissage :

- A la taxe de formation professionnelle continue (TFPC) et à la taxe d'apprentissage (TA), conformément aux dispositions de la loi n°97-02 du 31.12.1997.

II/ Examen de la comptabilité :

A. Présentation :

La comptabilité présentée est tenue suivant le système centralisateur et réunit les documents suivants :

1) Livres obligatoires :

- Journal général coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 02/04/2014, comportant 97 feuillets.
- Livre d'inventaires coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 02/04/2014, comportant 92 feuillets.
- 1^{er} Livre de paie coté et paraphé par le Tribunal de BOUMERDES le 09/02/2014, comportant 47 feuillets.
- 2^{ème} Livre de paie coté et paraphé par le Tribunal de Boumerdes le 08/02/2017, comportant 47 feuillets.
- 3^{ème} Livre de paie coté et paraphé par le Tribunal de Boumerdes le 13/10/2020, comportant 35 feuillets.
- Grand livre des comptes généraux et auxiliaires.

2) Journaux et livres auxiliaires :

- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des achats des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des ventes des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de caisse des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés de banque des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des opérations diverses des années 2017 à 2020.
- ♦ Journaux auxiliaires informatisés des salaires des années 2017 à 2020.
- ♦ Balances générales des comptes principaux et auxiliaires des années 2017 à 2020.

3) Autres pièces présentées :

- ♦ Factures d'achats des années 2017 à 2020.
- ♦ Factures de ventes des années 2017 à 2020.
- ♦ Factures de charges des années 2017 à 2020.
- ♦ Factures d'investissements des années 2017 à 2020, ainsi que de la période prescrite.
- ♦ Relevés bancaires des années 2017 à 2020.
- ♦ Déclarations de cotisations à la sécurité sociale des années 2017 à 2020.
- ♦ Copies des déclarations mensuelles (Série G50) des années 2017 à 2020.
- ♦ Copies des déclarations annuelles (bilans) des années 2017 à 2020.



B. Irregularités :

- L'examen de votre comptabilité et de votre dossier fiscal a permis de relever les Irregularités listées ci-dessous :

- 1- Application erronée du taux réduit de TVA à la vente des produits suivants : SON, farine supérieure.
- 2- Exonération de la TAP et de la TVA sur des ventes de farine panifiable au profit de biscuiteries.
- 3- Déduction à tort de dotations d'amortissements sur des véhicules de tourisme, sans respecter le seuil de 1.000.000,00 DA, prévu par l'article 141-3 du CITA.
- 4- Déduction à tort de dotations d'amortissements de locaux commerciaux non exploités.
- 5- Double comptabilisation de la facture d'achat n°148/220 (Montant : 220.000,00).
- 6- Application du prorata de déduction de la TVA, sur des bases erronées.
- 7- Déduction de la TVA/Achat des primes d'assurance de véhicules touristiques (Article 41-6 du CTCI).
- 8- La taxe de formation professionnelle continue et la taxe d'apprentissage ont été assises sur des bases inexactes.

C. Conclusion :

À la lumière de ce qui précède et compte tenu des Irregularités citées ci-dessus, l'administration fiscale ne peut accepter vos déclarations des années 2017 à 2020. Ces dernières seront de ce fait rectifiées selon la procédure contradictoire de redressement, conformément aux dispositions de l'article 42 du code des procédures fiscales.



III/ REGULARISATIONS :

1) Analyse des chiffres d'affaires :

Ventes de SON :

Comme précisé, au chapitre "position fiscale", et à compter du 15/08/2018, le SON est exonéré sous certaines conditions prévues par l'article 9-28 du CTCA ainsi que par le décret exécutif n°18 212 du 15 Août 2018, relatif aux modalités d'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée, des opérations de vente de l'orge et du maïs ainsi que les matières et produits destinés à l'alimentation de bétail. A défaut du respect des conditions édictées par ce décret, la taxation se fait à 19%.

S'agissant de la période du 01.01.2018 au 14.08.2018, le SON est exonéré de TVA, sans aucune condition.

