

وزارة التعليم والبحث العلمي



جامعة الدكتور مولاي الطاهر " سعيدة "



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دولة والمؤسسات

## دور الرقابة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية

إشراف الأستاذ:

\* د. بن علي عبد الحميد

إعداد الطالبين:

➤ مغربي خديجة

➤ مقلش خديجة

أعضاء لجنة المناقشة		
الأستاذ	..... د. حمادو دحمان .....	رئيسا
الأستاذ	..... د- بن علي عبد الحميد .....	مشرفا ومقررا
الأستاذ	..... د- حمامي ميلود .....	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:

2022-2021

وزارة التعليم والبحث العلمي



جامعة الدكتور مولاي الطاهر "سعيدة"



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص دولة والمؤسسات

## دور الرقابة الجبائية في استرجاع حقوق الخزينة العمومية

إشراف الأستاذ:

\* د. بن علي عبد الحميد

إعداد الطالبين:

➤ مغربي خديجة

➤ مقلش خديجة

أعضاء لجنة المناقشة		
الأستاذ	..... د. حمادو دحمان .....	رئيسا
الأستاذ	..... د- بن علي عبد الحميد .....	مشرفا ومقررا
الأستاذ	..... د- حمامي ميلود .....	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:

2022-2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر وتقدير

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي وفقنا وأعانا

على إتمام هذا العمل المتواضع

يسعدنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ

الدكتور المشرف "بن علي عبد الحميد" على ما قدمه لنا

من توجيهات وتوصيات قيمة ساهمت في إثراء موضوع

دراستنا في جوانبه المختلفة، كما نتقدم بالشكر إلى

أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، دون نسيان كافة أساتذة دفعة

ماستر دولة ومؤسسات.

## إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى أما بعد:

نحمد الله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية

بمذكرتنا هذه، ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى أهديتها إلى

"الوالدين الكريمين" أطال الله في عمرهما،

إلى قرة عيني ابني الحبيب "حسام الدين"

إلى إخوتي الأعزاء و أبناءهم الغوالي

"ياسر، إسراء، عبدالله، هبة الرحمن"

إلى كافة موظفي قطاع الضرائب الذين أمدونا بالعون ولم ييخلوا

علينا بالتوجيهات،

إلى كل من كان لهم أثر في حياتي،

إلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي.

"مغربي خديجة"

# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى أفراد أسرتي كبيرا وصغيرا

إلى كل من لم يدخر جهدا في مساعدتي

إلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية

"مقلش خديجة"

قائمة المختصرات:

الرمز	الدلالة بالعربية	الدلالة بالأجنبية
CF	الرقابة الشكلية	Contrôle formel
CSP	الرقابة على الوثائق	Contrôle sur pièces
VC	التحقيق المحاسبي	Vérification de comptabilité
VP	التحقيق المصوب	Vérification ponctuel
VASFE	التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية	Vérification approfondie de situation fiscale d ensemble
CDI	مركز الضرائب	Centre des impôts
TVA	الرسم على القيمة المضافة	La taxe sur la valeur ajoutée
TAP	الرسم على النشاط المهني	La taxe sur l'activité professionnelle
IBS	الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt sur les bénéficiers professionnels
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système comptable financier
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي	L'impôt sur le revenu global

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
70	التعريف بالمكلف محل المراجعة المحاسبية	01-1
74	الدفاتر المحاسبية للمكلف	02-1
75	تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017	03-1
76	المشتريات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2017	04-1
77	تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2018	05-1
77	المشتريات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2018	06-1
78	تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2019	07-1
78	المشتريات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2019	08-1
79	تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2020	09-1
79	المشتريات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2020	10-1
80	المبيعات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2017	11-1
82	المبيعات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2018	12-1
83	المبيعات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2019	13-1
83	المبيعات المصرح بها والمستخرجة لسنة 2020	14-1
84	الأعباء المرفوضة لسنة 2017	15-1
84	الأعباء المرفوضة لسنة 2018	16-1
85	الأعباء المرفوضة لسنة 2019	17-1
85	الأعباء المرفوضة لسنة 2020	18-1
86	إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2017	19-1
87	إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2018	20-1
88	إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2019	21-1
89	إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2020	22-1



90	إعادة تأسيس IRG لسنة 2017	23-1
91	إعادة تأسيس IRG لسنة 2018	24-1
92	إعادة تأسيس IRG لسنة 2019	25-1
93	إعادة تأسيس IRG لسنة 2020	26-1
94	إجمالي الضرائب والرسوم واجبة الدفع	27-1
97	الفاتورات المرفوضة على أساس التحقيق المصوب في المحاسبة	02
98	حسومات تتضمن أخطاء خلال سنة 2020	03
99	وضعية الرسم على القيمة المضافة بعد إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة	04

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
63	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	01

## قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الرقم
114	الإشعار بالمراقبة في المحاسبة .....	01
115	إشعار بالتدقيق في مجمل الوضعية الجبائية .....	02
116	محضر معاينة .....	03
117	بطاقة المراقبة .....	04
118	كشف المحاسبة .....	05
119	إشعار بإعادة التقييم في المحاسبة .....	06
120	تقرير التدقيق في المحاسبة .....	07
121	بطاقة انطلاق عملية التدقيق .....	08
122	إشعار بدفع المستحقات .....	09
123	بطاقة نهاية عملية التدقيق .....	10
124	التبليغ النهائي .....	11
125	الجدول الفردي للمكلف بالضريبة .....	12

حقوق دمقة:

## مقدمة:

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكل الدول على اختلاف الأنظمة والأوضاع الاقتصادية السائدة فيها، ويمكن أن نرى الأهمية الكبيرة للضرائب من خلال المادة 82 من الدستور الجزائري التي نصت على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه .

فالضرائب تعتبر وسيلة مالية تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها، وكذا دفع عجلة التنمية الاقتصادية التي تعتبر هدفا تسعى كل دولة إلى تحقيقه، من خلال رسم سياسات إقتصادية ومالية بالاستخدام الأمثل للموارد المالية، واتخاذ تدابير تتماشى مع مختلف الأوضاع الإقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية.

لكن استمرارية هذا الوضع ودوامه مرهون بمدى إستجابة وإلتزام المكلف بالضريبة لواجباته الضريبية، فهذه الإستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وذلك باستغلال كل الوسائل الممكنة، والتي تؤدي إلى استنزاف الموارد المالية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة، وبالتالي لا بد من محاربة هذه الظاهرة لكونها تعد من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها. لذا وحفاظا على إمتيازات الخزينة العمومية عمد المشرع الجزائري على إيجاد أجهزة متخصصة لتسيير النفقات والحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضمان التحصيل الجبائي، من

خلال جهاز الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها، والتي تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، والتي من ورائها يتم الكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد، وهذا لما تسببه من متاعب وأضرار على الإقتصاد الوطني بشكل عام، والخزينة العمومية بشكل خاص.

ومن خلال ما ذكرناه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في تحصيل حقوق الخزينة العمومية؟

تتضمن هذه الإشكالية عدة تساؤلات فرعية تتمثل في:

-ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟ وكيف نمارسها؟

- ما الوسائل التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية بغية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية؟

يكتسي هذا الموضوع أهمية من خلال:

- اكتساب معارف جديدة تنمي فكر القارئ.

- استيعاب أهم المستجدات المتعلقة بكل من الخزينة العمومية والنظام الجبائي التصريحي.

- اكتشاف الأخطاء التي يقع فيها المكلفين بالضريبة، والحد من التلاعبات والاختلاسات

كالغش والتهرب الضريبي.

أما عن نطاق الدراسة فتمحور حول مجموعة من الحدود الزمنية والمكانية والموضوعية لهذا

البحث، والتي نوجزها كالتالي:

- الحدود الزمنية: تخص الفترة القانونية للرقابة الجبائية المتمثلة في أربع ( 04 ) سنوات

(2017-2018-2019-2020).

- الحدود المكانية: مركز الضرائب لولاية سعيدة.

- الحدود الموضوعية: تمت بين متغيرين أساسيين ألا وهما الرقابة الجبائية والخزينة العمومية.

يعود سبب اختيارنا لهذا الموضوع إلى وجود مبررات موضوعية، وأخرى ذاتية تتمثل في:

**أما عن المبررات الموضوعية نجد:**

- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع كبح تنامي ظاهرة التهرب الضريبي

رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الآفة التي تنتهك أحد أهم

الموارد المالية للخزينة العمومية.

- التطلع لأهمية التدقيق المحاسبي وتبيان مدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية والمتمثلة في

مكافحة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، واسترجاع حقوق الخزينة العمومية من جهة

أخرى.

- تقديم مساهمة متواضعة لإثراء المكتبات والبحث العلمي.

## أما عن المبررات الذاتية :

- لكوني موظفة بإدارة الضرائب أسعى جاهدة للرفع من مستوى المعرفة العلمية والقدرات

المهنية، باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف وينمي القدرات بهدف التحكم في

أدوات وأساليب المنهجية العلمية والعملية على حد السواء.

- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة ومجال المحاسبة

بصفتي موظفة بمديرية الضرائب.

للإجابة على الإشكالية الرئيسية وما يتبعها من تساؤلات فرعية يطرحها موضوع بحثنا،

اعتمدنا على المنهجين الوصفي والتحليلي، وذلك من خلال التعاريف المقدمة حول كل من

الرقابة الجبائية والخزينة العمومية وكذا الأعدان المكلفون بتنفيذ الضريبة ودور الجبائية في تمويل الخزينة

العمومية، وتناولنا دراسة تطبيقية في مركز الضرائب لولاية سعيدة، وذلك لمحاولة إثبات نتائج

الدراسة النظرية من الناحية العملية.

أما عن الأدوات المستخدمة في الدراسة، فتمثلت في العديد من المراجع والكتب

والبحوث، ناهيك على العديد من الدراسات المنشورة في المواقع الرسمية الإلكترونية.

ولالإمام بجميع جوانب الموضوع والوصول إلى تحقيق أهدافه، وإجابة على الإشكالية

المطروحة، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين على النحو الآتي:

**الفصل الأول:** آليات الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية.

**الفصل الثاني:** تطبيق إجراءات الرقابة على مستوى مركز الضرائب سعيدة

# الفصل الأول:

آليات الرقابة الجبائية

في تمويل الخزينة العمومية



## تمهيد:

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، وفقا لهذا يدفع المكلفون بالضريبة مبلغ الإقتطاعات على أساس تصريحاتهم، هذا ما يؤدي ببعض المكلفين إلى عدم التصريح بالمبالغ الحقيقية محاولة التملص أو التهرب من دفع الضريبة، الذي يعد من أخطر الآفات التي تصيب الحصيلة الضريبية بصفة خاصة، والإقتصاد الوطني بصفة عامة، وهذا لأن التهرب الضريبي يستنزف الموارد المالية التي من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة، ومحافظة على هذه الموارد تسمح الإدارة الجبائية بمراقبة محاسبة المكلفين للحد من التهرب الضريبي، مستعملة مختلف أشكالها و إجراءاتها، لاسيما التحقيق المحاسبي المصوب لكونه آلية تساهم في استرجاع موارد الخزينة العمومية، من خلال مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف الأخطاء والإغفالات التي يرتكبها المكلفين بالضريبة وتصحيحها.

ولالإلمام بجوانب هذا الفصل، ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تطرقنا للإطار النظري للرقابة الجبائية، أما في المبحث الثاني فكان بعنوان مصادر تمويل الخزينة العمومية، واحتتمنا المبحث الثالث بعنوان إجراءات الرقابة الجبائية.

### المبحث الأول : الإطار النظري للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة أمرا طبيعيا في أي نظام كان إداري أو مالي أو جبائي، لأنها تمثل الوسيلة الردعية لكل تصرف يؤثر سلبا على الخزينة العمومية، فأى نظام لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة ومنتظمة يعتبر نظاما ناقصا .

و سنعالج هذا المبحث ضمن ثلاثة مطالب، ففي المطلب الأول نتطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، وفي المطلب الثاني فسيتم التعرّيج على مبادئ الرقابة الجبائية، أما في المطلب الثالث فسنخصصه لأهداف الرقابة الجبائية.

#### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية:

سننتقل إلى عموميات حول مفهوم الرقابة (الفرع الأول)، وتعريف الرقابة الجبائية (الفرع الثاني) .

#### الفرع الأول: عموميات حول مفهوم الرقابة:

للرقابة أنواع و أصناف عدة تستعمل من طرف السلطة بواسطة المصالح المختصة و المخول لها قانونا القيام بالمهمة الرقابية.

و في هذا الإطار تم تقديم العديد من التعاريف و المفاهيم حول الرقابة تجمع كلها على أنها تهدف إلى الحفاظ على الموارد المادية و البشرية في سبيل تحقيق أهداف بأقل تكلفة و أسرع

وقت و بأحسن أداء، مع تصحيح أخطاء و معالجة الإنحرافات و النقائص عند ظهورها ومنع تكرارها مستقبلا.<sup>1</sup>

### أولا - التعريف اللغوي للرقابة :

يأخذ مدلول الرقابة في اللغة الفرنسية معنى الهيمنة و السيطرة، كما يعني أيضا القدرة على مراقبة المعلومات، أما في اللغة العربية فإن الرقابة تعني قوة الضغط و تأخذ معنى التقنين و المحاسبة. مما سبق ذكره يتبين من الإصطلاح اللغوي أن: "الرقابة هي التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".<sup>2</sup>

### ثانيا - التعريف الاصطلاحي للرقابة :

للرقابة تعاريف إصطلاحية عدة نذكر منها :

يعرف الاقتصادي "هنري فايول" الرقابة بأنها تقوم على التحقق مما كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة و القواعد المقررة، فهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف

1 - عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في التنظيم الجزائري المطبوعات الجامعية، 1994، ص.11.

2- حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية والمدنية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر الجامعية، الأردن، 2010، ص. 13.

أو الخطأ من اجل تقويمها و منع حدوثها في المستقبل".<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : تعريف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة تعاريف إلا أن مجملها تسعى إلى إعطاء مفهوم واحد و شامل، يتمثل في فحص ورقابة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من صحتها. ومن بين التعاريف كذلك مايلي:

الرقابة الجبائية هي مجموعة من العمليات، تتمثل غايتها في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و مقارنتها بالمحاسبة.<sup>2</sup>

وتعرف الرقابة الجبائية على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل كشف النقائص، و تصحيح الأخطاء المرتبكة من طرف المكلفين بالضريبة ، و كذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامه لحفظ الوثائق.<sup>3</sup>

- 1- محمد قاسم القربوني ومهدي حسن زويلف، المفاهيم الحديثة في الإدارة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 1993 ص.09.
- 2- منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الاولى، دار هومة، الجزائر، 2011، ص.13.
- 3- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي، طبعة الأولى، دار زوار، الجزائر، 2005، ص.11.

و عرفت المديرة العامة للضرائب على أنها " الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، و تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العادلة بين المؤسسات ".<sup>1</sup>

أما المشرع الجزائري فلم يعرف الرقابة الجبائية غير أنه حدد ضوابطها، و حول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا إلى نيابة المديرة المكلفة بالرقابة الجبائية، ثم مصالح البحث و التحري، فقد نص في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر، و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف التالي :

" الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية و الوثائق و المستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ، وذلك بهدف التأكد من صحة و صدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية و الضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".<sup>2</sup>

1- انظر المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية ، المديرة العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020 ص. 08.

2- بن عثمان عائشة و وهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، المسيلة، 2017، ص. 14.

## المطلب الثاني : مبادئ الرقابة الجبائية:

إن الأساليب المختلفة و المستعملة في ميدان الرقابة الجبائية يمتاز على وجه الخصوص بالصرامة و الردع، و لتفادي الوقوع في حالات تعديل جبائي يؤثر سلبا على نشاط المكلفين بالضريبة، يجب إرساء مبادئ و أطر قانونية تسمح للأطراف التعامل بالحكمة و الجدية، قصد إعطاء الجباية مكانتها و دورها الإقتصادي كعمول أساسي للخزينة العمومية و الحامي لحقوقها.

ومن هنا ارتأينا تقسيم المبادئ إلى ثلاث فروع، تناولنا في الفرع الأول تصميم نظام جبائي محكم و فعال، أما الفرع الثاني فتطرقتنا فيه إلى مساهمة الإدارة الجبائية في تحسيس المكلف بمهامه، و أخيرا في الفرع الثالث تعرضنا إلى بناء إدارة جبائية قوية.

## الفرع الأول : تصميم نظام جبائي محكم وفعال:

لبلوغ الهدف الأساسي للجباية و المتمثل في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات المالية الضرورية، وقيام الدولة بالمهام المنوطة بها ألا وهي تلبية حاجات المواطنين، لذلك كان لابد على السلطة من تصميم نظام جبائي يمتاز بعدم بالغموض و التعقيد و يكون سهل الفهم وبسيط التطبيق، كما يجب على النظام الجبائي المعد أن يتماشى مع المتطلبات الاقتصادية و الإجتماعية و السياسية معا، لا سيما أن يتسم بالعدالة الضريبية بين المكلفين بها، من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي و إعادة التوزيع العادل للدخول و الثروات على أفراد المجتمع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان ، 2011، ص.92.

