

دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين —قراءة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري—

د. محمد الهادي ضيف الله • & د. هشام لينة • & د. سليمان عتير***

الملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع بالغ الأهمية على مستوى النظام الجبائي الجزائري والمتمثل في التهرب الجبائي، الذي يتم محاربته من خلال آليات الرقابة الجبائية العديدة التي من أهمها التحقيقات المحاسبية لمحتوى التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة، حيث تساعد هذه التحقيقات في اكتشاف والحد من تنامي هذه الظاهرة.

الكلمات المفتاح: تصريح جبائي، تهرب جبائي، رقابة جبائية، تحقيق محاسبي جبائي.

The role of the investigations of the tax accounting audit statements taxpayers :-Analytic Reading of the law of the Algerian tax procedures-

Summary:

This study deals with a subject of great importance to the level of the Algerian tax system of tax evasion, which is combated by the many tax oversight mechanisms, the most important of the accounting investigation of the content of statements, where tax payers tax help these investigations in the detection and reduction of this growing phenomenon.

Key words: Tax Declaration, tax evasion, tax control, achieving tax accounting.

• كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي difmh2008@hotmail.fr

•• كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي hichamlebza@gmail.com

••• كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي atir.slimane@gmail.com

مقدمة:

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة- الجبائية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لإيرادات خزيتها العمومية، وتمثل الجبائية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسييرها وتوجيهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة.

ونظرا لعدة أسباب فإن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم، وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وهو ما يسمى بالتهرب الجبائي.

ولمجابهة مثل هذه الظواهر، فإن المشرع الجبائي الجزائري أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية، كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى صدق التصريحات الجبائية.

واعتمادا على المنهج الوصفي ومن خلال دراسة تحليلية لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري في نسخته الأخيرة لسنة 2018، تعالج الدراسة موضوع الاشكالية التالية: "ما هي الغاية من إجراء التحقيقات المحاسبية الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة في الجزائر"

أهداف الدراسة:

- التعريف بالتصريحات الجبائية التي تميز النظام الجبائي الجزائري في علاقته بالمكلفين بالضريبة؛
- الإشادة بدور الرقابة الجبائية في محاربة كافة أشكال التهرب الجبائي، وعلى الخصوص في البيئة الجزائرية؛

- ابراز دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحات المكلفين بالضريبة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الرقابة الجبائية بصفة عامة في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال عديد الآليات التي يتوفر عليها النظام الجبائي الجزائري، ولعل أهم هذه الآليات هي التحقيقات المحاسبية الجبائية التي تستهدف المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين، والتي يمكن أن تتوسع إلى معلومات أخرى يتم الحصول عليها من مصادر أخرى بخلاف المكلف نفسه الذي قد يعتمد اخفائها.

محاور الدراسة:

تمت معالجة موضوع اشكالية الدراسة السالف ذكرها وفق المحاور الثلاثة التالية:

المحور الأول: التصريحات الجبائية؛

المحور الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر؛

المحور الثالث: التحقيقات المحاسبية الجبائية ودورها في تدقيق التصريحات الجبائية.

I. التصريحات الجبائية:

على العموم يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أن المكلف هو من يقوم بالتصريح بمداخله وما يرتبط بها من مصاريف يمكن تخفيضها، وبالتالي هو من يقوم بتقدير وحساب الضريبة الواجب عليه دفعها، وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة ومتابعة هذه التصريحات من خلال جملة من الآليات، وعلى رأسها التحقيقات المحاسبية الجبائية.

وفي هذا الإطار، للجباية تأثير كبير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ كثيرا ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة على اعتبارات جبائية، ويشمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية والقوائم المالية¹. والتي يتم إعدادها وفقا لقوانين ضريبية بدرجة أولى.

1.1 مفهوم التصريحات الجبائية: هي عبارة عن وثيقة يستلمها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعمالها وأرباحها وتكاليفه أو... إلخ، ثم يقوم بإرجاعه للمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف.

حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها².