Année	2017	2018	2019	2020
CA Total SON	39.980.264	33.452.430	38.272.943	36.178.175
CA SON exonéré	/	20.841.150	/	/
CA SON déjà régularisé	/	/	18.231.187	/
CA SON taxable à 10%	/	12.611.280	20.041.756	36.178.175
CA SON déclaré à 10%	/	/	/	16.172.329
CA SON à reprendre à 19%	/	12.611.280	20.041.756	20.005.846
CA SON déclaré à 9%	19.980.264	33.452.430	20.041.756	19.511.047
TVA payée au taux de 9%	3.598.223	3.010.718	1.803.758	1.755.994

A noter que les ventes de SON au titre de l'année 2017, ont été régulièrement déclarées au taux réduit de 09% (taux en vigueur au titre de cette année).

Ventes de Farine Supérieure :

Contrairement à vos déclarations de chiffres d'affaires concernant ce produit à un taux de 9%, la Farine Supérieure est soumise au taux normal de 19% (conformément à l'article 21 du CTCA). L'article 23 du même code, précisant les produits taxables au taux réduit, ne mentionne aucunement la Farine Supérieure.

Année	2017	2018	2019	2020
CA Farine supérieure à 19%	739.486	3.020.456	41.232.322	57.311.411
TVA payée au taux de 9%	66.553	271.841	3.710.908	5.158.026

Ventes de Farine Panifiable :

Les ventes portant sur les farines panifiables utilisées à la fabrication du pain, sont exonérées de TVA, en application des dispositions de l'article 9-1 du CTCA.

Cependant, les factures de ventes listées ci-dessous, portent bien sur de la farine panifiable, mais pour le compte de biscuiteries, ne produisant pas de pain.

Ces ventes doivent donc être soumises au taux normal de la TVA (19%).

Année	N° facture	Client	Montant
2017	136, 226, 347, 447, 577, 789, 867, 1005, 1210, et 1344	Biscuiterie DJAD « biscuiterie »	4.490.000,00
2018	347, 529 et 1043	Biscuiterie DJAD « biscuiterie »	1.200.000,00
2019	1931, 1987, 2073 et 2113	SARL SONCO « biscuiterie »	816.000,00
2020	1559, 1560, 1690, 2095, 2244 et 2415	Biscuiterie DJAD « biscuiterie »	1.352.000,00



Récapitulatif :

Année	2017	2018	2019	2020
Résultat déclaré	16.876.935	24.060.151	26.438.534	26.215.509
Amortissements véhiculés	/	/	149.900	299.822
Amortissements locaux commerciaux	/	417.715	417.715	417.715
Recture N°148/2020	/	249.362	449.362	449.362
Résultat reconnu	16.876.935	24.927.228	27.455.511	27.405.908

3) Etude de la TVA/achats :

Le détail de la TVA/achats rappelée est illustré dans le tableau ci-dessous :
 (Le prorata de réduction a été appliqué sur des bases erronées, car comportant des droits de douanes et autres taxes).

Année 2018	Base TVA Retenue pour prorata	TVA Réelle	Différence	Prorata %	TVA à rappeler
19/04/2017	1.521.484	1.483.227	38.256	13,26%	5.073
29/10/2017	951.406	918.776	32.630	13,26%	4.327
13/12/2017	1.186.077	1.125.656	60.421	13,26%	8.012
Total					17.412

Année 2019	Base TVA Retenue pour prorata	TVA Réelle	Différence	Prorata %	TVA à rappeler
13/06/2018	2.149.778	1.260.705	888.522	13,20%	117.285
28/10/2018	4.536.932	2.019.071	2.517.861	13,20%	232.358
21/11/2018	4.142.080	3.343.056	999.024	13,20%	131.871
Total					581.514

Année 2020	Base TVA Retenue pour prorata	TVA Réelle	Différence	Prorata %	TVA à rappeler
23/01/2019	853.954	645.026	208.328	13,20%	27.499
31/04/2019	2.947.839	1.311.434	1.636.405	13,20%	215.005
24/12/2019	2.165.971	963.229	1.202.742	13,20%	158.762
23/01/2020	2.198.508	1.640.975	554.582	30%	166.375
08/03/2020	676.468	/	676.468	30%	202.940
29/04/2020	1.576.271	1.177.517	398.754	30%	119.625
10/05/2020	2.237.001	981.305	1.255.695	30%	376.709
25/06/2020	1.550.678	1.158.820	391.858	30%	117.557
21/07/2020	2.031.935	1.481.691	550.214	30%	165.064
12/08/2020	1.423.228	1.070.819	352.409	30%	108.723
13/08/2020	1.586.455	1.185.584	400.891	30%	120.267
Total					1.779.527