### الفرع الثاني : المساهمة في تحسيس المكلف بمهامه :

يخص هذا المبدأ الإدارة الجبائية بالدرجة الأولى، قصد تقديم يد المساعدة للمكلفين بالضريبة وإعلامهم بكل المستجدات و المتغيرات في التشريع الجبائي، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الجبائية بلغة سليمة و سهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة لتقليل من إحساسهم بتعقيد التشريع الجبائي و إقناعهم به، مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية و عدم التهرب منها.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: بناء إدارة جبائية قوية :

للإدارة الجبائية دور هام خاصة المحلية منها، لكونها البوابة السياسية في التعامل مع المكلفين بالضريبة بشتى أنواعها في الجانب الإداري و المالي، من حيث قبض المستحقات و تحديد الوعاء الضريبي.

لهذا الغرض فإنه من الضروري على السلطة أن تجهزها بهيكل إداري و عصري بعيدا عن كل ملامح التخلف و الإهمال، و من ثم لا بد من القيام بالإصلاحات و التعديلات التي تؤدي إلى تحسين و ترقية الجهاز الإداري، و لكي يتحقق ذلك على أحسن وجه و جب تزويد الإدارة بكل الوسائل المادية و البشرية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - بشرى عبد الغني، المرجع السابق، ص.92.

<sup>2</sup> - العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر 2008، ص. 109.

## المطلب الثالث : أهداف الرقابة الجبائية:

تفرض الدولة الضرائب بموجب قوانين من أجل تغطية نفقاتها و أعبائها في جميع المجالات الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية و المالية، و ذلك من خلال الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها، إذ تطورت هذه الأخيرة بتطور الدولة، ففي ظل الدولة الحارسة كان هدف من الضرائب هدفا ماليا بحثا، و هذا من أجل تلبية حاجيات الأفراد و تسيير مرافقها، و لكن بتطور الدولة و ازدياد تدخلاتها في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، زادت أهداف الضرائب و أصبحت أداة في يد الدولة في تحقيق أهدافها<sup>1</sup> المتمثلة في الهدف القانوني و الإداري للرقابة الجبائية (الفرع الأول)، ثم الهدف المالي و الاقتصادي للرقابة الجبائية (الفرع الثاني)، و أخيرا الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية (الفرع الثالث).

## الفرع الأول: الهدف القانوني و الإداري:

لقد رسم المشرع الجزائري الإطار القانوني لعملية الرقابة الجبائية و إجراءاتها الشكلية و الموضوعية، حماية لحقوق المكلفين بالضريبة من أشكال التعسف من طرف المراقبين، فلا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إلا تطبيق هذه الإجراءات و العمل بها و احترامها أثناء السير في عملية الرقابة، وذلك من خلال التأكد من مدى مطابقة و مسابرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالضريبة مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ

1- بن عمارة منصور، الضريبة على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، 2010، ص. 22.



المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية.<sup>1</sup>

أما عن هدفها الإداري، فتؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضرائب من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية الأداء ، و يمكن تحديد ذلك في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- 1 تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- 2 تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم أثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- 3 تساهم عملية الرقابة الجبائية في إعداد الإحصائيات كنسب الكشف التهرب الضريبي.
- 4 ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي.

### الفرع الثاني: الهدف المالي والإقتصادي:

انطلاقا من مهمة الرقابة الجبائية والمتمثلة أساسا في جمع الإيرادات المالية للدولة، ويهدف الحفاظ على المال العام، تستعمل الرقابة الجبائية كأداة فعالة لمحاربة كل الأعمال الغير قانونية من

1- محمد حمو، منور أوسيرير، جباية المؤسسات و الشركات التجارية، بوداوا، الجزائر، الطبعة الثامنة ، 2009، ص. 202-203.

2- دريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010، ص. 70 .

غش وتهرب جبائي من جهة، والزيادة في حجم الإيرادات المالية الناتجة عن عملية الرقابة الجبائية من جهة أخرى<sup>1</sup>، كما تهدف أيضا إلى المحافظة على أموال الخزينة العمومية وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح.

إن هذه الزيادة في الإيرادات تمكن الدولة من تطبيق السياسة الإقتصادية المتبعة الهادفة إلى المحافظة على الإستقرار و رفاهية المجتمع، وتفاذي التدخل في القرارات من قبل الدول الأجنبية في اللجوء إلى الاستدانة الخارجية.

### الفرع الثالث : الهدف الاجتماعي:

تطبيقا للمقولة القائلة "لا وجود لواجب ضريبي دون جباية عادلة"، فإن الأهداف الإجتماعية للإقتطاع الجبائي تترجم عادة بالحفاظ على التوازن الاجتماعي، وتطوير هياكل المجتمع وذلك بإحداث العدالة الاجتماعية على مستوى الأفراد و كذا القطاعات الإقتصادية، بحكم أن تطور هياكل المجتمع مرهون بتطور الهياكل الإقتصادية أيضا.

وفي هذا الإطار، للرقابة الجبائية دور هام وفعال في منع التجاوزات والإنحرافات بمختلف أنواعها، إذ أنها تتأكد من مدى تطبيق القوانين بين المكلفين بالضريبة بعدالة ومعالجة المشاكل ذات طابع الجبائي.

1- الياس قلاب ذبيح ، المرجع السابق ،ص .21.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف الإجتماعي للرقابة الجبائية له معدلاته، لذلك يجب استعماله بحذر، لأن الجباية المثقلة يمكن أن تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها كتقلص النشاطات، الإفلاس، هروب رؤوس الأموال إلى الخارج.

كما يجب أن لا ننسى أن الرقابة الجبائية لا يمكن تطويرها إلا بفهم البيئة التي تعيش فيها، وكذا الطموح إلى التنظيم الدوري ومثال ذلك الإقتصاد الإلكتروني من خلال مراقبة التصريحات الجبائية للبيع والشراء عبر الانترنت<sup>1</sup>.

1- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008، 01-2009، ص.28 - 29.

### المبحث الثاني: مصادر تمويل الخزينة العمومية:

تمتلك كل دول العالم على خزينة خاصة بها، حيث تسمح لها بتمويل العمليات التي تضمن لها الحفاظ على الميزانية، وبذلك تعتبر الخزينة أهم منشأة مالية مكلفة بتسيير مالية الدولة، وهي المنفذ الأول والأخير لتغطية النفقات العمومية، و في هذا الصدد سنقوم بالتطرق إلى المفاهيم الأساسية حول الخزينة العمومية في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني سوف نوضح أهم الموارد العادية للخزينة العمومية، وبالنسبة للمطلب الثالث سندرس الموارد غير العادية لتمويل الخزينة العمومية، أما في المطلب الرابع سنتناول الموارد البترولية للخزينة العمومية.

#### المطلب الأول: المفاهيم الأساسية حول الخزينة العمومية:

الخزينة العمومية هي بمثابة العمود الفقري بالنسبة لكل دولة وخاصة الجزائر، إذ بواسطتها يمكن تقدير الميزانية العامة للدولة، ولذلك سوف نتناول في الفرع الأول تعريف الخزينة العمومية، ثم في الفرع الثاني سوف نتطرق إلى خصائص الخزينة العمومية، وفي الفرع الثالث سنوضح مدى أهمية الخزينة العمومية.

#### الفرع الأول: تعريف الخزينة العمومية:

للخزينة العمومية عدة تعاريف مختلفة، بحيث لا يمكن إعطاء تعريف دقيق لها، ولذلك سنقوم بتقديم تعريفها بصفة عامة ثم سنتطرق إلى التعريف الفقهي.

أولاً: التعريف الشامل للخزينة العمومية:

الخزينة العمومية هيئة مالية وطنية ليس لها الشخصية المعنوية، مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات العمومية الأخرى، وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة، كما أنها العون الذي يقوم بتنفيذ الميزانيات العامة للدولة، وميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>1</sup>

ثانياً: التعريف الفقهي للخزينة العمومية:

عرف جين مارشال الخزينة العمومية على أنها: "تغطي التصريجات الضرورية التي تبين المداخل العامة للدولة، و تبين إلتزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية، كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في القوانين المالية".<sup>2</sup>

1- مسعودي دليلة، أجرد فاطمة، آليات تمويل الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، تخصص مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2012-2013، ص.03.  
2- قادري أمينة، الخزينة العمومية ودورها المالي والإقتصادي في الإقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة الماستر، إقتصاد عمومي وتسيير مؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخصر، الوادي 2015، ص.03.

### الفرع الثاني: خصائص و وظائف الخزينة العمومية:<sup>1</sup>

للخزينة العمومية عدة خصائص و وظائف تمتاز بها، والتي تؤثر في النظام الإقتصادي للدولة، الذي يعتمد خاصة في مراحل تهيئة مقومات الموازنة العامة على إنشاء صندوق عام للدولة ولجميع الإدارات الحكومية.

#### أولاً: خصائص الخزينة العمومية:

تتميز الخزينة العمومية بعدة خصائص و تتمثل في ما يلي:<sup>2</sup>

أ - تعتبر الخزينة العمومية منشأة عامة، مكلفة بتسيير ميزانية الدولة.

ب الخزينة العمومية عبارة عن مصلحة تابعة للدولة، فليس لها شخصية معنوية و تقوم بالتشخيص المالي للدولة.

ت - الخزينة العمومية تقوم بتنفيذ قانون المالية المصادق عليه من طرف البرلمان.

ث - الخزينة العمومية عبارة عن شخص إداري، فهي تعتبر بمثابة بنك صغير.

#### ثانياً: وظائف الخزينة العمومية:

تقسم العمليات المسموح بها في الخزينة العمومية وتنحصر فيما يلي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بركان كميلية، شمبيني نورية، المركز القانوني للخزينة العامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، اختصاص الحقوق، بجاية، 2016-2017، ص.12.

<sup>2</sup> - بركان كميلية، شمبيني نورية، المرجع السابق، ص. 12.

<sup>3</sup> - المصدر نفسه. ص 13.

- العمليات ذات الطابع النهائي، والتي تأتي في الميزانية العامة والميزانيات والحسابات الخاصة.
- العمليات ذات الطابع المؤقت، والمدرجة كذلك في الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة.
- العمليات المنفذة برأس المال، والخاصة بالدين العمومي على المدى الطويل والمتوسط.
- عمليات الخزنة، وتحتوي على إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير من جهة، وتحتوي على ودائع المتعاملين مع الخزينة من جهة أخرى.
- الخزينة العمومية تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية العامة للخزينة بصفتها مؤسسة مالية مصرفية.

### الفرع الثالث: أهمية الخزينة العمومية:<sup>1</sup>

تعرف الخزينة العمومية أهمية بالغة و مهمة من ناحية الإقتصادية و المالية و الإجتماعية و السياسية.

1 - قدرى امينة، المرجع السابق، ص. 06-07.

### أولاً- الأهمية المالية للخزينة العمومية :

تهدف الخزينة العمومية إلى ضمان القدرة على مواجهة إحتياجات الصرف و تحقيق الأهداف الاقتصادية، و تسع -ى دائم-ا إل-ى البح-ث ع-ن التوازن بي-ن الإي-رادات و المصروفات.

### ثانياً- الأهمية السياسية للخزينة العمومية:

للخزينة العمومية أهمية سياسية و تتمثل في الإستقلال الإقتصادي الذي يرمي إلى تشجيع المشروعات و تمويلها و تدعيمها، حيث يؤدي إلى زيادة الإنتاج و تحقيق الاستقلال الذاتي للإقتصاد الوطني .

### ثالثاً- الأهمية الإقتصادية للخزينة العمومية:

للخزينة العمومية دور هام في السياسة الإقتصادية، فهي تتمتع بقدرات حالية و إمكانيات مالية ضخمة، ولها تأثيرها على الدورة المالية و في التوازن الإقتصادي العام، كما أن لها دورا في دعم السياسة النقدية التقشفية والمتمثلة في امتصاص المدخرات بدلا من الإسراف النقدي أي امتصاص السيولة لدى البنوك.



## رابعاً- الأهمية الاجتماعية للخزينة العمومية:

تقوم الخزينة العمومية بتقديم المبالغ المالية إلى المصلحة الاجتماعية، و ذلك من أجل تمويل مشاريع تزيد في العملة، وتهدف إلى الزيادة في القدرة الشرائية و كذلك في الدخل.

الفرع الرابع: مهام الخزينة العمومية:<sup>1</sup>

تنحصر مهام الخزينة العمومية بصفة عامة في أمين صندوق الدولة، مصرفي الدولة، وظيفة

الوصايا التقنية وتسيير توازن صندوقها ومعالجة الإختلالات المؤقتة.

## أولاً- أمين صندوق الدولة:

للخزينة العمومية عمليات تشمل حركة ماليتها التي تقوم بها في أي وقت وعبر التراب الوطني،

حيث يمكن تلخيصها بشكل أساسي في تسيير الأموال الجاهزة حتى تتمكن من تلبية حاجيات

السيولة لدفع النفقات والتخلص من فائض الأموال في حالة فائض السيولة لدى المحاسبين

العموميين، لذلك يجب على الدولة أن تملك دائرة مالية خاصة بها لتمكنها من العمل بمبدأ العلاج

المؤقت لمشاكل الخزينة، لتمارس بعدها وظيفة أمين الدولة.

1- بوصياف عبير، سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص المالية، كلية العلوم الاقتصادية، والتسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، ص. 06.

### ثانيا- مصرفي الدولة :

تحقق الخزينة العمومية نشاطا بنكيا بأتم معنى الكلمة، لكونها مؤسسة مالية للدولة، وتمتع بمجموعة من الإيداعات من طرف الممولين، الذين يتمثلون في هيئات ومصالح وخواص، يقومون بإيداع أموالهم بموجب القانون عند المحاسبين العموميين للخزينة.

### ثالثا- وظيفة الوصايا التقنية:<sup>1</sup>

تخضع المؤسسات المالية أي البنوك، وشركات التأمين وصناديق الضمان الاجتماعي، للوصايا التقنية من طرف الخزينة العمومية، كما تعمل هذه الوظيفة على المشاريع العمومية الإقتصادية الموجودة منذ زمن أو الحديثة النشأة، ولهذا فالخزينة تقوم بالإشراف والتنظيم وإجراء عمليات تقييمية وتحليلية، كما تقترح التصريحات والتعديلات الضرورية لمشاريعها و مؤسساتها.

### رابعا- تسيير توازن صندوقها ومعالجة الإختلالات المؤقتة:

في حالة وقوع عجز أو عدم توازن في الميزانية، تتولى الخزينة العمومية تغطية هذا العجز ويكون ذلك باللجوء إلى:

1-عباس رزيقة، أجدود ليسيّة،المدبونية الخارجية والإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص: القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية، 2014، ص.36.

### رابعا - 1 - الأموال المودعة في الخزينة:

تتحصل الخزينة العمومية على الأموال السائلة من مرفق البريد والمواصلات، ومن الهيئات والميزانيات الملحقة لها والجماعات المحلية في الحساب بحسب قانون المحاسبة العمومية، الذي ألزم كل الهيئات العمومية بوضع رصيدها في الخزينة العمومية .

### رابعا - 2 - أذونات الخزينة:

وتتمثل في القروض قصيرة الأجل، وتصدر من طرف الخزينة المركزية وذلك بالتداول في الأسواق المالية، فيصلح إيداع السندات للحصول على السيولة النقدية، حيث أن هذه الأذونات لا تودع إلا على المدى القصير، وتسمى بالدين العام على خلاف الدين المتجمد، والذي تودع سندات على المدى الطويل، ولا توجد في الجزائر سوى سندات الخزينة التي تصدر تحت حسابات جارية.

### المطلب الثاني: الموارد العادية للخزينة العمومية:

ينبغي التمييز بين الإيرادات العادية والتي سوف نتناولها في الفرع الأول تحت عنوان الدومين العمومي، ثم في الفرع الثاني سنتطرق إلى الرسوم، أما في الفرع الثالث سنعالج الضرائب.

## الفرع الأول : الدومين العمومي:<sup>1</sup>

مع توسع القطاع الخاص وتوجه الجزائر نحو إقتصاد السوق، تقلصت أملاك الدولة الخاصة بعد أن كان دخل ممتلكات الدولة في عصر الإقطاع يمثل القدر الأكبر ضمن مصادر إيرادات الدولة.

وعليه ينقسم الدومين العمومي من الناحية القانونية إلى قسمين:

### أولا - الدومين العام:

ونقصد به كل ما تملكه الدولة و الأشخاص المعنوية الأخرى، و الذي يخضع لأحكام القانون العام و يخصص لتلبية الحاجيات العامة و مثال ذلك الطرق، المتاحف، الموانئ، الحدائق العامة، وفي بعض الأحيان توضع رسوم رمزية وهذا بغرض تنظيم الإنتفاع لا الحصول على الإيراد، ومن خصائص الدومين العام أنه غير قابل للتصرف، وغير قابل للتقادم، وغير قابل للحجز.