2.1 حق الإدارة في مراقبة التصريحات الجبائية: للمفتش الجبائي الحق في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين وله أن يطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا، حيث يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

ويمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت، بدعوة المكلف بالضريبة المعني

إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، وفي حالة عدم الرد في غضون هذا الأجل يعد بمثابة قبول ضمنى.³

3.1. عصرنة التصريحات الجبائية في الجزائر: لقد تأخرت الإدارة الجبائية الجزائرية في ولوج عالم تكنولوجيايات الإعلام والاتصال، حيث لازلت وإلى وقت قريب تعتمد على أنظمة يدوية بطيئة، لطالما كانت سببا في العديد من المشاكل سواء بالنسبة للإدارة الجبائية نفسها أو بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يجد نفسه في صراع مع الزمن والوثائق الواجب التصريح بها وتبريرها في ظل اجراءات معقدة وصعبة.

1.3.1. مفهوم عصرنة التصريحات الجبائية: يرمي المخطط التنظيمي لمصالح المديرية العامة للضرائب إلى تحكّم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الأنشطة والأعمال التي يتوفر عليها هؤلاء، غير أن هذا التنظيم الجديد يتطلب، من الآن فصاعداً، اللجوء إلى الإجراءات الحديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم.⁴

وهذا يتطلب أيضا التكفل بالعمليات المرتبطة فيما بينها والمتعلقة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة وهذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير والنجاعة بصفة عاجلة وآلية. لا يمكن تجسيد هذه الأهداف إلا من خلال إدراج التكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال وخاصة تطبيق منظومة معلوماتية ناجعة، وفي سبيل ذلك فقد قامت المديرية العامة للضرائب بعديد الخطوات تتمثل في:

✓ تكوين الأعوان الجبائين في كيفية استعمال الإعلام الآلي والشبكات المعلوماتية القاعدية (MS Office, Word, Excel)؛

✓ تجهيز كل المصالح بعناد الإعلام الآلي المناسب؛

✓ وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني والانترنت؛

✓ إدخال الانترنت في المصالح الجبائية.

2.3.1. أهداف عصرنة التصريحات الجبائية: تهدف المديرية العامة للضرائب من وراء هذا المسعى

إلى تحقيق جملة من الأهداف، يمكن إيجازها في النقاط التالية⁵:

✓ التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان، من خلال التآلية الكاملة لكل الإجراءات

المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات؛

✓ نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة وتأسيس الوعاء

والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي، وهذا من خلال تآلية هذه العمليات؛

✓ ولوج كل الأعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال التأهيلات المراقبة؛

✓ التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات مابين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية

من خلال تطوير الواجهات المتعددة؛

- ✓ تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميعا لأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب وتبعاً لكل قطاع نشاطي؛
- ✓ تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات إستشرافية والتحليل واتخاذ القرار؛
- ✓ مركزية قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم؛
- ✓ برمجة عمليات التدقيق على أساس المعايير المؤسسة والمحددة بموضوعية بناء على قاعدة المعايير المنسجمة؛

- ✓ التحكم الأفضل في الموارد الجبائية؛
- ✓ محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني؛
- ✓ مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها؛
- ✓ التقليل في معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة؛
- ✓ التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات؛
- ✓ تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة؛
- ✓ إدراج إجراءات التصريح عن بعد؛
- ✓ إدراج إجراءات الدفع عن بعد.

II. الرقابة الجبائية في الجزائر:

إن بعض المكلفين بدفع الضرائب، ونظراً لعدة أسباب ودوافع يسلكون كل السبل والطرق التي تحول دون دفعهم للضرائب أو محاولة التقليل منها ما أمكنهم ذلك، وهذا ما يطلق عليه بالتهرب الجبائي، ولهذا وضع المشرع الضريبي في الجزائر عدة أدوات وآليات من شأنها مكافحة مثل هذه الظواهر وعلى رأسها الرقابة الجبائية.

1.2. مفهوم الرقابة الجبائية: لطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابة كانت باكتشاف والوقوف على الأخطاء والانحرافات التي يمكن أن تحدث لسبب أو لآخر، وما الرقابة الجبائية إلا نوع من تلك الأنواع للرقابة، لها مفهومها وأهدافها المتعلقة بها⁶، فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة، وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"⁷.

ولأن من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري، أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات

الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية⁸.

وقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"⁹. ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية. على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"¹⁰.

أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"¹¹.

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية والتي الهدف منها التهرب من دفع الضريبة الواجبة الدفع.

2.2. أهداف الرقابة الجبائية: الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها، إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية:

1.2.2. الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية¹².