Pur ailleurs, le prorata de déduction a également été appliqué à tort sur la TVA (non déductible) ayant grevé les contrats d'assurances de véhicules de tourisme (Article 41 du CTCVA).

Année	2018
TVA/ ACHAT	Contrat d'assurance N° 231-1100020217 du 17/10/2018 - TVA = 8.426,00 Contrat d'assurance N° 231-1100020105 du 27/09/2018 - TVA = 8.426,00

Année	2019
TVA/ ACHAT	Contrat d'assurance N° 231-1100020217 /1 du 17/10/2019 - TVA = 8.426,00 Contrat d'assurance N° 231-11000201057/1 du 17/10/2019 - TVA = 8.426,00

Année	Désignation	TVA/achat	Prorata	TVA à réintégrer
2018	TVA/achats assurance Véhicule Touristique	16.852	13,20%	2.224
2019	TVA/achats assurance Véhicule Touristique	16.852	13,20%	2.224

Récapitulation :

Désignation	2018	2019	2020
TVA/achat (sur dossiers d'importation)	17.412	581.514	1.779.527
TVA/achats assurance Véhicule Touristique	2.224	2.224	/
Total à rappeler	19.636	583.738	1.779.527

4) Etude de l'IRG/salaires et droits de timbre :

Le contrôle de l'IRG-salaires et des droits de timbre n'appelle aucune remarque particulière.

5) Taxes de formation professionnelle continue et d'apprentissage :

En application des art des 55 et 56 de la loi n°97-02 du 31.12.1997 portant loi de finances pour 1998, ainsi que les dispositions des décrets exécutifs n°98-149 du 13.05.1998 et n°09-262 du 24.08.2009, la masse salariale brute doit être soumise à une taxe de formation professionnelle continue au taux de 1%, ainsi qu'à une taxe d'apprentissage également de 1%.

[La première taxe citée, s'applique uniquement aux sociétés employant un nombre de travailleurs égal ou supérieur à vingt (20), suivant le décret n°82-298 du 04/09/1982].

Votre société a, au titre de ces deux taxes, déclaré une base d'imposition insuffisante par rapport à celle prévue, au cours des années 2018, 2019 et 2020 :

Année	2018	2019	2020
Base imposable	13.477.815	14.960.396	18.699.190
Base déclarée	12.303.268	13.692.800	17.156.748
Base édue	1.174.588	1.267.596	1.542.442



IV/ IMPOSITIONS :

1) Taxe sur la Valeur Ajoutée :

Année	2017	2018	2019	2020
CA é dû	5.229.486	16.831.736	62.090.078	78.669.257
Taux de TVA	19%	19%	19%	19%
Droits simples	993.602	3.198.029	11.797.114	14.947.158
TVA payée 9% (à déduire)	65.553	3.282.550	5.514.556	6.914.020
TVA/achats à rappeler	/	19.636	583.738	1.779.527
Total Droits simples	927.049	11.648.94	16.866.186	9.812.655
Taux de pénalités	25%	/	25%	25%
Pénalités	231.752	/	1.700.323	2.453.166
Total à payer	1.158.811	/	8.501.615	12.265.831

Le taux de la TVA applicable est de 19%, conformément à l'article 21 du CTCA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales, en application de l'article 116 du même code.