### ثانيا- الدومين الخاص:<sup>2</sup>

ويتكون من كل ما تملكه الدولة من أملاك و ذلك بصفتها شخص إعتباري محض، و لا يخضع للقانون العام و لا يخصص للنفع العام، و بالتالي للدولة حرية التصرف فيه سواء بالرهن أو

1- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص.42-43.

1- محمد صغير بعلي، يسرى أبو العلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة 2003، ص.55.

البيع، و نظرا لأهميته أصبح محل اهتمام الدولة لأنه يدر أرباحا معتبرة للخزينة العمومية، وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام وهي:

### ثانيا- 1 - أملاك الدولة المالية:

ويقصد بها محفظة الدولة من الأوراق المالية كألسهم والسندات المملوكة من قبلها، والتي تحصل منها على أرباح تدخل ضمن إيرادات الدولة من أملاكها.

### ثانيا - 2 - أملاك الدولة العقارية:

يتكون هذا الدومين من الأراضي الزراعية والغابات (الدومين الزراعي)، والمناجم والمحاجر (الدومين الاستخراجي)، والأبنية السكنية التي تنشئها الدولة.

### ثانيا - 3 - أملاك الدولة الصناعية والتجارية:

يضم مختلف المشروعات العامة للدولة ذات الطابع التجاري و الصناعي، أي كل ما تملكه الدولة من مؤسسات تجارية وصناعية ملكية عامة ومطلقة، والتي آلت إليها عن طريق التأمين والتوسع في القطاع العام، أو عن طريق مشاركة الأفراد في الاستغلال التجاري والصناعي.

## الفرع الثاني: الرسوم:<sup>1</sup>

يعتبر الرسم مصدر من مص - ادر الإيرادات العام -ة للدولة ذات الأهمية الخاصة، و يأتي في المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة من حيث درجة الأهمية، و تتميز بأنها الإيرادات التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية ومنتظمة، و من ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة و تحقيق المنافع العامة.

و يمكن تعريف الرسم بأنه فريضة مالية يؤديها الفرد للدولة مقابل انتفاعه بخدمة معينة، يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب النفع العام، وهي تعتبر بمثابة ضرائب غير مباشرة، حيث أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمال التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، و كذا الرسم الداخلي على الاستهلاك، و من الأمثلة لبعض الرسوم لدينا ما يلي:<sup>2</sup>

### أولاً- الرسم على القيمة المضافة:

وهو الرسم على الإنف-اق، ويفرض على السل -ع و الخدمات المستهلكة في الجزائر، و يكون تطبيق الرسم بمعدل نسبي ثابت يطبق على القيمة وليس الوزن، و تمتاز بالحيادية لأنها قابلة للاسترجاع، و تطبق على عمليات البيع والأشغال العقارية (بناء العقار)، الإستيراد، البنوك، التأمينات.

1-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، المرجع السابق، ص.36.

1-عازب الشيخ صفاء، دور الخزينة العمومية في تنفيذ ميزانية الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، شعبة علوم تسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، جامعة ورقلة، 2017-2018، ص.20.

### ثانيا- الرسم الداخلي على الإستهلاك :

تخضع لهذا النوع من الرسم الخمر، السجائر، التبغ، أعواد الثقاب، وتحسب على أساس الأحجام (هيكنتولتر بالنسبة للخمر، وكيلوغرام بالنسبة للتبغ).

### ثالثا- الحقوق الجمركية:

تعد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، و خاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة، ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبة بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمي، بحيث تقوم الدولة بفرض الضرائب على حركة السلع دخولا (ضرائب الاستيراد) و خروجا (ضرائب التصدير) من و إلى إقليم أي دولة.

### رابعا- الرسوم الأخرى:

يمكن القول أن هناك عدة رسوم تفرض سواء على السلع أو الخدمات، ويمكن أن نستعرض البعض منها وهي:

#### رابعا - 1 - رسم حق التداول:

وتفرض على الكحول والخمر وكل المشروبات المشابهة بمعدلات الثابتة.

#### رابعا - 2 - رسم حق الضمان:

يخضع لهذا الرسم منتجات الذهب والفضة والبلاطين، وتفرض على الكميات المعبر عنها

بالأوزان.

### رابعا - 3 - الرسم على النشاط المهني:

يطبق على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، ويستحق من رقم الأعمال.

### رابعا - 4 - الرسوم العقارية:

هي عبارة عن ضريبة سنوية تدفع بمناسبة تملك العقارات المبنية أو غير المبنية، وتدفع لصالح ميزانية البلدية.

### الفرع الثالث: الضرائب:

الضريبة فريضة إلزامية يلتزم بأدائها المكلف إلى الدولة تبعا لمقدرته التكلفة بغض النظر عن المنافع التي تعود إليه ، وهي بمثابة أسلوب لتوسيع الأعباء العامة سنويا فيما بين الأفراد، وهي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها لشخص آخر بأي حال من الأحوال، وهي ذلك النوع من الضرائب التي تفرض على مكونات الثروة الممول، أي أنها تفرض مباشرة على المال مباشرة، وتتميز بكونها أوعية ضريبية مستمرة وثابتة نسبيا وواضحة بحيث يصعب إخفائها، وقد يقوم الشخص بدفعها بنفسه لخزينة الدولة وقد تحتجز من المنبع، ونجد منها ما يلي:<sup>1</sup>

1- مسعودي دليلة، أجراد فاطمة، المرجع السابق، ص. 57 .



### أولاً- الضريبة على الدخل الإجمالي:

هي ضريبة مباشرة لأن دافعها هو الذي يتحملها، وهي تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين ويكون مقر تكليفهم بالجزائر، وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح والمداخيل المحققة طيلة السنة، وهي تصريحية أي أن الشخص هو الذي يصرح بقيمة الدخل، وهي تصاعدية متناسبة مع مقدار الدخل.

### ثانياً- الضريبة على الأرباح:

هي ضريبة تفرض على الأشخاص المعنويين، أي تفرض كل من الشركات والمؤسسات وكل الأشخاص الاعتباريين الذين نص عليهم القانون، وهي ضريبة نسبية أي عبارة عن نسبة مئوية تفرض على الأرباح المحققة من طرف الشركات، وهي مباشرة و سنوية أي وتفرض على الأرباح طيلة السنة، يمكن للأشخاص الطبيعيين أن يخضعوا للضريبة على أرباح الشركات ولا يخضعوا للضريبة على الدخل الإجمالي.

### ثالثاً- الضرائب على الثروة:

هذه الضريبة مدرجة في قانون الضرائب والرسوم المماثلة، وهي مشابحة للضريبة على الثروة المطبقة في البلدان الأخرى، وهي تفرض على أجزاء ثروة الأشخاص الطبيعيين الذين تجاوزت مجموع أموالهم ثمانية (08) ملايين دينار جزائري.

## المطلب الثالث: الموارد غير العادية للخزينة العمومية:

هي عبارة عن الأموال التي تحصل عليها الدولة في الحالات الخاصة، أي عندما تكون بحاجة إلى موارد لتغطية نفقاتها بسبب عدم توفر الحصيلة اللازمة، وذلك عن طريق اللجوء إلى القروض مقابل تعهدات بدفع فائدة سنوية محددة عن المبالغ المدفوعة وهذا في حالة حدوث العجز في الميزانية العامة.

وعليه تناولنا في هذا المطلب الإيرادات الغير العادية للخزينة العمومية، ففي الفرع الأول تطرقنا إلى القروض العامة، أما في الفرع الثاني فعالجنا الإصدار النقدي والودائع، وفي الفرع الثالث سوف نتعرض إلى الإعانات والغرامات الجزائية.

الفرع الأول: القروض العامة:<sup>1</sup>

القرض العام، هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المصاريف أو مختلف المؤسسات المالية، مع التعهد برد المبلغ المقترض مع الفوائد المترتبة عليه في تاريخ محدد وفق شروط محددة، و تنقسم إلى نوعين:

1- مسعودي دليلة ، أجرد فاطمة ، مرجع السابق، ص.60.

### أولاً- القروض الخارجية:

هي تلك القروض التي تحصل عليها الدولة من الحكومة الأجنبية أو الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين في الخارج، إضافة إلى القروض التي تحصل عليها من المؤسسات الدولية كالبنك الدولي أو صندوق النقد الدولي.

### ثانياً- القروض الداخلية:

ويكون مصدرها الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين المقيمين داخل إقليم الدولة، دون النظر إلى جنسيتها وهم سواء كانوا أجنبان أو مواطنين ، و هناك أيضا أنواع أخرى من القروض كالقروض الدائمة و القابلة للإستهلاك.

### الفرع الثاني: الإصدار النقدي والودائع :

يعتبر الإصدار النقدي والودائع أهم وسيلة لتمويل للخزينة العمومية، ففي حالات خاصة تضطر الدولة اللجوء إلى مصادر التمويل غير العادية لتغطية النفقات التي سببت العجز في الميزانية العامة للدولة.

### أولاً- الإصدار النقدي<sup>1</sup>:

عندما لا تتوفر طرق أخرى لتفادي العجز في الميزانية، تلجأ بعض الدول إلى الإصدار النقدي لتغطية هذا العجز، فتعمل على طبع ما تحتاجه من أوراق النقدية و إصدار كمية من النقود، مما

1- محمد هاني، ياسين مراح، حدود سياسة الإصدار النقدي كآلية للتمويل غير التقليدي الموازنة العامة، المنار للدراسات والبحوث القانونية والسياسية، العدد رقم 2، ص.120.

يفقد العملية قيمتها الحقيقية، ويطلق على هذه الطريقة في الفقه المالي التضخم المالي أو التضخم الاقتصادي، وهو يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية.

ثانيا- الودائع<sup>1</sup>: وهي تتكون من صنفين:

ثانيا-1-الإيداعات الإجبارية:

إضافة إلى الهيئات العمومية فإن القانون يمكن أن يجبر بعض الهيئات مثل الضمان الاجتماعي والصندوق الوطني للتقاعد على إيداع جزء أو كل أموالهم لدى الخزينة العمومية، مما يمكن لهذه الأخيرة من استعمالها كسيولة متاحة.

ثانيا-2-الإيداعات الاختيارية:

يلجأ بعض الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين لفتح حساباتهم لدى الخزينة العمومية لإيداع أموالهم فيها، حيث تصبح هذه الأموال سيولة متاحة أمامها، كما أن الأموال المودعة في حسابات الصكوك البريدية تعتبر مصدرا هاما للسيولة، كونها تدخل ضمن الدورة النقدية للخزينة العمومية (الميزانية الملحققة البريد والمواصلات وحساباته تدمج في قانون المالية).

<sup>1</sup> - مسعودي دليلة، أجرد فاطمة، المرجع السابق، ص.62.

### الفرع الثالث: الإعانات والغرامات الجزائية:<sup>1</sup>

تعتبر الإعانات والغرامات الجزائية من مصادر تمويل الخزينة العمومية، وهي عبارة عن الإيرادات غير العادية التي يمكن تحصيلها، وهي أيضا بمثابة المداخيل التي تمكن الدولة من تغطية نفقاتها.

### المطلب الرابع: الحماية البترولية للخزينة العمومية:

إن الحماية الخاصة بالنشاطات البترولية معقدة و متشعبة، ولها خصوصيات كثيرة مقارنة بالنشاطات الأخرى، كما تعد من أبرز مصادر الإيرادات العامة نظرا لما تتميز به من خصائص. تعتبر الحماية البترولية من الضرائب التي تدفع للدولة صاحبة الأرض، بغية الحصول على ترخيص البحث على ما يوجد داخل الأرض، حيث يمر الحقل النفطي بعدة مراحل، والتي يتم من خلالها فرض الضرائب البترولية حسب النظام الجبائي المطبق في كل دولة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - بركان كمبرية، شميني نورية، المرجع السابق، ص. 19-20.

<sup>2</sup> - عصماني مختار، دور الحماية البترولية، في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر مذكرة شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال وتنمية مستدامة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 ، 2013-2014 ، ص. 13.

### المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم طرق الإثبات التي تتخذها إدارة الضرائب، بغية محاربة ظاهرة التهرب الضريبي و الحد من آثاره الوخيمة على الاقتصاد الوطني بصفة عامة، و على مداخيل الخزينة العمومية بصفة خاصة.

لذلك حرص المشرع الجزائري على التأكيد عليها و تقنينها حسب الأشكال التي تتخذها و كذا حسب الطرق و الآليات المتبعة لبلوغ أغراضها.

و عليه ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، بحيث تناولنا في المطلب الأول الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق (الرقابة الداخلية)، ثم انتقلنا إلى المطلب الثاني بعنوان التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب، و أخيرا في المطلب الثالث تطرقنا إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

#### المطلب الأول: الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق:

و هي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق، وهي بدورها تنقسم إلى نوعين من الرقابة، الرقابة الشكلية (الفرع الأول) و الرقابة على الوثائق (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الرقابة الشكلية:

إن الرقابة الشكلية تعتبر الإجراء الأولي الذي تباشره الإدارة الجبائية في عملية الرقابة، حيث تتولى فيه هذه الأخيرة الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و التصحيح المادي للأخطاء المرتكبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين هذه التصريحات و المعلومات و التي تملكها إدارة الضرائب.<sup>1</sup>

و عليه فالغرض من الرقابة الشكلية هو ضمان أن التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة تمت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها، إذ ستم معاينتها في المرحلة الثانية و المتمثلة في الرقابة على الوثائق.

مما سبق، نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة فهي تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات، و تهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحتها.

### الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق:

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق، حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة و لكن ذلك يتم على مجمل التصريحات المقدمة، حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية و تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به و مجموع المعلومات و الوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات، و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي

1. عبد الفتاح نور أحمد ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الإسكندرية ، ص. 173-174 .

أبرمت بينها و بين المكلف بالضريبة، بمعنى آخر الرقابة على الوثائق هي فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، و تجانسها مع المداخيل المصرح بها، بالإضافة إلى الوثائق و المعلومات التي في حوزة المصلحة، أما في حالة النقص أو الغموض، يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف<sup>1</sup>. وتمر الرقابة على الوثائق بالخطوات الآتي بيانها:

### أولا - طلب معلومات :

بموجب المهام و الامتيازات المختلفة الممنوحة للمحقق من قبل القانون الجبائي، يمكن لهذا الأخير أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، و قد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، وفي حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليه عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر.

### ثانيا - طلب التبريرات و التوضيحات:

في حالة رفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي، أو عندما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة على بعض النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعد طلبا كتابيا و يجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على

<sup>1</sup> - كوسة فضيل ، المرجع السابق ، ص 169.



التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف بالضريبة مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية، في حالة عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات، و ما هو في حوزة إدارة الضرائب من معلومات متحصل عليها، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من الأرقام صحيح و دقيق.

و يجب أن لا يتعدى طلب التوضيحات و التبريرات من طرف المكلف بالضريبة ثلاثون (30) يوما لتقديم الرد عليها<sup>1</sup>، و في حالة انقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق و هنا يلجأ إلى الرقابة الخارجية. و كنتيجة لما سبق ذكره، إن الهدف من الرقابة على الوثائق بالدرجة الأولى هو اكتشاف المكلفين بالضريبة غير الأمانة، و تصحيح الأخطاء المرتكبة في تصريحاتهم، كما أن الرقابة على الوثائق تعد بمثابة عملية تمهيدية تسمح للمراقب اللجوء إلى مقر المكلفين بالضريبة لممارسة مهامهم.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب:

بخلاف الرقابة الجبائية الداخلية (الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق)، فإن الرقابة الخارجية (الرقابة في عين المكان) تتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبه من

<sup>1</sup> - انظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق ذكره.

<sup>2</sup> - قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر 2015، ص . 195.

طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربع ( 04 ) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي.

إن الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك التهرب الضريبي و استمرار الرقابة على الوثائق، و بذلك تعتبر هذه الطريقة أكثر فاعلية من الشكليات السابقين لما تحققه من معاينة واقعية و هو ما أدى بالمشروع إلى تكريسها في آيتين<sup>1</sup> يتمثلان في التحقيق المحاسبي (الفرع الأول) و التحقيق المصوب (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: التحقيق المحاسبي:

هو عملية تقوم بها إدارة الضرائب للتأكد من صحة و ثبوت التقييدات المحاسبية من حيث الشكل و المضمون، و ذلك لإجـراء العملية مقارنة بالتصريحات الجبائية، و يخضع هذا الشكل من التحقيق إلى إجراءات قانونية خاصة به.

وفيما يلي سنتطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي، ومكان وكيفية إجرائه ، ومن هم الأعوان الجبائيون المؤهلون للقيام به؟، وكيفية إبلاغ المكلف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق وصولاً إلى نتائجه النهائية.

<sup>1</sup> - سامية العايب، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان "الإطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط إثباتها، جامعة قلمة، ص. 12.

## أولا - مفهوم التحقيق المحاسبي:

يعرف التحقيق المحاسبي على أنه مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتة من طرف المكلف بالضريبة، و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية، باستثناء الدفاتر المحاسبية الواجبة قانونا، و ذلك للتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.<sup>1</sup>

## ثانيا - مكان إجراء التحقيق المحاسبي:

يجرى التحقيق المحاسبي على الدفاتر المحاسبية و الوثائق المستعملة كسند بمقر التاجر (عين المكان)، ما عدا عند تقديم طلب كتابي معاكس يقدم من قبل المكلف بالضريبة المعني إلى مصلحة الضرائب، و بموافقتها له لإجراء الرقابة على مستوى الإدارة الجبائية، أو في حالة القوة القاهرة يتم إجراؤها قانونيا من طرف المصلحة المعنية في مقرها.

<sup>1</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر 2006 ص. 13.

ثالثا- الأعوان المسموح لهم بالتحقيق المحاسبي:

لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على

الأقل.<sup>1</sup>

رابعا- إبلاغ المكلف بالضريبة بالإشعار بالتحقيق:

قبل البدء في إجراء التحقيق المحاسبي، يقوم العون المكلف بالتحقيق بإشعار المكلف عن

طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، كما

يجب منحه مدة عشرة (10) أيام للتحضير للعملية.

يجب أن يكون الإشعار مفصلا و يحتوي على ألقاب و أسماء و رتب المحققين،

و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل، و الفترة التي يتم فيها، و الحقوق و الضرائب و الإتاوات

المعنية بالتحقيق، و الوثائق الواجب الإطلاع عليها أثناء عملية التحقيق، بالإضافة إلى اسم

و عنوان المكلف الخاضع للتحقيق و النشاط الممارس، و من جهة أخرى إمكانية الاستعانة

بمستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة.

<sup>1</sup> - دليل التحقيق المحاسبي، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2001، ص.37.

و في حالة إجراء عملية رقابية فجائية خاصة بالمعاينة الميدانية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو للتأكد حول الوثائق المحاسبية و حالتها، يتم الإشعار في التحقيق في المحاسبية عند بداية عملية المراقبة.

#### خامسا: استمارات التحقيق:

يقوم العون المحقق بإجراء الرقابة بناء على المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، إذ يقوم بملا مجموعة من الوثائق و الاستثمارات التي تساعد أكثر على الاهتمام بالجوانب المهمة الموكلة له من خلال معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة، و أهمية رأس مال الشركة و تطوراته و جميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة و تتمثل في <sup>1</sup>:

#### خامسا-1: كشف المحاسبة:

تملا هذه الاستمارة وفق جدول الحسابات للنتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي لأربع (04) سنوات المقدم من قبل المكلف بالإدارة الجبائية، التي سوف تكون محلا للرقابة، و عليه يظهر تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذلك الربح الصافي لكل سنة.

#### خامسا-2- الحالة المقارنة للميزانيات:

يملا هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة لأربع ( 04) سنوات قيد التحقيق على أصول وخصوم المؤسسة مثلا، الاهتلاكات، المؤونات، فوائض القيمة المحققة، حركة العقارات.

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مطبوعات موجهة لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق لمقياس الرقابة الجبائية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2016-2017، ص. 44-45.

سادسا - سير التحقيق المحاسبي :

بعد إنقضاء الأجل المحدد لتحضير وصول أول موعد للتدخل مباشرة بعين المكان، يذهب المدققين لمباشرة أعمالهم داخل المؤسسة قيد التدقيق لأنه قانونيا لا يسمح لهم بأخذ دفاتر المحاسبية إلى مكاتبهم إلا في حالة إذا ما طلب المكلف ، نظرا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة للقيام بعملية التدقيق داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

وتتميز عملية الرقابة المحاسبية بفحص كل الدفاتر و المستندات المحاسبية للمؤسسة أو المكلف و تتم على مرحلتين :

سادسا -1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

إن المدقق يجب عليه فحص المحاسبة من حيث الشكل من خلال دراسة الحالة العامة للمحاسبة و التأكد من حيث التقييم الصحيح، حيث أن المحاسبة لا تكون مقبولة وصحيحة شكلا إلا بتوافر الشروط التالية:<sup>2</sup>

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، المرجع السابق، ص.14 .

2- دليل التحقيق المحاسبي، المرجع السابق، ص.51.

1-أ- أن تكون المحاسبة كاملة و منتظمة:

تكون المحاسبة منتظمة و كاملة إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات و الوثائق اللازمة المنصوص عليها من المادة 09 إلى 12 من القانون التجاري،<sup>1</sup> و ممسوكة وفق القانون 11/07 المتضمن مهام المحاسب المالي<sup>2</sup>.

• السجلات التجارية:

ونقصد بها سجل اليومية العامة و سجل الجرد، حيث تسجل في الأول العمليات اليومية يوما بيوم، أما في السجل الثاني فتسجل فيه الميزانيات و جدول حسابات النتائج وجود المخزونات و الاستثمارات.

و يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة و مصادق عليها و ممسوكة يوما بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة (10) سنوات ابتداء من تاريخ إقفال النشاط.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - الأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 101، المؤرخة في 19 ديسمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

<sup>2</sup> - القانون 11/07 المؤرخ في نوفمبر سنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74، المؤرخة في 25 نوفمبر سنة 2011، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

<sup>3</sup> - دليل التحقيق المحاسبي، المرجع السابق، ص. 37.

• الوثائق التبريرية:

ونقصد بها كل وثيقة أو مستند يتبث القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية و المصاريف المدفوعة، بالإضافة إلى نسخ البيع، وتقديم الخدمات و غيرها.<sup>1</sup>

1-ب- المحاسبة الصادقة:

على المدقق في هذه الحالة، التأكد من دقة البيانات المقدمة و ليس من صدق المحاسبة، و هذا من خلال التأكد من دقة المجاميع و الأرصدة و عمليات ترحيل المبالغ، و مقارنتها على مستوى جميع الوثائق المحاسبية سواء بالنسبة إلى دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان المراجعة، الجرد، الدفاتر المساعدة ، اليوميات المساعدة كيومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة.<sup>2</sup>

1-ج - المحاسبة المقنعة و المثبتة:

تكون المحاسبة مقنعة و مثبتة إذا استطاعت المؤسسة إثبات و تحمل الكتابات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لتبريرها بالمستندات و الوثائق التبريرية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير

<sup>1</sup> - بن معتوق خالد ، ميلي محمد أمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، الجزائر، 2017، ص. 27 .

<sup>2</sup> - دليل التحقيق المحاسبي، المرجع السابق، ص.37 .



مسلمة من قبل المورد، و التي يجب أن تكون مدعومة بوثائق و تبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور... الخ<sup>1</sup>

## سادسا- 2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يعتمد المحقق الجبائي عند الفحص على التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية أي المشتريات و المبيعات، تكاليف المخزونات، و مراجعة الحسابات الرئيسية للمزانية و حسابات التسيير من جهة أخرى

## 2-أ- مراقبة المعطيات و البيانات المحاسبية

ترتكز المراقبة الجبائية على العناصر المؤثرة في تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، و هي المشتريات و المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ و المبيعات.<sup>2</sup>

### ● مراقبة المشتريات:

إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عنه مراقبة حسابات المشتريات يمكن تصنيفه

إلى صنفين هما:

- تضخيم المشتريات - تخفيض المشتريات

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص. 49 .

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 50 .

● مراقبة المخزونات و الأشغال قيد التنفيذ

يقوم المحقق بمراقبة العناصر المكونة للمخزون و هي البضاعة، الموا د و اللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ، و الأغلفة غير المسترجعة، بناء على الجرد المادي و كشف المشتريات السنوية و كشف المبيعات المحررة خلال أربع ( 04) سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية و البضاعة.<sup>1</sup>

● مراقبة المبيعات:

تظهر التلاعبات المحاسبية خصوصا في المبيعات من خلال:

- البيع بدون فواتير.
- تخفيض العملة الحقيقية لبعض المبيعات.
- عدم تسجيل السلع المستغلة لأغراض شخصية.

1-ب - مراقبة حسابات الميزانية و حسابات التسيير:

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية و جدول حسابات النتائج كما يلي:

<sup>1</sup> - عبد الرضا عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، جيطلي ، الجزائر ، ص.46 .

❖ مراقبة حسابات الميزانية:

و تتم هذه العملية من خلال التأكد من أن الأعباء مبررة بواسطة الفواتير، و تتمثل أصول الميزانية في التثبيتات المادية و المعنوية ، المخزونات، الحقوق، أما خصوم الميزانية فتكمن في الديون قصيرة الأجل ، ديون الاستغلال... الخ.

❖ مراقبة حسابات التسيير:

وهي مراقبة صحة الكتابات المحاسبية وهي :

▪ التكاليف: مصاريف المستخدمين، المصاريف المالية، الضرائب و الرسوم.

▪ الإيرادات: مبيعات السلع، الإيرادات الإستثنائية... الخ<sup>1</sup>

سابعا - نتائج التحقيق المحاسبي و إقفال إجراءات التحقيق:

يؤدي التدخل في عين المكان و التحقيق في وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه،

ومراجعة دفاتره شكلا و مضمونا إلى الآليات التالية:<sup>2</sup>

سابعا -1- قبول المحاسبة:

حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و تقسم إلى شطرين:

<sup>1</sup> - دليل التحقيق المحاسبي، المرجع السابق، ص. 90 .

<sup>2</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص. 46.

**1- أ- قبول صريح للمحاسبة:**

أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة، و أن المحاسبة منظمة و صادقة، و بالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق و هذا دون أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم.<sup>1</sup>

**1- ب- قبول نسبي للمحاسبة:**

أي أن هناك غموض و ارتياب و هذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والإخراقات من قبل المكلف بالضريبة، و في هذه حالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الشائمي، أي أن يكون هنالك إتصال بين المكلف بالضريبة و المحقق للنقاش و إبداء الملاحظات حول هذه الإخراقات، ليقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال و أساس فرض الضريبة .

و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، و ذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقويم.<sup>2</sup>

**سابعاً-2- رفض المحاسبة:**

لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض المحاسبة إلا في حالات قد نص عليه المشرع الجبلتي،

<sup>1</sup> - انظر: احكام المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص. 17 .

و ذلك لحماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، كغياب الدفاتر المحاسبية أو عدم التأشير عليها أو إمضاءها أو إحتوائها على بيان أو تسجيل أرقام خيالية لا تثبتها الفواتير... الخ.<sup>1</sup>

### سابعاً -3 - نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي، و هذا عن طريق الإبلاغ الأول و النهائي ، و كخطوة أخيرة يقوم المحقق بكتابة التقرير النهائي الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية الرقابة، و تلتزم إدارة الضرائب بإبلاغ المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق بنتائج الرقابة الجبائية، حتى و إن لم يكن هناك تقويم، عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الإستلام.<sup>2</sup>

على المكلف الرد على التبليغ في أجل أربعين ( 40 ) يوماً من تاريخ استلام الإشعار، و هنا

نميز بين ثلاث حالات:

➤ استلام الرد في الآجال القانونية، هنا يقوم المحقق بفحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج

المكلف أو قبول الملاحظات.

➤ استلام الرد بعد الآجال القانونية، لا تقبل ملاحظات بعد أجل أربعين ( 40 ) يوم،

و يمكن الإستعانة بها عند القيام بتثبيت الإجتماع الضريبي.

<sup>1</sup> - انظر المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ، السالف الذكر.

<sup>2</sup> - انظر المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية ، السالف الذكر.

➤ غياب الرد، ويعتبر بمثابة قبول ضمني من قبل المكلف لما جاء في التبليغ.

يكون الإبلاغ النهائي بعد إنقضاء أجل أربعون (40) يوما، و يجب أن تكون التعديلات مبررة و مدروسة نقطة بنقطة، على أنه لا يوجد تاريخ محدد للتبليغ النهائي، بالإضافة إلى أن هذا الأخير يمثل الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف بالضريبة، فتوضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف بالضريبة، و نسخة ترسل للمديرية الجهوية للضريبة، و يتم إصدار الجداول الإضافية و التي تمثل نهاية عملية الرقابة الجبائية متضمنة بذلك كل الضرائب و الرسوم خلال أربع (04) سنوات المحقق فيها، لترسل بعدها نسخة إلى المكلف بالضريبة و نسخة إلى مفتشية الضرائب و نسخة لقباضة الضرائب للتحصيل .

### الفرع الثاني : التحقيق المصوب:

وفي هذا الفرع سنخرج إلى التعريف بالتحقيق المصوب في المحاسبة، وتبيان أهم الإجراءات التي يمر بها.

### أولا - مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم إنشاء هذا الإجراء بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010<sup>1</sup> ، والمنصوص عليها في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا

<sup>1</sup> - قدوري نورة و غازي نورية، إستراتيجية عصنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد 02 ، ديسمبر 2020، ص. 308 .

اقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو تشمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن السنة.

و يتم التحقيق المصوب كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

هذا النوع من الرقابة، هو عبارة عن وسيلة تسمح بقيام تحريات مصوبة أو برمجيات أولية بما أنه لا يمنع على إدارة الجبائية ذلك، و الرجوع إلى الفترة التي تمت المراقبة فيها، مع الأخذ بعين الإعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة إعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب.<sup>1</sup>

وعليه يعرف التحقيق المصوب في المحاسبة بأنه:

إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، فهو يعني فحص الوثائق التوضيحية أو المحاسبية لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة تقل عن سنة جبائية.

<sup>1</sup> - انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر .

ثانيا -1- إجراءات التحقيق المصوب: تتمثل إجراءاته في:

■ طلب الدفاتر المحاسبية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، كما يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التحقيق المحاسبي باستثناء النقاط المذكورة

في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام.

ثانيا -2- إعلام المكلف بالضريبة:

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن

طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفوقا بميثاق المكلفين بالضريبة

الخاضعين للرقابة المحقق في محاسبتهم، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة ( 10 )

أيام ابتداء من تاريخ هذا الإشعار، و يجب أن يشمل هذا الأخير بالإضافة إلى العناصر المشترطة



أثناء التحقيق المحاسبي المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق، كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها<sup>1</sup>.

### ثانيا -3- مدة التحقيق في عين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين(02)، و يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، و توضع للإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع.

تمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير، في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح، ويمكن تمديد هذا الأجل إلى ستة أشهر ( 06)، عندما توجه إدارة الضرائب طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإداري إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات.<sup>2</sup> إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة من إمكانية التحقيق المعمق في المحاسبة

<sup>1</sup> - انظر المادة 20 مكرر فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية، السابق الذكر.

<sup>2</sup> - لا تتحقق الرقابة الجبائية إلا عن طريق حق الاطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة، ولقد مكن المشرع حق الاطلاع على وثائق الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة وذلك بموجب المادتين 45 و 60 من قانون الإجراءات الجبائية.

لاحقا و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، و لكن يجب أن نأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.<sup>1</sup>

### ثالثا - إيجابيات و سلبيات التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب لا يختلف عن التحقيق المحاسبي، إلا من حيث نطاق و شمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، و هذا من شأنه أن يضيف بعض الإيجابيات و بعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة على حد سواء.

ومن هذه الإيجابيات نذكر :

- تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، و هذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب.
  - إقتصار التحقيق على عينة يزيد من دقته و اكتشافه لأغلب الأخطاء و الثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.
- أما السلبيات فنذكر منها :

- من الصعوبة بما كان إختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية و تفتقد الأهداف.

<sup>1</sup> - انظر المادة 20 مكرر فقرة 07، من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر.

الإقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، بحيث يمكن الإعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي على أخطاء و تجاوزات تفتقد المعلومات المحاسبية ككل للجودة اللازمة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يختص هذا النوع من التحقيق بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي غالب الأحيان يكون تحقيقا مكتملا لأحد التحقيقين السابقين، لذلك سنتعرض إلى التعريف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ( الفرع الأول)، ثم نتطرق إلى إجراءاته وكيفية الإعلان عن نتائج هذا التحقيق (الفرع الثاني) .

### الفرع الاول : مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية:

إن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يعتبر تقنية مكتملة للتحقيق المحاسبي، تم إستحداثها بموجب قانون المالية لسنة 1992 و المتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة، بحيث يتعلق هذا الشكل من التحقيق بالأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) سواء توفر لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لهم نزاعات متعلقة بهذا النوع من الضرائب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - سليمان عتير، المرجع السابق، ص. 135-136.