2) Taxe sur l'Activité Professionnelle :

Année	2017	2018	2019	2020
CA imposable déclaré	40.719.755	35.513.574	79.505.273	92.994.788
CA é dû	4.490.000	1.200.000	816.000	1.352.000
CA reconnu	45.209.755	36.713.574	80.321.273	94.346.788
Taux de TAP	1%	1%	1%	1%
Droits simples	452.097	367.135	804.212	943.467
Droits constatés	407.197	355.135	795.052	929.947
Droits é odés	44.900	12.000	8.150	13.520
Taux de pénalités	10%	10%	10%	10%
Pénalités	4.490	1.200	816	1.352
Total à payer	49.390	13.200	8.976	14.872

Le taux de la TAP est de 1%, conformément aux dispositions de l'article 222 du CDTA. Les droits rappelés sont assortis de pénalités fiscales conformément aux dispositions de l'article 193 du même code.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
 DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS
 Direction des Impôts de la Wilaya de Boumerdes
 Sous-Direction de Contrôle Fiscal

وزارة المالية
 المديرية العامة للضرائب

Référence N° A/2021/DW/SS/SDCF/BV1

Zone avec
 A 3
 N

M. le gérant de la SARL ^A
 Minoterie
 Zone Industrielle n° 05

Boumerdes Le 25 sept. 21

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 15 août 21 et du / / en réponse à la notification de redressement N° 896 du 11 juil. 21 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 letype comporte 04 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

[Signature]
 Inspecteur Divisionnaire

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

Inspecteur Central

Inspectrice Principale

Par correspondance reçue le 22/08/2021, vous avez contesté la révision des impositions issues de la vérification de votre comptabilité, effectuée au titre de la période allant du 01.01.2017 au 31.12.2020 ; en soulevant ce qui suit :

- 1- Différence entre la TVA versée au taux de 9% et celle exigible à 19%.
- 2- TVA sur CA issu des ventes de farine panifiable aux biscuiteries
- 3- La déduction de la TVA régularisée.
- 4- La TVA/Achat à réintégrer.
- 5- Les amortissements des locaux commerciaux.
- 6- Les bases des taxes d'apprentissage et de la formation professionnelle continue
- 7- Dispense des paiements des pénalités.

En réponse, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance ci-après, les conclusions de l'étude des points contestés :

- 1- L'entrée en vigueur du décret exécutif n°18-212 est bien le 15/08/2018. C'est pour cela qu'il vous a bien été accordé l'exonération de TVA des ventes de son, sans aucune condition pour toute la période allant du 01.01.2018 au 14.08.2018.
S'agissant de votre CA déclaré pour les ventes de son, déclaré en 2020 au taux de 19%, il est effectivement de 16.177.329 et c'est ce chiffre qui a bien été défalqué sur notre notification initiale (premier tableau de la page 4).
- 2- A la lecture des dispositions de l'article 9-1 du CTCA, vous remarquerez que la farine panifiable est exonérée de TVA à la double condition, qu'elle soit donc panifiable et également utilisée à la fabrication du pain. Les ventes de farine panifiable aux biscuiteries, sont donc exclues de cette exonération.
- 3- La régularisation de vos chiffres d'affaires en matière de TVA, est la conséquence de plusieurs défaillances au sein de vos déclarations mensuelles GSC, comportant des CA exonérés ne respectant pas la réglementation en vigueur. Cette régularisation ne saurait en aucun cas vous être accordée en déduction.
- 4- S'agissant des droits rappelés, suite à une application inadéquate du prorata de déduction de la TVA, leur total vous sera accordé en déduction des bénéfices avant taxation, conformément aux dispositions de l'article 50 ter du CTCA.
- 5- Les amortissements des locaux commerciaux en 2018, 2019 et 2020 ont été réintégrés aux résultats fiscaux, puisque ces derniers n'ont servi à aucune activité connue, ni aucune autre tâche se rattachant à l'exercice de votre activité. Aucune pièce justificative n'a, par ailleurs, été fournie.
- 6- Les taxes d'apprentissage et de formation professionnelle continue ont été calculées sur la base de la masse salariale comptabilisée. Leur régularisation demeure donc maintenue.
- 7- Enfin, la dispense des pénalités encourues ne peut vous être accordée au sein de ce contrôle. Néanmoins, leur atténuation peut être obtenue dans le cadre d'une autre procédure, telle que définie par les dispositions de l'article 93 bis du code des procédures fiscales.

En conclusion et à la lumière de ce qui précède, la situation des redressements et des impositions qui en découlent se présente comme suit :