<sup>2</sup> - انظر المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و قد عرف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بأنه مجموعة من العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة و المحققة فعلا، و هذا من خلال مراقبة أملاكهم بغية التأكد من أن تطور ذممهم المالية مساير لأرباحهم المعلن عنها.<sup>1</sup>

و هذا ما جاء صراحة في نص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، بحيث يتأكد المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، و الذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، و يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، ووجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.<sup>2</sup>

و يستهدف هذا الشكل الرقابي بصفة خاصة المكلفين بالضريبة الذين لديهم تناقضات بين الدخل المصرح به و المصاريف المهمة التي أنفقوها، و المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للتحقيقات في المحاسبة و لم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس حقيقة مداخيلهم، و كذا المكلفين بالضريبة الذين لم يتم إحصائهم من طرف الإدارة الجبائية، إلا أن نمط حياتهم يوحي بوجود مؤشرات تدل

<sup>1</sup> - طالبي محمد ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري (1995-1999) ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2001-2002 ، ص . 109 .

<sup>2</sup> - ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة ، المرجع السابق ، ص . 12-13 .

على حيازتهم لمداخل هامة قد تم إخفاءها بطرق تحايل معقدة.<sup>1</sup> ولا يمكن إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة إلا من طرف عون الإدارة الجبائية الذي بحوزته رتبة مفتش على الاقل.<sup>2</sup> ويعتمد هذا النوع من التحقيقات في البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة المعني ومن أطراف عدة، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد في اكتشاف الأخطاء والثغرات المتعمدة وغير المتعمدة بشكل قاطع، ولا يدع للمكلف بالضريبة المعني مجالاً للنفي وعدم الاعتراف، وبهذا تكون كل المعلومات التي خضعت للتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة، قدرا كافيا من الثقة فيها، وهذا ما يعزز من جودتها.

الفرع الثاني : إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة و إعلان نتائجه:

أولا - كيفية إجراء التحقيق المعمق في لوضعية الجبائية الشاملة:

هذا النوع من التحقيقات كغيره من تحقيقات الجبائية له مجموعة من الإجراءات التي يتبعها

المحقق تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، و أهم هذه الإجراءات :

- الإطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق .

- الإطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، و التي تخص أفراد المكلف المعني

<sup>1</sup> - لواج عبد الرحيم ، درغوم محفوظ ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل اعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل (2010-2019) ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد السابع ، العدد 03، 2021/12/16 ، ص . 259 - 260 .

<sup>2</sup> - انظر المادة 21 في فقرتها 02 من قانون الإجراءات الجبائية ، السابق الذكر.

و المؤسسات التي لها علاقة به.

- البحث عن المعلومات التي تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى وفقا لحق الإطلاع،

باستعمال كشوف الربط و بطاقات المعلومات.

- إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، و يمنح أجلا للتحضير بخمسة

عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار .

- طلب من المكلف المعني بالتصريح بكافة ممتلكاته في إستمارة خاصة ( بطاقة وضعية

الممتلكات ) .

- إذا استدعى الأمر ، يجوز للمكلف التنقل إلى عين المكان لجمع كل المعلومات الضرورية

للتحقيق .

- يجوز للمحقق الجبائي أن يطلب من المكلف المعني إفادته بكل التبريرات و التوضيحات

اللازمة لإستكمال التحقيق.

## 1 الإعلام بنتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عند الانتهاء من عملية التحقيق من قبل العون المحقق و تحديد أساس فرض الضريبة على إثر

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل

الإجمالي، ينبغي على الإدارة الجبائية في هذه الحالة، إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها

و لو في حالة غياب إعادة التقييم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

على أن يكون الإشعار بالاستلام الخاص بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كافي و معلل، و تحديد المواد التي تأسس بموجبها إعادة التقويم بطريقة تسمح له بتشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظات أو قبوله.

يمنح المكلف بالضريبة المحقق معه أجل أربعين ( 40 ) يوماً لتقديم ملاحظاته أو قبوله، و في حالة عدم الرد في الآجال الممنوحة يعتبر قبوله ضمناً.

قبل انتهاء الأجل يجب على العون المراقب أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية حول مضمون التبليغ إذا طلب منه، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف من جديد إذا كان السماع مجدداً مع إعطائه تفسيرات تكميلية، و يجب على المكلف بالتحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن له إمكانية التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع القانونية حسب الحالة من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث و التدقيق و المراجعة . عند الإنتهاء من عملية التحقيق يجب استدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه كتابياً، مع تحديد التاريخ و الساعة للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق مع إمكانية حق الإستعانة بمستشار من اختياره.

وفي حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فيجب إبلاغه بواسطة مراسلة مفصلة و مبررة، و في حالة ظهور سبب آخر لإعادة التقويم يجب الأخذ بعين الاعتبار لعناصر

جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي يمنح للمكلف أجلا إضافيا بأربعين (40) يوما لتقديم  
و إرسال ملاحظاته.<sup>1</sup>

عند الانتهاء من عملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على  
الدخل الاجمالي، لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس  
الفترة و نفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كافية أو خاطئة خلال  
التحقيق، أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> - بوخشة فاطمة و سعيدي زواوية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب  
سعيدة - ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة و جبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية،  
جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة، الجزائر، 2013-2014، ص. 67-68 .

2- انظر أحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية رقم 72 ، الصادرة بتاريخ 2015/12/31،  
ص. 09.



## خلاصة الفصل:

تسعى الإدارة الجبائية لضمان حقوق الخزينة العمومية من خلال استعمال حقها في اقتراح التصحيحات الممكنة على المكلفين بالضريبة، متى ما كشفت الآليات التي تسمح لها بذلك وجود تناقضات في صورة أخطاء أو إغفالات أو تهرب ضريبي.

و في ظل عدم كفاية المراجعة الشكلية للمستندات لاكتشاف كل الحقوق التي يتم التملص منها، يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر أحد أشكال المراجعة الخارجية، التي تتيح لها مجالا و صلاحيات أوسع لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية، سواء من خلال المراجعة المحاسبية أو المصوبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطا تجاريا ويملكون مقرا جبائيا، أو المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، بالنسبة للأشخاص الذين لا يتوفر لهم مقرا جبائيا.

و لربط التأصيل النظري لمفاهيم الدراسة الحالية بالواقع، سيأتي الفصل الثاني لمحاولة الإجابة على التساؤلات البحثية المطروحة في المقدمة، وذلك بالتطبيق على مستوى مركز الضرائب سعيدة.

# الفصل الثاني:

تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية على

مستوى مركز الضرائب سعيدة

تمهيد:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات

المقدمة، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية حفاظا على حقوق الخزينة العمومية، إذ تعتبر

الرقابة أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، تسعى بواسطتها إلى مراقبة مدى إلتزام المكلفين بالضريبة في

تأدية واجباتهم الضريبية، من خلال العمل على سن جملة من القوانين.

وتطبيقا لما تم بيانه من إجراءات في الفصل الأول من الموضوع محل الدراسة، قمنا بدراسة تطبيقية

ميدانية بمديرية الضرائب لولاية سعيدة، وبالخصوص مركز الضرائب " CDI"، وبناء عليه تم تقسيم

الفصل إلى ثلاثة مباحث.

### المبحث الأول: دراسة عامة حول مركز الضرائب:

قصد مواكبة متطلبات الأوضاع المحلية والدولية، وضعت الإدارة الجبائية إستراتيجية لعصرنة هيكلها، من خلال الإنتقال من الإدارة جبائية ذات الطابع الأفقي حسب الوظائف، إلى الإدارة الجبائية ذات الطابع العمودي حسب أصناف المكلفين، حيث تم إنشاء هيكل جديدة، كان من بينها المراكز الضريبية بغية تجميع المنشآت و القباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة، والتي تتكفل بمهام جديدة في التسيير، الرقابة والتحصيل، وباعتبار أن موضوع بحثنا يتمحور حول مركز الضرائب سنحاول فيما يلي التطرق له بشيء من التفصيل.

و عليه ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، تناولنا في المطلب الأول التعريف بمركز الضرائب، ثم تطرقنا في المطلب الثاني إلى المهام المنوطة به، و أخيرا تعرضنا في المطلب الثالث إلى الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

### المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب:

يمثل مركز الضرائب مكسبا هاما، وواجهة جديدة للإدارة الجبائية التي تبنت مهمة أساسية لضمان أحسن نوعية لخدمة المكلفين بالضريبة، من خلال تبسيط وتنسيق وتحديث الإجراءات، حيث يسهل لهم

بشكل كبير إتمام إلتزاماتهم الجبائية بفصل إعادة جميع الإجراءات على مستوى موقع واحد، وهذا ما سيترتب عنه العديد من المزايا سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو للإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

يعد مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي، والذين رقم أعمالهم السنوي يفوق أو يساوي خمسة عشرة (15) مليون دينار جزائري، والذين لا يدخلون ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وكذا المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب: يكلف مركز الضرائب ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة الغير الخاضعة لمجال

اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي، لفرض الضريبة

برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.<sup>3</sup>

1- المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، تنظيم مكيف لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، 2012، رسالة المديرية رقم 54، الجزائر، ص08.

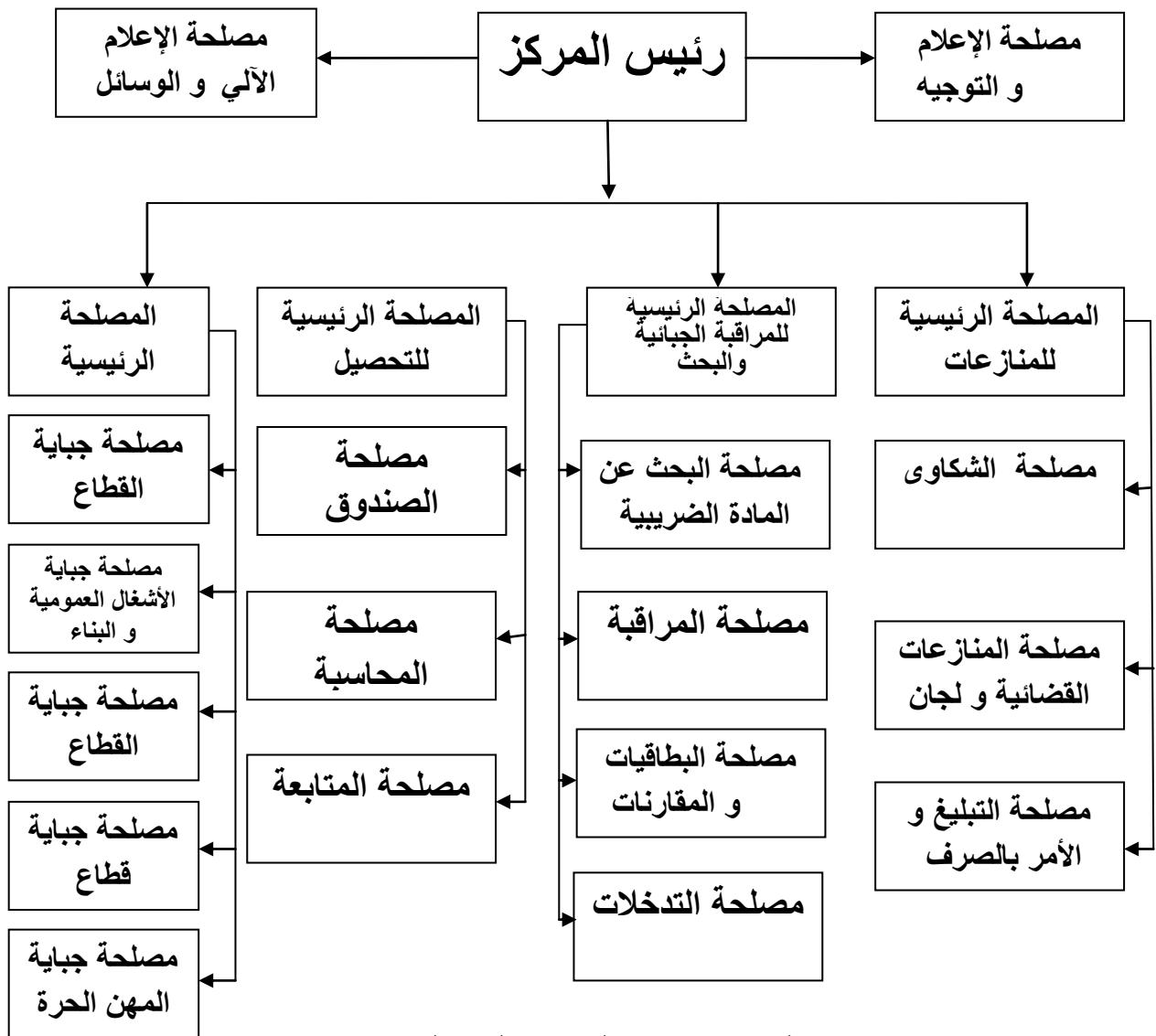
2- المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2020.

3- المديرية العامة للضرائب، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، 2020، على الموقع [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)

- الجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب والرسوم و الأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات ومركزة تسليم القيم.
- البحث في المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- تدرس الشكاوى وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية و القضائية.
- تعوض القروض و الرسوم.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء الضريبي، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات
- وتعديل نظامها الأساسي.
- تنظيم المواعيد و تسييرها.
- تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:

### الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

يتكون مركز الضرائب من ثلاث مصالح رئيسية و قابضتين و مصلحتين<sup>1</sup>:

أولاً- المصلحة الرئيسية للتسيير : وهي مكلفة ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعة لمركز الضرائب في مجال الوعاء و المراقبة الجبائية، ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المحاسبية.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على إنسجامها.

كما تعمل المصلحة الرئيسية للتسيير على تسيير:

1- المصلحة المكلفة بالجباية القطاع الصناعي.

2- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

3- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

1-أنظر المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق ل 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية ، الجريدة الرسمية العدد 59 ، ص.22.



4- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

5- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

ثانيا - المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث: و تكلف ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- إقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان المرجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييميه دورية.

تعمل المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث على تسيير:

ثانيا -1- مصلحة البطاقات و المقارنات: و هي بدورها مكلفة ب

- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والإستعلام الخاصة بوعاء الضريبة وكذا مراقبتها و تحصيلها.
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها.
- التكفل بطلبات التعريب المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

1-قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق ل 21 فبراير 2003، الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، جريدة رسمية العدد 20، ص. 12.

ثانيا -2- مصلحة البحث عن المادة الضريبة: والتي تعمل في شكل فرق وتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع .
- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان، انطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

ثانيا -3- مصلحة التدخلات : و هي الأخرى تعمل في شكل فرق و تكلف ب:

- برجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور، وكذا الإنجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوءاء الضريبة ومراقبتها وتحليلها.
- إقتراح المكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم أو لمراقبة المستندات، انطلاقا من المعلومات والإستعلامات المجمعة.

ثانيا -4- مصلحة المراقبة: تعمل في شكل فرق، وتكلف ب:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان.
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

ثالثا - المصلحة الرئيسية للمنازعات : و تكلف ب:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتعمل المصلحة الرئيسية للمنازعات على تسيير:

ثالثا-1- مصلحة الإحتجاجات: و تكلف ب

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى إلغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات والعقوبات المحتج عليها، و/أو استرجاع الرسوم والحقوق المدفوعة إثر التصريحات المكتتبه أو المدفوعات تلقائية أو المقتطعة من المصدر.

- دراسة طلبات تتعلق بإرجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الإحتجاج على أعمال المتابعة أو الإجراءات المتعلقة بها أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

- معالجة منازعات التحصيل.

ثالثا -2- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: و تكلف ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، واختصاص لجان طعن الإعفاء من الضريبة.
- المتابعة بالإتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب، للطعون والشكاوى المقدمة للهيئات القضائية.

ثالثا -3- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع : و تكلف ب:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.
- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات المقررة مع إعداد الشهادات المتعلقة بها.
- إعداد المنتجات الإحصائية المتعلقة بمعالجة المنازعات وتبليغها للمصالح المعنية.

رابعا - القباضة: و تكلف ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم، أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم ، وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة وفق قواعد المحاسبة العامة، وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى

مصلحة المحاسبة.

وتعمل القباضة على تسيير:

❖ مصلحة الصندوق.

❖ مصلحة المحاسبة.

❖ مصلحة المتابعات و تنظيم هذه الأخيرة في شكل فرق.

خامسا - مصلحة الإستقبال و الإعلام: تعمل هاته المصلحة تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف

ب:

- تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم.

- نشر المعلومات حول حقوق وواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين

لاختصاص مركز الضرائب.<sup>1</sup>

سادسا - مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: و تكلف ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول والموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى، وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 327/06، المرجع السابق، ص 22.

<sup>2</sup> - قرار وزاري مشترك المؤرخ في 21 فبراير 2003، المرجع السابق الذكر، ص 21.

المبحث الثاني: استرجاع حقوق الخزينة العمومية عن طريق التحقيق المحاسبي:

بعد التعرف على كل من المراجعة المحاسبية و المراجعة المصوبة و كذا المراجعة المعمقة في مجمل

الوضعية الجبائية كإجراءات يمارسها المراجع الجبائي لضمان حقوق الخزينة العمومية في الفصل الأول،

سنقوم في هذا المبحث بتطبيق إجراءات المراجعة المحاسبية على أرض الواقع على مستوى مركز الضرائب

سعيدة.

المطلب الأول : التحضير لعملية المراجعة المحاسبية:

يمكن تعريف المكلف بالاعتماد على ملفه الجبائي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1): التعريف بالمكلف محل المراجعة المحاسبية.

الرقم	مكونات الملف الجبائي	التعريف
1	الشكل القانوني للمكلف	شخص طبيعي (س، ع)
2	طبيعة النشاط	التصدير و الاستيراد
3	تاريخ بداية النشاط	2010/02/12
4	مقر النشاط	بلدية سعيدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملف الجبائي للمكلف.

### المطلب الثاني: إجراءات المراجعة المحاسبية:

تم إدراج الملف الجبائي الخاص بالمكلف للمراجعة المحاسبية بموجب برنامج المراجعة الجبائية لسنة 2021 المقترح من قبل المصالح (المصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث، المديرية الفرعية للمراقبة و البحث، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المدير الولائي للضرائب)، و تم الموافقة عليه من قبل مديرية الضرائب لولاية سعيدة.

و إعلام المديرية الجهوية للضرائب بوهرا و العامة بالعاصمة بهذا البرنامج.

#### الفرع الأول : تسليم أو إرسال الإشعار بالتحقيق لمسير القانوني لنشاط المكلف:

تفرض المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها 4 إعلام المكلف بالضريبة قبل البدء في

إجراءات المراجعة المحاسبية، و هذا عن طريق إرسال إشعار بالمراجعة مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة

مقابل إشعار بالوصول أو تسليمه إلى المكلف القانوني شخصيا مع إشعار بالاستلام، من أجل ضمان

معرفته ببرمجة ملفه للمراجعة المحاسبية حتى يتسنى له تحضير الوثائق المحاسبية المطلوبة.

و لذلك قامت فرقة المراجعة المكلفة بإجراء المراجعة المحاسبية لهذا الملف بتحرير إشعار بالمراجعة يوم

28 فبراير 2021 تحت رقم 2021/55 مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة، و يحتوي

الإشعار بالمراجعة المحاسبية على البيانات التالية:

- اسم المكلف.

- الممثل القانوني للمكلف.

- العنوان التجاري للمكلف.

-الضرائب المعنية بالمراجعة.

-سنوات المراجعة (أربع سنوات).

بموجب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تم منح المكلف مدة عشرة ( 10 ) أيام من أجل

تحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة لإجراءات المراجعة المحاسبية.

**الفرع الثاني : التحضير لإجراء المراجعة:**

ويتم التحضير لإجراء المراجعة من خلال:

**أ - دراسة و فحص الملف الجبائي للمكلف:**

بعد استلام رئيس المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث لبرنامج المراجعة الجبائية من السيد رئيس مركز

الضرائب، يقوم بسحب الملف الجبائي للمكلف من أرشيف الملفات الجبائية التابع للمصلحة الرئيسية

للتسيير على مستوى مركز الضرائب، و تسليمه للفرقة المكلفة بإجراء المراجعة المحاسبية له تحت إشراف

رئيس الفرقة، بهدف إجراء دراسة تحليلية للوثائق التي يحتوي عليها الملف للتأكد من مدى إلتزام المكلف

بواجباته الجبائية بخصوص التصريحات الدورية و السنوية المقدمة.

**ب - إعداد كشف المقارنة للميزانيات السنوية:**

بناء على التصريحات السنوية الميينة في ملخص المحاسبة للسنوات قيد التحقيق و المتمثلة في:

2017، 2018، 2019، 2020، قامت فرقة البحث المكلفة بالمراجعة المحاسبية بإعداد

كشف المقارنة بين الميزانيات التي تحتوي على أصول و خصوم الملف قيد المراجعة.



### ج - إعداد كشف المحاسبة:

بناء على التصريحات المقدمة من طرف المكلف و المتعلقة بالنتائج المحققة خلال السنوات الأربعة الخاضعة للمراجعة، قامت فرقة المراجعة بإعداد كشف المحاسبة الذي يمثل ملخص النتائج المالية لهذا المكلف لسنوات: 2017، 2018، 2019، 2020.

### الفرع الثالث: التدخل الأولي لفرقة المراجعة بعين المكان:

بعد انتهاء المدة القانونية المقدرة بعشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ تسلم المكلف للإشعار بالمراجعة، قامت الفرقة بإجراء معاينة و التحدث مع المكلف بشأن كيفية تسيير و تنظيم العمل، و كذا المشاكل و الصعوبات التي تواجهها، بالإضافة إلى معاينة المكاتب و مخازن البضائع المستوردة و الموجهة للتصدي؛ و في نهاية التدخل تم تحرير محضر معاينة للمحزونات في تاريخ التدخل و الإتفاق مع المكلف على إحضار الملفات المحاسبية في نفس التاريخ، مرفوقا بطلب المراجعة على مستوى مركز الضرائب، لأن الأصل أن تتم المراجعة في مقر المكلف و يمثل غير ذلك الإستثناء.

### المطلب الثالث : سير عملية المراجعة المحاسبية:

تتمثل عملية المراجعة المحاسبية للملف الجبائي في تدقيق كل الدفاتر و المستندات الخاصة بالمكلف، و تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

### الفرع الأول : مراجعة محاسبة المكلف من حيث الشكل:

قام محاسب المكلف بتقديم الدفاتر المحاسبية المطلوبة كما يلي:

## الجدول رقم (2): الدفاتر المحاسبية للمكلف.

الرقم	الدفتر	التعريف
01	دفتر اليومية	مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة سعيدة بتاريخ 2010/05/16 و يحتوي على 3 دفاتر كل واحد منها مكون من 120 ورقة.
02	دفتر الجرد	مصادق و موقع عليه من طرف رئيس محكمة سعيدة بتاريخ 2010/05/16 و يحتوي على 60 ورقة.
03	الدفاتر المساعدة	ممسوكة آليا و تتمثل في: دفتر المشتريات، دفتر المبيعات، دفتر العمليات البنكية، دفتر العمليات المختلفة، دفتر الصندوق.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على Guide de la vérification de comptabilité

بعد مراجعة الجانب الشكلي لمحاسبة المكلف خرجت فرقة المراجعة المكلفة بالعملية بالنتيجة

التالية:

محاسبة المكلف مقبولة شكلا للأسباب التالية:

- المكلف يحترم أحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

- المكلف يلتزم بأحكام النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

**الفرع الثاني: مراجعة محاسبة المكلف من حيث المضمون:**

بما أن المكلف محل المراجعة المحاسبية ينشط في مجال التصدير و الإستيراد، فإن المراجعة المحاسبية للمشتريات يتم من خلال دراسة فواتير الشراء ( D10)، و مقارنتها بما هو موجود في الحساب البنكي للمكلف، و نفس الشيء ينطبق على مبيعاته.

**أ - إعادة تأسيس المشتريات:**

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة مشتريات المكلف خلال السنوات المعنية بالمراجعة كما يلي:

**أ-1- تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017:**

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف، والبحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي، تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم (03) خلال 2017.

**الجدول رقم (3): تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2017.**

رقم D10	التاريخ	التمن CAF	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA 19%	المبلغ خارج الرسم
62314	2017/08/24	5 320 556	798083	170 257	1194890	6 288 896
70543	2017/11/05	2 289 158	343373	78 866	515 165	2711397
75461	2017/12/12	8 412 625	1261894	339 752	1902711	10014271
<b>المجموع</b>		<b>16022339</b>	<b>2403350</b>	<b>588875</b>	<b>3612767</b>	<b>19014564</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات الواردة لسنة 2017.

من خلال الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث على مستوى مركز الضرائب، تبين أن المكلف قام بثلاث (03) عمليات استيراد فقط، حيث أن المبلغ خارج الرسم يساوي ثمن (CAF) مضاف إليه حقوق الجمارك مضاف إليه المصاريف الملحقه، أما مبلغ (TVA) فيساوي المبلغ خارج الرسم جداء معدل الرسم المقدر بنسبة 19%.

الجدول رقم (4): المشتريات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2017.

المشتريات المستخرجة	المشتريات المصرح بها	الفرق
19014564	19014564	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2017.

من خلال الجدول رقم (4) نلاحظ أنه لا يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المستخرجة

من الوثائق المحاسبية و المعلومات الواردة للمصالح الجبائية في إطار حق الإطلاع.

## أ -2- تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2018.

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف،

و البحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع

الجبائي، تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول (5) خلال 2018

الجدول رقم (5): تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2018.

رقم D10	التاريخ	الثلث CAF	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA 19%	المبلغ خارج الرسم
685	2018/03/07	2 587 984	388198	197 339	602969	3173521
756	2018/10/14	3 982 127	597319	383 623	942983	4963069
801	2018/12/17	3 176 824	476523	165 438	725569	3818785
المجموع		31 856 096	1462040	1 928 826	2271521	11955375

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالملكف و المعلومات الواردة لسنة 2018.

الجدول رقم (6): المشتريات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2018.

المشتريات المستخرجة	المشتريات المصرح بها	الفرق	توضيح
32 685 524	11955375	<b>20 730 149</b>	الفرق هو عبارة عن فاتورتي ( 02 ) فاتورات (D10) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية تبسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالملكف و المعلومات المصرح بها لسنة 2018.

من خلال الجدول رقم ( 6 ) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع

قدره **20 730 149** دج.

أ-3- تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2019:

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف،

و البحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع

الجبائي، تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم (7) خلال 2019.

الجدول رقم (7): تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2019.

رقم D10	التاريخ	الثمن CAF	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA 17%	المبلغ خارج الرسم
1078	2019/01/10	7 524 986	1 128 747	413 874	1722845	9067607
3079	2019/03/26	2 875 963	431 394	221 449	670473	3528806
3985	2019/09/17	1 798 934	269 840	125 925	416992	2194699
7952	2019/11/06	8 751 631	1 312 744	656 372	2036941	10720747
المجموع						25511859

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات الواردة لسنة 2019.

الجدول رقم (8): المشتريات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2019.

المشتريات المستخرجة	المشتريات المصرح بها	الفرق	توضيح
42 034 873	25 511 859	<b>16 523 014</b>	الفرق هو عبارة عن خمس ( 05 ) فواتر ( D10 ) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية الجزائر العاصمة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2019.

من خلال الجدول رقم (8) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره **16 523 014** دج.

#### أ-4 - تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2020.

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف،

و البحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع

الجبائي، تبين أن المكلف قام بعمليات الشراء التي يظهرها الجدول رقم (9) خلال 2020.

الجدول رقم (9): تأسيس المشتريات الخاصة بسنة 2020.

رقم D10	التاريخ	التمن CAF	حقوق الجمارك	مصاريف ملحقة	TVA 19%	المبلغ خارج الرسم
3985	2017/08/13	6 793 985	1 319 097	483 669	1633382	8596751
4987	2017/10/25	4 249 963	337 494	173 247	173247	4760704
المجموع		11043948	1 656 591	656 916	1806629	13357455

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات الواردة لسنة 2020.

الجدول رقم (10): المشتريات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2020.

المشتريات المستخرجة	المشتريات المصرح بها	الفرق	توضيح
15 713 914	13 357 455	<u>2 356 459</u>	الفرق هو عبارة عن فاتورة ( D10 ) غير مصرح بها وصلت مركز الضرائب من مديرية الضرائب لولاية وهران.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2020.

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المشتريات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره 2 356 459 دج.

### ب - إعادة تأسيس المبيعات:

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة مبيعات المكلف خلال السنوات المعنية بالمراجعة كما يلي:

#### ب-1- تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2017.

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف، والبحث

عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي، تبين أن

مبيعات المكلف خلال سنة 2017 كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (11): المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2017.

المبيعات المستخرجة	المبيعات المصرح بها	الفارق	توضيحات
36 175 968	24 349 961	<u>11 826 007</u>	الفرق هو عبارة عن معلومات وصلت مركز الضرائب في إطار حق الإطلاع بموجب المواد من 45 إلى 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف

و المعلومات المصرح بها لسنة 2017.



حيث أن:

- المبيعات المستخرجة: تمثل جميع المبيعات التي قام بها المكلف خلال سنة 2017 سواء المبيعات المصرح بها أو المبيعات غير المصرح بها.

- المبيعات المصرح بها: تمثل المبيعات التي تضمنتها التصريحات الثلاثية و السنوية للمكلف خلال سنة 2017.

من خلال الجدول رقم ( 11) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها و المستخرجة من الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره 11 826 007 دج.

**ب-2- تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2018.**

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف ، والبحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع الجبائي، تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2018 كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (12): المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2018.

المبيعات المستخرجة	المبيعات المصرح بها	الفارق	توضيحات
60 197 587	55 512 129	<u>4 685 458</u>	الفرق هو عبارة عن معلومات وصلت مركز الضرائب في إطار حق الإطلاع بموجب المواد من 45 إلى 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2018.

من خلال الجدول رقم ( 12 ) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصالح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره 4 685 458 دج.

### ب-3- تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2019.

بعد قيام المراجعين الجبائيين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف،

و البحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع

الجبائي، تبين أن مبيعات المكلف خلال سنة 2019 كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (13): المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2019.

المبيعات المستخرجة	المبيعات المصرح بها	الفارق	توضيحات
130 875 219	111 862 219	19 013 000	الفرق هو عبارة عن معلومات وصلت مركز الضرائب في إطار حق الإطلاع بموجب المواد من 45 إلى 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمالكف و المعلومات المصرح بها لسنة 2019.

من خلال الجدول رقم ( 13 ) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره 19 013 000 دج.

#### ب-4 - تأسيس المبيعات الخاصة بسنة 2020.

بعد قيام المراجعين الجبائين الذين يشكلان فرقة المراجعة بمراجعة الملفات المحاسبية للمكلف،

و البحث عن المعلومات من المصادر الخارجية في إطار حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع للمراجع

الجبائي، تبين أن مبيعات الشركة خلال سنة 2020 كانت على النحو التالي:

الجدول رقم (14): المبيعات المصرح بها و المستخرجة لسنة 2020.

المبيعات المستخرجة	المبيعات المصرح بها	الفارق	توضيحات
23 431 968	7 227 963	16 204 005	الفرق هو عبارة عن معلومات وصلت مركز الضرائب في إطار حق الإطلاع بموجب المواد من 45 إلى 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمالكف و المعلومات المصرح بها لسنة 2020.

من خلال الجدول رقم ( 14 ) نلاحظ أنه يوجد فارق بين المبيعات المصرح بها و المستخرجة من

الوثائق المحاسبية و المعلومات الوارد للمصلح الجبائية في إطار حق الإطلاع قدره 16 204 005 دج.

ج - مراجعة حسابات التسيير:

سنقوم في هذه المرحلة بمراجعة حسابات التسيير (الأعباء) الخاصة بالمكلف خلال السنوات المعنية

بالمراجعة كما يلي:

### ج-1- مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2017:

الجدول رقم (15): الأعباء المرفوضة لسنة 2017.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
624	نقل البضائع	3 975 953	رفض ثمانية ( 8 ) فواتير من
		<u>3 975 953</u>	حيث الشكل.
المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2017.

### ج-2- مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2018:

الجدول رقم (16): الأعباء المرفوضة لسنة 2018.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
625	التنقلات و المهام	862 792	عدم وجود فواتير تبرر هذه
		<u>862 792</u>	الأعباء.
المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2018.

## ج-3 - مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2019:

الجدول رقم (17): الأعباء المرفوضة لسنة 2019.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
631	أجور المستخدمين	795 980	غير مبررة
62	خدمات خارجية أخرى	1 850 856	غياب و تكرر الفواتير
<b>2 646 836</b>			<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2019.

## ج-4- مراجعة الأعباء الخاصة بسنة 2020:

الجدول رقم (18): الأعباء المرفوضة لسنة 2020.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	سبب الرفض
615	الصيانات و التصليحات	225 345	عدم تقديم فواتير
<b>225 345</b>			<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2020.

## المطلب الرابع : نتائج المراجعة المحاسبية:

بعد تحديد حقوق الخزينة العمومية المتملص منها من قبل المكلف بالضريبة محل المراجعة المحاسبية تم

التوصل إلى النتائج التالية:

الفرع الأول: إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة

المضافة (TVA):

في هذه المرحلة سنقوم بإعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و كذا الرسم على القيمة المضافة

خلال سنوات المراجعة على النحو التالي:

**1-** إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017:

بعد أن خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف لسنة 2017 من حيث المضمون إلى وجود فارق

بين المبيعات المصرح بها والمؤسسة بقيمة 11 826 007 دج، و في ظل عدم توصل عملية التحقيق إلى

وجود فارق بين المشتريات المصرح بها و تلك التي تم تأسيسها، فإن تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم

على القيمة المضافة سيتم بناء على الفارق في المبيعات المؤسس على النحو التالي:

الجدول رقم (19): إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2017

السنة		البيان
2017		السنة
11 826 007		الفارق في رقم الأعمال بالاعتماد على الفارق في المبيعات
TVA (19%)	TAP (2%)	الضريبة المستخرجة
2 246 941	236 520	
<u>2 483 461</u>		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2017.

## 2- إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2018:

بعد أن خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف لسنة 2018 من حيث المضمون إلى وجود فارق بين المبيعات المصرح بها والمؤسسة بقيمة 4 685 458 دج، و في ظل توصل عملية التحقيق كذلك إلى وجود فارق بين المشتريات المصرح بها و تلك التي تم تأسيسها بقيمة 20 730 149349 دج، فإن تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناء على الفارق في المشتريات المؤسس على النحو التالي:

الجدول رقم (20): إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2018

السنة		البيان
2018		السنة
35 780 681		الفارق في رقم الأعمال المؤسس بناء على الفارق في المشتريات
TVA (19%)	TAP (2%)	الضريبة المستخرجة
6 798 329	715 613	
<b>7 513 942</b>		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2018.

حيث أن:

- الفارق في رقم الأعمال المؤسس بناء على الفارق في المشتريات = الفارق في المشتريات x 1.5

- الفرق في رقم الأعمال = 4 685 458 + (20 730 149 \* 1.5)

**3- إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2019:**

بعد أن خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف لسنة 2019 من حيث المضمون إلى وجود

فارق بين المبيعات المصرح بها والمؤسسة بقيمة 19 013 000 دج، و في ظل توصل

عملية التحقيق كذلك إلى وجود فارق بين المشتريات المصرح بها و تلك التي تم تأسيسها بقيمة

16 523 014 دج، فإن تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناء

على الفارق في المبيعات المؤسسة على النحو التالي:

**الجدول رقم (21): إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2019**

السنة		البيان
2019		السنة
43 797 521		الفارق في رقم الأعمال المؤسس بناء على الفارق في المبيعات
TVA (19%)	TAP (2%)	الضريبة المستخرجة
8 321 528	875 950	
<b>9 197 478</b>		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2019.

**4- إعادة تأسيس الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة لسنة 2020:**

بعد أن خلصت مراجعة الملفات المحاسبية للمكلف لسنة 2020 من حيث المضمون إلى وجود

فارق بين المبيعات المصرح بها والمؤسسة بقيمة 2 356 459 دج، و في ظل توصل عملية التحقيق

كذلك إلى وجود فارق بين المشتريات المصرح بها و تلك التي تم تأسيسها بقيمة 16 204 005 دج،



فإن تسوية الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة سيتم بناء على الفارق في المبيعات المؤسسة على النحو التالي:

الجدول رقم (22): إعادة تأسيس TAP و TVA لسنة 2020

السنة		البيان
2020		السنة
26 662 466		الفارق في رقم الأعمال المؤسس بناء على الفارق في المبيعات
TVA (19%)	TAP (2%)	الضريبة المستخرجة
5 056 868	533 249	
<b>5 590 117</b>		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمالكف و المعلومات المصرح بها لسنة 2020.

### الفرع الثاني: إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

بعد تطبيق المراجع الجبائي لنسبة ربح قدرها 15% كنسبة معتمدة حسب النشاط الذي يمارسه

المكلف على رقم الأعمال المؤسس لسنوات المراجعة: 2017، 2018، 2019، 2020، تظهر

نتائج تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي على النحو التالي:

### 1 - إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2017:

يمكن تبسيط إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2017 من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (23): إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2017

المبالغ المؤسسة	البيان
3 568 495 دج	الربح المصرح به
1 773 901 دج	الربح الناتج عن الفارق في رقم الأعمال
3 975 953 دج	الربح الناتج عن الأعباء المرفوضة
<u>9 318 349 دج</u>	الربح المؤسس (قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي)
<u>3 129 422 دج</u>	الضريبة المؤسسة بناء على الربح المؤسس
1 116 973 دج	الضريبة المصرح به
<u>2 012 449 دج</u>	الفارق
25% (المادة 193 من ق ض م ر م)	نسبة غرامة الوعاء ( ART 193-1 CODE ) (I.D.T.A)
503 112 دج	مبلغ غرامة الوعاء
<u>2 515 561 دج</u>	المجموع واجب الدفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمالكف و المعلومات المصرح بها لسنة 2017.

## 2- إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2018:

يمكن تبسيط إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2018 من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (24): إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2018.

المبالغ المؤسسة	البيان
7 932 500 دج	الربح المصرح به
1 773 901 دج	الربح الناتج عن الفارق في رقم الأعمال
3 975 953 دج	الربح الناتج عن الأعباء المرفوضة
<u>4 656 928 دج</u>	الربح المؤسس (قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي)
<u>5 160 823 دج</u> (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م)	الضريبة المؤسسة بناء على الربح المؤسس
(م)	
2 644 375 دج (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م)	الضريبة المصرح بها
(م)	
<u>2 516 448 دج</u>	الفارق
25% (المادة 193 من ق ض م ر م)	نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1 ) (CODE I.D.T.A)
629 112 دج	مبلغ غرامة الوعاء
<u>1 258 224 دج</u>	المجموع واجب الدفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات

المصرح بها لسنة 2018.

## 3- إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2019:

يمكن تبسيط إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2019 من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (25): إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2019.

المبالغ المؤسسة	البيان
13 777 600 دج	الربح المصرح به
2 851 950 دج	الربح الناتج عن الفارق في رقم الأعمال
2 646 836 دج	الربح الناتج عن الأعباء المرفوضة
<u>19 276 386 دج</u>	الربح المؤسس (قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي)
<u>6 242 735 دج</u> (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م)	الضريبة المؤسسة بناء على الربح المؤسس
لم يقدم المكلف تصريحاته المتعلقة ب IRG	الضريبة المصرح بها
<u>6 242 735 دج</u>	الفارق
25% (المادة 193 من ق ض م ر م)	نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1 CODE ) (I.D.T.A)
1 560 683 دج	مبلغ غرامة الوعاء
<u>7 803 418 دج</u>	المجموع واجب الدفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2019.

## 4- إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2020:

يمكن تبسيط إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2020 من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (26): إعادة تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لسنة 2020

المبالغ المؤسسة	البيان
932 175 دج	الربح المصرح به
2 430 600 دج	الربح الناتج عن الفارق في رقم الأعمال
225 345 دج	الربح الناتج عن الأعباء المرفوضة
<u>3 588 120 دج</u>	الربح المؤسس (قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي)
<u>751 842 دج</u> (محسوبة بالشرائح المادة 104 ض م ر م)	الضريبة المؤسسة بناء على الربح المؤسس
لم يقدم المكلف تصريحاته المتعلقة ب IRG	الضريبة المصرح بها
<u>751 842 دج</u>	الفارق
25% (المادة 193 من ق ض م ر م)	نسبة غرامة الوعاء (ART 193-1 CODE I.D.T.A)
185 460 دج	مبلغ غرامة الوعاء
<u>337 332 دج</u>	المجموع واجب الدفع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف و المعلومات المصرح بها لسنة 2020.

ب- الرسم شبه الجبائي:

يطبق الرسم شبه جبائي على كل سنة ( 2017، 2018، 2019، 2020 ) تمت فيها إعادة

التسوية بقيمة 500 دج لأن المكلف شخص طبيعي.

### ب- إجمالي الضرائب و الرسوم واجبة الدفع:

بعد انتهاء المراجع الجبائي من إعادة تأسيس مختلف الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف

بالضريبة يقوم بتبليغه بذلك، مع منحه إمكانية طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو

القانون حسب الحالة، وذلك تطبيقاً لأحكام المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

الجدول (27): إجمالي الضرائب و الرسوم واجبة الدفع.

البيانات	2017	2018	2019	2020
الرسم على النشاط المهني	236 520 دج	715 613 دج	875 950 دج	533 249 دج
الرسم على القيمة المضافة	2 246 941 دج	6 798 329 دج	8 321 528 دج	5 056 868 دج
الضريبة على الدخل الإجمالي	2 515 561 دج	1 258 224 دج	7 803 418 دج	337 332 دج
الرسم شبه جبائي	500 دج	500 دج	500 دج	500 دج
المجموع	4 999 522 دج	8 772 666 دج	10 001 396 دج	5 927 949 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية المصرح بها لسنوات: 2017، 2018، 2019، 2020.







### الفرع الثاني: فحص المحاسبة من حيث المضمون:

إن طبيعة نشاط المكلف يتمثل أساسا في إنجاز مشاريع المقاولات و المتمثلة أساسا في بناء السكنات ذات الطابع الاجتماعي، و بالتالي فإن المصاريف القابلة للخصم تتمثل في المشتريات المتعلقة بهذا النشاط و ضرائب الاستغلال المستحقة، بالإضافة إلى مخصصات الإهلاك، زد على ذلك مصاريف الأخرى.

من خلال فحص الوثائق المحاسبية و الفاتورات و كذا التصريحات المكتتبه تبين وجود إغفالات متعلقة بسنة التحقيق 2019، تتعلق رفض فاتورات شراء إسمنت لوجود خلل في جانبها الشكلي على النحو التالي:

الجدول رقم (2): الفاتورات المرفوضة على أساس التحقيق المصوب في المحاسبة المبالغ بالدينار الجزائري

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	ثمن الشراء (HT)	الرسم (TVA)	المشتريات
س ح	س/س/س/2019	1 852 000	351 880 دج	إسمنت
س ك	س/س/س/2019	124 963	23 942 دج	خردوات
س و	س/س/س/2019	1 240 301	235 657 دج	حديد
المجموع		3 217 264	737 934	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية و تصريحات المكلف لسنة 2019.

إن الفواتير المرفوضة شكلا ينتج عنها تضخيم في أرصدة الرسم على القيمة المضافة المطلوب التي

يمكن للمكلف حسمها، ما يفسر محاولة القيام بإغفالات يمكن أن تؤدي إلى فقدان مبالغ مستحقة

للخزينة العمومية.

بعد تتبع عمليات الحسم التي قام بها المكلف خلال سنة 2020 لدى المصالح الجبائية المختصة

إقليميا، تبين وجود أخطاء في الحسومات كما يظهرها الجدول التالي:

الجدول رقم (3): حسومات تتضمن أخطاء خلال سنة 2020 المبالغ بالدينار الجزائري

الرقم	التاريخ	HT	TVA	المبلغ المحسوم	الفرق	المشتريات
س ج	س س/س س/2016	1 249 186	237 345	72 145	165 200	زفت
س خ	س س/س س/2016	1 422 956	270 361	121 156	149 205	خردوات
المجموع						
		2 672 142	706 507	193 301	314 405	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية و تصريحات المكلف لسنة 2016.

إن قيام المكلف بحسومات غير منتظمة و مبالغ فيها يعكس مدى التعامل العشوائي مع حقوق الخزينة العمومية و فقدانها لمبالغ ضخمة نظرا لكثرة المتهريين و المتحايلين، كما أن التعامل العشوائي بالفواتير من شأنه أن يفعل أكثر السوق الموازي (السوق السوداء)، مما سينتج عنه الكثير من الآثار السلبية على الإقتصاد الوطني، و بالتالي تظهر أهداف المشرع و القائمين على الشأن الجبائي من استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة كآلية لتدعيم الرقابة الجبائية و حماية للإقتصاد الوطني.

الفرع الثالث: نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة الخاص بالرسم على القيمة المضافة

(TVA):

تتمثل نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة بخصوص الرسم على القيمة المضافة فيما يلي:

- الرسم على المشتريات:

الجدول رقم (4): وضعية الرسم على القيمة المضافة بعد إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة المبالغ بالدينار الجزائري

البيان/السنوات	2019	2020
الفرق (محسوم واجب الاسترجاع)	737 934	314 905

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المحاسبية و تصريحات المكلف لسنتي: 2019 و 2020.

## المطلب الثالث: إبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة التحقيق:

بموجب المادة 20 مكرر 1 في فقرتها الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المكلف بالضريبة

يملك أجلا مقدرا بثلاثين ( 30 ) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار

بإعادة التقويم.

أما في حالة عدم إبداء أي تعارض أو ملاحظات مرفقة بأدلة إثبات بخصوص نتائج التحقيق

المصوب في الرسم ( TVA ) خلال هذه الفترة المحدد قانونا بثلاثين ( 30 ) يوما، ستصبح هذه

التقويمات نهائية و يبلغ المكلف بها من خلال التبليغ النهائي، و في حالة تقديم المكلف لتعرض مرفق

بأدلة إثبات و عدم إقتناع المراجعين بها، بإمكانه طلب التحكيم الجبائي في لجنة يتزأسها المدير الولائي

للضرائب لمناقشة التقويمات و كذا إعتراضات المكلف مرفقة بالأدلة و البراهين، و الخروج بتقويم و

نتائج نهائية عن عملية التحقيق المصوب، و في حالة رضا المكلف بالضريبة لا يبقى أمامه سوى الإنتقال

إلى إجراء آخر يتمثل في المنازعات الجبائية بإجرائها المحدد في قانون الإجراءات الجبائية.

**7.3. النتيجة:** بعد عدم قدرة المكلف على تقديم تبريرات مقنعة و إثباتات مرفقة بوثائق، أصبحت نتائج التحقيق

المصوب في المحاسبة الخاص بأرصدة الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) نهائية، و تؤكد إستفادة المكلف من حسومات

غير قانونية خلال سنة 2019، 2020، و بالتالي فإنه ملزم بدفع مبلغ الفرق بين الرسم المستخرج و الرسم المصرح به في

فاتورات الشراء، بالإضافة إلى غرامة الوعاء المقدرة بنسبة 25% من الرسم المسترجع بعد التحقيق.

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الثاني والمتمثلة أساسا في الدراسة الميدانية التطبيقية للبحث عن كيفية استرجاع حقوق الخزينة العمومية عن طريق كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، وبعد التعرف على أهم الإجراءات المتبعة وكيفية تنفيذها، فقد خلصت الدراسة إلى الدور الفعال الذي يلعبه التحقيق المحاسبي المصوب والفعال في الحفاظ على موارد الخزينة العمومية، وتشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة.

خاتمة:

خاتمة:

تسعى الإدارة الجبائية إلى حفظ حقوق الخزينة العمومية دون المساس بحقوق المكلف بالضريبة، من خلال حقها في اقتراح التصحيحات الممكنة على المكلف بالضريبة متى كشفت الآليات و الإجراءات القانونية التي تسمح لها بذلك أن هناك تناقضات في صورة أخطاء أو إغفالات أو غش و حتى تهرب ضريبي.

في ظل عدم كفاية المراجعة الشكلية و المستندية لاكتشاف كل الحقوق التي يتم التملص عنها، يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر أحد أشكال المراجعة الخارجية التي تتيح له مجالاً و صلاحيات أوسع لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية و الوقوف على جودة التصريحات الجبائية سواء من خلال المراجعة المحاسبية أو المصوبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطاً تجارياً و لهم مقر جبائي.

من خلال ما سبق خلصت دراستنا إلى جملة من النتائج و التوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:  
تساهم المراجعة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية و استرجاع الحقوق المتملص عنها من خلال الوقوف على جودة التصريحات و الأخطاء، و الحد من التجاوزات المرتكبة في صورة تهرب أو غش ضريبي و استخدام طرق تدليسية تنقص من حقوق الخزينة العمومية.

تساهم المراجعة الجبائية في إعادة تأسيس أوعية ضريبية دقيقة خالية من الأخطاء التي يمكن أن يرتكبها المراجعين و ينشأ عنها منازعات جبائية.

تتمكن المراجعة الجبائية من تجنب تسويات تنجر عنها تكاليف إضافية تتحملها الخزينة العمومية.

يساهم الإطلاع الدائم للمراجع الجبائي على القوانين الجبائية و التعليمات و قوانين المالية و المراسلات الصادرة عن المديرية العامة للضرائب على استرجاع أكبر قدر من حقوق الخزينة العمومية، لأن التغيير في القوانين و الأساليب يتم بالموازات مع الطرق الحديثة المستخدمة في التملص من الضرائب الواجبة الدفع.

تسعى الإدارة الجبائية على تحسين علاقتها مع المكلفين بالضرائب و تعزيز ثقتهم بها، من خلال تحسين أساليب التواصل و التعامل معهم.

-التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء تستخدمه المصالح الجبائية لمراجعة عدد محدود من الرسوم أو الضرائب و لفترة محدودة مقارنة بالتحقيق المحاسبي الذي يراجع (04 سنوات) .

-يتيح القانون الجبائي للمكلف خصم مبالغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع على المشتريات، عند حساب الرسم على القيمة المضافة على الأوعية الضريبية التي يقوم بتحصيلها أو فوترتها.

يمنح المشرع للمكلف بالضريبة إمكانية الاسترجاع النقدي لأرصدة الرسم على القيمة المضافة التي لا يستطيع خصمها.

قد يدفع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى برمجة المكلف إلى التحقيق المحاسبي في حال وجود إغفالات و تناقضات تستدعي ذلك، لأنه أكثر عمقا و يتيح للمراجع الجبائي التحقيق في أربع (04) سنوات عوض سنتين على الأكثر، و مراقبة كل الضرائب و الرسوم خلال الفترات التي لم يمسه التقادم.

يجب على المراجع الجبائي المكلف بتطبيق التحقيق المصوب في المحاسبة أن يكون مكونا و متمكنا في هذا الجانب، و أن يحرص على احترام القوانين الجبائية التي تحدد كفاءات و إجراءات هذه العملية،



حتى يضمن صحة و صدق هذا الإجراء و عدم إسقاطه من قبل المكلف بحجة وجود خلل في الجانب الشكلي رغم صحة مضمونها.

يساهم التحقيق المصوب في المحاسبة في استرجاع حقوق الخزينة العمومية من خلال الكشف عن مواطن الأخطاء في تصريحات المكلفين بالضرائب و الرسوم، و الحد من التجاوزات المرتكبة في صورة تهرب أو غش ضريبي و استخدام طرق تدليسية تنقص من حقوق الخزينة العمومية. في ظل النظام الجبائي الجزائري التصريحي بامتياز، يقدم الكثير من المكلفين إلى إخفاء المعلومات اللازمة لإجراء المراجعة خوفا من استخدامها في إعادة تأسيس الأوعية الضريبية، إلا أن المشرع الذي منح للمكلف حرية التصريح قد منح في الوقت نفسه للإدارة الجبائية مجموعة من الآليات لمراقبتها و من بينها التحقيق المصوب في المحاسبة.

تبسيط النظام الضريبي و توضيحه من خلال إدخال المزيد من الإصلاحات التي تبعث بالثقة لدى المتعاملين مع الإدارة الجبائية و تجعله أكثر استقرارا و تلاءما مع التحديات الاقتصادية و الإجتماعية. على الإدارة الجبائية الجزائرية البحث عن أساليب وقائية أكثر لتقليل من التهرب الضريبي، بدل التفكير دائما عن العقوبات الواجب تسليطها على المتحايلين و المتهربين. خسر الثقافة الضريبية و تكوين المكلفين و نشر الوعي الضريبي لديهم حتى يدركوا مدى أهمية الضريبة، عبر جملة من الحملات في وسائل الإعلام المرئية و السمعية و المقروءة.

الإستعانة بالتكنولوجيا و المعلوماتية في التسيير الجبائي، لقدرتة على حصر المجتمع الضريبي و التعاملات بين المتعاملين الاقتصاديين مهما كان مقرهم و في أي وقت، مما سيساهم في ضمان حقوق الخزينة العمومية من خلال حساب الوعاء الضريبي بدقة و تحديد الضرائب واجبة الدفع.

# قائمة المراجع:

قائمة المراجع:

أولاً- الكتب:

- 01 حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية والمدنية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر الجامعية، الأردن، 2010.
- 02 عبد الرضوان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، جيطلي ، الجزائر.
- 03 عبد الفتاح نور أحمد، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، الإسكندرية.
- 04 عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في التنظيم الجزائري ، المطبوعات المطبوعات الجامعية، 1994.
- 05 عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار مزوار، الجزائر، 2005 .
- 06 العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011 .
- 07 محمد قاسم القربوتي ومهدي حسن زويلف، المفاهيم الحديثة في الإدارة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 1993 .
- 08 منصور بن عمارة ، الضريبة على الدخل الإجمالي، دار هومة، الجزائر، 2010، ص. 22.
- 09 منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة، الجزائر، 2011.

ثانياً- الرسائل والاطروحات و المذكرات:

أ-المذكرات والاطروحات:

- 1 - قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري و سبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015 .

ب- الرسائل:

- 01 إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير و العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد حيدر، بسكرة، الجزائر، 2011.
- 02 جدي جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2008-2009.
- 03 بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ( 1999-2009)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011.
- 04 بن معتوق خالد، ميلي محمد أمين ، إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017 .
- 05 سوحشة فاطمة و سعيدي زواوية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي -دراسة حالة بمديرية الضرائب سعيدة -، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر ، سعيدة ، الجزائر ، 2013-2014 .
- 06 بوضياف عبير، سوق الأوراق المالية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.
- 07 جوهرة شرفي، بناء نموذج للجباية البترولية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 .
- 08 حريد موسى، دور المحاسبة العامة كأداة للرقابة الجبائية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2010.

- 09 حطالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ( 1995-1999)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002 .
- 10 عازب الشيخ صفاء ، دور الخزينة العمومية في تنفيذ ميزانية الدولة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2017-2018.
- 11 عباس رزيقة، أجمود ليسيية، المديونية الخارجية والإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014 .
- 12 العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2008.
- 13 عصماني مختار، دور الجباية البترولية في تحقيق النمو الاقتصادي المستدام في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال وتنمية مستدامة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، 2013-2014.
- 14 قداري أمينة، الخزينة العمومية ودورها المالي والإقتصادي في الإقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة الماستر، إقتصاد عمومي وتسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2015.
- 15 هاشمي راضية، التنظيم القانوني للجباية ودورها في تمويل الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر ، سعيدة، 2019/2020.

ثالثا-المقالات:

- 01 - قدوري نورة، غازي نورية، إستراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد السادس، العدد 02، ديسمبر 2020 .
- 02 - لواج عبد الرحيم، درغوم محفوظ، تقييم فعالية الرقابة الجبائية المعمقة في ظل إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية جيجل ( 2010-2019)، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد السابع، العدد 03، 2021/12/16.
- 03 - بن عثمان عائشة، وهي بوعلام، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 17، المسيلة،الجزائر، 2017.
- 04 - محمد هاني، ياسين مراح، حدود سياسة الإصدار النقدي كآلية للتمويل غير التقليدي الموازنة العامة، المنار للدراسات والبحوث القانونية والسياسية، العدد 02.
- 05 - محمد يونس الصائع، أنماط عقود الإستثمارات النفطية في ظل القانون الدولي، مجلة الرافدين، المجلد 12، العدد 46، 2010.

النصوص القانونية:

- الأمر 59/75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 101، المؤرخة في 1 ديسمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم.
- القانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

- القانون رقم 19/14 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق ل 11 ديسمبر سنة 2019،  
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 81، المؤرخة في 30 ديسمبر 2019، يتضمن قانون المالية لسنة  
2020.
- القانون رقم 07/20 المؤرخ في 12 شوال عام 1441 الموافق ل 04 يونيو سنة 2020، الجريدة  
الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 33، المؤرخة في 04 يونيو 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي.
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
- المرسوم الرئاسي 442/20 المؤرخ في 15 جمادى الاولى عام 1442 الموافق ل 30 ديسمبر  
2020، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصاق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية  
للجمهورية الجزائرية، العدد 82، الصادرة في 30 ديسمبر 2020.
- المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق ل 18 سبتمبر 2006،  
يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 59.
- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق ل 21 فبراير 2003، الذي يحدد تنظيم  
المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20.
- المديرية العامة للضرائب ، دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، 2020.  
المديرية العامة للضرائب ، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب، 2020،

على الموقع:

[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)



الفهرس

فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	إهداء
	إهداء
	قائمة المختصرات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
01	مقدمة .....
<b>الفصل الأول:</b>	
<b>آليات الرقابة الجبائية في تمويل الخزينة العمومية</b>	
07	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية .....
07	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية .....
11	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية .....
13	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية .....

17	المبحث الثاني: مصادر تمويل الخزينة العمومية .....
17	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الخزينة العمومية .....
24	المطلب الثاني: الموارد العادية للخزينة العمومية .....
31	المطلب الثالث: الموارد غير العادية للخزينة العمومية .....
34	المطلب الرابع: الموارد البترولية للخزينة العمومية.....
35	المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية .....
35	المطلب الأول: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق .....
38	المطلب الثاني: التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب .....
56	المطلب الثالث: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .....
<b>الفصل الثاني:</b>	
<b>تطبيق إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب سعيدة</b>	
65	المبحث الأول: دراسة عامة حول مركز الضرائب .....
65	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب .....
66	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب .....
68	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب .....
75	المبحث الثاني: استرجاع حقوق الخزينة العمومية عن طريق التحقيق المحاسبي .....

75	المطلب الأول: التحضير لعملية المراجعة المحاسبية .....
76	المطلب الثاني: إجراءات المراجعة المحاسبية .....
78	المطلب الثالث: سير عملية المراجعة المحاسبية .....
90	المطلب الرابع: نتائج عملية المراجعة المحاسبية .....
100	المبحث الثالث: استرجاع حقوق الخزينة العمومية عن طريق التحقيق المصوب .....
100	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة وتبيان وضعيتها الجبائية .....
101	المطلب الثاني: العناصر التي يعتمد عليها المراجع الجبائي أثناء التحقيق .....
105	المطلب الثالث: إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق .....
108	الخاتمة .....
113	المصادر والمراجع .....
119	الفهرس .....
123	الملاحق .....

الملاحق:

Direction des impôts de la wilaya de saïda  
 Centre des impôts de Saida  
 Service de contrôle

Désignations des comptes					
<b>Vente de marchandises</b>					
Produit in vendue					
Produits fabriqués					
Prestations de services					
Vente de travaux					
Produits annexes					
Rabais ,remises ,ristournes accordés					
Chiffre d'affaire net des rabais ,remises ,ristournes					
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
<b>I -Production de l'exercice</b>					
Achats de marchandises vendues					
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations					
Rabais ,remises ,ristournes obtenus					
Services extérieurs					
Sous -traitance générale					
Locations					
Entretien,réparations et maintenance					
Primes d'assurances					
Personnel extérieur à l'entreprise					
Rémunération d'intermédiaires et honorar					
Publicité					
Déplacements ,missions et réceptions					
Autres services					
Rabais ,remises ,ristournes obtenus					
<b>II -Consommations de l'exercice</b>					
<b>III -Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>					
<b>% Valeur ajoutée</b>					
Charges de personnel					
Impôts et taxes et versements assimilés					
<b>IV -Exédent brut d'exploitation</b>					
Autres produits opérationnels					
autres charges operationnels					
Dotations aux amortissements					
Provisions					
Pertes de valeur					
Reprise sur pertes de valeur et provisions					
<b>V -Résultat opérationnel</b>					
Produits financiers					
Charges financieres					
<b>VI -Exédent brut d'exploitation</b>					
<b>VII- Résultat ordinaire (V+VI)</b>					
Elements extraordinaire (produits)(*)					
Elements extraordinaire (charges)(*)					
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>					
<b>VIII-Résultat Comptable brut de l'exercice</b>					
Impôts exigibles sur résultats					
Impôts différés (variations)sur résultat					
<b>IX -RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>					
Impôts exigibles sur résultats					
Amendes et pénalités					
<b>Résultat fiscal</b>					
<b>% de bénéfice fiscal</b>					

Direction des impôts de la wilaya de sa  
Centre des impôts de Saïda  
Service de contrôle

## Etas comparatif des bilans

<b>Actif</b>					
<b>ACTIF NON COURANTS</b>					
Immobilisations incorporelles					
Amortissement immobilisations incorporelles					
Immobilisations incorporelles					
Terrains					
Batiments					
Amortissement Batiments					
Autres immobilisations corporelles					
Amortissements immobilisations corporelle					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créance rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>					
<b>ACTIFS COURANTS</b>					
Stocks et encours					
Perte de valeurs sur stocks					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>					
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>					
<b>PASSIF</b>					
<b>CAPITAUX PROPRES</b>					
Capital émis					
Capital non appelé					
Primes et réserves-Réserves consolidées(1)					
Ecarts de réévaluation					
Ecart d'équivalence (1)					
Résultat net -Résultat net part du groupe (1)					
Autres capitaux propres I Report à nouveau					
Part de la société consolidante (1)					
Part des minoritaires (1)					
<b>TOTAL I</b>					
<b>ACTIF NON COURANTS</b>					
Emprunts et dettes financières					
Impôts (différés et provisionnés)					
Autres dettes non courantes					
Provisions et produits constatés d'avance					
<b>TOTAL II</b>					
<b>PASSIFS COURANTS:</b>					
Fournisseurs et comptes rattachés					
impôts					
Autres dettes					
Trésorerie Passif					
<b>TOTAL III</b>					
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>					

**B/ CONTROLE DE LA VERIFICATION PONCTUELLE DE COMPTABILITE**  
**(Direction régionale des impôts)**

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....











Série D - n° 37

### AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... Année : .....

مديرية الضرائب لولاية

CODE  
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D. ....

(Cachet d'identification)

M. .... (i) الميبد (i)  
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... النشاط أو المهنة

Adresse : ..... العنوان

Article d'imposition : ..... رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : ..... رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : ..... رقم التعريف الجبائي

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

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

Série D. 37 - Imp. Officielle, Alger (2019)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)	à .....											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à .....											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	à .....											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1-F-00 - Impôt sur le Patrimoine												
<b>TOTAL GENERAL DU ROLE</b> .....												

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA

CENTRE DES IMPOTS SAIDA

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية سعيدة  
مركز الضرائب سعيدة

Référence N°: / DIW/CDI/SPCR/SC/

MR :

A

Lettre avec  
A.R.  
N°

SAIDA

Le

12 Février 2019

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

Madame, Monsieur, DJELLAILI M'HAMED

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du /  
et du 24 déc. 19 en réponse à la notification de redressement N° 430 du 19 nov. 19 et la  
notification complémentaire / rectificative N° / du /

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte 03 feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade  
des vérificateurs

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA

CENTRE DES IMPOTS SAIDA

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائبمديرية الضرائب لولاية سعيدة  
مركز الضرائب سعيدةFiche de début des travaux  
de Vérification

SAIDA Le

Numéro de l'affaire 11

Numéro d'identification Fiscale. 1

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse. Tel.

Avis de vérification N° 184 du 11/05/2021

Remis-le..... 16/05/2021

Période à vérifier du 01/01/2019 .au. 31/12/2019

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires. 16/05/2021 .....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 30/05/2021 .....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs



Rappel de certaines dispositions fiscales

**Article 20 bis-1 du Code des Procédures Fiscales :** Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification ponctuelle de comptabilité d'un ou plusieurs impôts, à tout ou partie de la période non prescrite, ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscal.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable.

**Article 20 bis-3 du Code des Procédures Fiscales :** La vérification ponctuelle ne peut être entreprise sans que le contribuable ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de dix (10) jours à compter de la date de réception de cet avis.

L'avis de vérification doit préciser en plus des éléments portés sur l'avis de vérification de comptabilité cités précédemment, le caractère ponctuel de la vérification et doit renseigner sur la nature des opérations à vérifier.

**Article 20 bis-4 du Code des Procédures Fiscales :** Sous peine de nullité de la procédure, la vérification sur place des livres et documents ne peut s'étendre sur une durée supérieure à deux (02) mois.

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

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

**Important !**

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

Tél n° 048 37 31 05

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur LE CHEF DE CENTRE DES IMPOTS

, Tél n° 048 37 31 04

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O n° 15 bis

MINISTRE DES FINANCES

IDENTIFIANT FISCAL

Direction générale des impôts  
direction régionale des impôts d'Oran  
direction des impôts de la wilaya de saïda  
centre des impôts de saïda  
service de contrôle

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

**RAPPORT DE VERIFICATION PONCTUELLE DE COMPTABILITE**

N° 11 / 2021

Entreprise vérifiée :

Brigade de vérification n° 01

Activité :

Agents vérificateurs :.....

Adresse :





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE SAIDA

CENTRE DES IMPOTS SAIDA

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائبمديرية الضرائب لولاية سعيدة  
مركز الضرائب سعيدة

MONSIEUR : A

Référence N° /DIW/CDI/SPCR/SC/

Lettre avec  
A.R  
N°

SAIDA

Le 25/05/2022

## Avis de contrôle ponctuel de comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre ETABLISSEMENT le 6 juin 22 à 10 H, pour procéder à des opérations de contrôle portant sur IRG/BIC et concernant les années 2018 , en vertu des dispositions de l'article 20 bis du Code de Procédures Fiscales.

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

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

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

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade  
des vérificateurs

## ملخص:

تدخل هذه الدراسة ضمن الدراسات الميدانية التي تهدف إلى استرجاع حقوق الخزينة العمومية، إذ تم اختيار الدراسة على مستوى مركز الضرائب لولاية سعيدة، من خلال جمع إجراءات الرقابة الجبائية. قد تم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية تساهم في التحصيل الجبائي وبالتالي استرجاع حقوق الخزينة العمومية.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الجبائية، حقوق الخزينة العمومية.

## Résumé:

Cette étude est une de terrain qui vise identifier le rôle fiscale dans la restauration des droits public cette étude été fait au niveau de centre des impôts de la wilaya de la wilaya de Saïda en utilisant des interviews des études de terrain pour savoir l'impact de contrôle fiscale contribuer a la collecte de l'impôt et donc au recouvrement des droits au trésor public.

**Mots clé:** contrôle fiscale, droit du trésor public.