2.2.2. الهدف المالي والاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

3.2.2. الهدف الإداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي؛

✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

4.2.2. الهدف الاجتماعي: يتمثل في هدفين رئيسيين هما¹³:

✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.

3.2. شروط إجراء الرقابة الجبائية: تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون السلطة المطلقة في إجراء

الرقابة التي تتمتع على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق الجبائي المناسب، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانوناً.

1.3.2. شروط متعلقة بممارسة حق التحقيق: تتمثل هذه الشروط على الخصوص في النقاط

التالية:¹⁴

✓ إرسال إشعار بإجراء التحقيق، يكون مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في

محاسبته؛

✓ الاستعانة بمستشار؛

✓ تحديد مدة إجراء التحقيق؛

✓ استحالة إجراء تحقيق جديد.

3.3.2. شروط متعلقة بممارسة حق إعادة التقييم: تكمن هذه الشروط في إجراء إعادة التقييم

المضاد، والذي يتمثل في:

✓ التبليغ بإعادة التقييم؛

✓ حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

III. التحقيقات المحاسبية الجبائية ودورها في تدقيق التصريحات الجبائية:

على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وبالتحديد على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وفي إطار دورها الجبائي الرقابي، تمارس ثلاثة أنواع من الرقابة الجبائية هي: التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

1.3. التحقيق في المحاسبة: يعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات

المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يحقق في مبالغ كل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف.

1.1.3. مفهوم التحقيق في المحاسبة: يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى

مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹⁵.

ويعني التحقيق في المحاسبة كذلك أنه "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية

المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، والتأكد من مدى تطابقها مع

المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"¹⁶.

يسمح هذا النوع من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحات المكلفين.¹⁷

وبالتالي يمكن تعريف التحقيق في المحاسبة على أنه كل العمليات التي تؤدي إلى فحص المعلومات المحاسبية للمكلف مهما كانت طريقة حفظ ومعالجة هذه المعلومات، حتى ولو كانت آلية، من أجل التأكد من مدى مطابقتها لبعض المعطيات المتوفرة بحوزة مصالح الرقابة الجبائية.¹⁸

2.1.3. شروط إجراء التحقيق في المحاسبة: وضع المشرع الجبائي جملة من الشروط التي يجب

مراعاتها واحترامها قبل وخلال إجراء هذا النوع من التحقيق، يمكن تلخيصها في العناصر التالية¹⁹:

✓ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة؛

✓ لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل؛

✓ تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، وإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية؛

✓ يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي؛

✓ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

✓ يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛

✓ في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك؛

✓ في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة؛

✓ لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا؛

✓ لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، أكثر من أربعة (4) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق، على التوالي 5 000 000 دج و 10 000 000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.

✓ إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان، وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19؛

✓ عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

✓ يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع إعدار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام، كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر، ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفا، إلى تطبيق أحكام المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

3.1.3. دور التحقيق في المحاسبة في تدقيق تصريحات المكلفين: تقسم إجراءات التحقيق في

المحاسبة إلى قسمين رئيسيين، هما الفحص العام للمعلومات المحاسبية، والفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحات المكلفين، كما يلي:

1.3.1.3 الفحص الشكلي للمعلومات المحاسبية: يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود

واحترام التقيد بالعناصر التالية²⁰:

أ. مسك السجلات التجارية: ويقصد بها دفتر اليومية ودفتر الجرد، حيث يجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادقا عليها من قبل الهيئات المختصة، كما يجب أن تكون ممسوكة يوما بيوم،

وبدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات ابتداء من غلق آخر دورة.

ب. مدى توفر الوثائق التبريرية: ونقصد بها كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف، بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...إلخ.

ج. مدى تسلسل ودقة المعلومات المحاسبية: على المحقق أن يتأكد من أن المعلومات المحاسبية تحتوي على مؤشرات تدل على تسلسلها ودقتها، حيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجموع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناء على ميزان المراجعة المعد قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد، وعليه أن يتأكد كذلك من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة، وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصدقية لعمليات نقل قيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة، على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها بشكل واضح ممارسات تدليسية، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المعلومات المحاسبية المقدمة.

د. المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقنعة: تكون المعلومات المحاسبية مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، وهذا شرط لصحة المعلومات المحاسبية، حيث تبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد، والتي يجب أن تكون مدعومة بوثائق وتبريرات كأصل الفاتورة، وصولات الصندوق، وصولات الاستلام، سجل الأجور...، إضافة إلى ذلك، فإن المعلومات المحاسبية التي لم ترفق بجرد البضائع والسلع أو أشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، وكذلك المبيعات يجب أن تكون مفوترة، وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المعلومات المحاسبية من صفة الإقناع ويمكن رفضها بسبب ذلك.

2.3.1.3. الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية: المحقق الجبائي، وفي إطار سعيه للتأكد من مدى

جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، وهي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات، حيث تكون عملية المراقبة دقيقة وتمس كل الوثائق.

2.3. التحقيق المصوب في المحاسبة: إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في

كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

1.2.3. مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة: التحقيق المصوب هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة ضمن التحقيق في المحاسبة.²¹

انطلاقاً من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة، يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين:²²

- يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب (اختيار عينة)؛
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة، أو يكون على مجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

2.2.3. شروط اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة: يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من

الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها، وهي كما يلي:²³

✓ يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق؛

✓ لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة؛

✓ لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم؛

✓ يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقاً؛

✓ لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار؛

✓ يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة

المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها؛

✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر

والوثائق أكثر من شهرين؛

✓ يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ

تسلم الإشعار بإعادة التقويم؛

✓ إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في

المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

3.2.3. دور التحقيق المصوب في المحاسبة في تدقيق تصريحات المكلفين: التحقيق المصوب في المحاسبة لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي (الذي سبق ذكره)، إلا من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، تخص فترة معينة أو مجموعة من المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يضفي بعض الايجابيات وبعض السلبيات على عملية التحقيق بالنسبة للإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء.

ومن هذه الايجابيات نذكر:

✓ تقليص فترة التحقيق، وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب؛

✓ اقتصار التحقيق على عينة، يزيد في دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات، وهذا ما يجعل عينة المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة.

أما السلبيات، فنذكر منها:

✓ من الصعوبة بمكان اختيار العينة الممثلة للكّم الهائل من المعلومات المحاسبية المتوفرة، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف؛

✓ الاقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط، لا يمكن الاعتماد عليه للحكم على جودة هذه المعلومات، لأن المعلومات المحاسبية التي تقع خارج العينة قد تحتوي أخطاء وتجاوزات تفقد المعلومات المحاسبية ككل الجودة اللازمة.

3.3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يختص التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالأشخاص الطبيعية دون سواها، وفي كثير من الأحيان يكون تحقيقا مكملًا لأحد التحقيقين السابقين الذكر (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة)، حيث يحقق في أنواع ومصادر مداخل الأشخاص الطبيعية وما يرتبط بها من معلومات قد تقيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين.

1.3.3. مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يرمي التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريحات الإجمالية للمداخل. كما يمكن إجراءه على الأشخاص الذين لا يكتتبون التصاريح الجبائية، ويتمثل هذا التحقيق في مراقبة الانسجام الحاصل المداخل المصرح بها والحالة المالية والعناصر المكونة لمنط معيشة المكلف بالضريبة.²⁴

2.3.3. شروط إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هذا النوع من التحقيقات كغيره من التحقيقات الجبائية، له مجموعة من الشروط التي يجب على المحقق مراعاتها تحقيقا للأهداف المتوخاة من هذا التحقيق، وأهم هذه الشروط²⁵:

✓ الاطلاع على الملف الجبائي للمكلف المعني بهذا التحقيق؛

✓ الاطلاع على كل الملفات التي بحوزة الإدارة الجبائية، والتي تخص أفراد عائلة المكلف المعني والمؤسسات التي لها علاقة به؛

✓ البحث عن المعلومات تخص المكلف المعني لدى أطراف أخرى (وفقا لحق الاطلاع)، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات؛

✓ إرسال إشعار بالمراقبة مع وصل استلام إلى المكلف المعني، ويمنح أجلا للتحضير بخمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛

✓ الطلب من المكلف المعني التصريح بكافة ممتلكاته في استمارة 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 والتوضيحات اللازمة لاستكمال التحقيق.

3.3.3. دور التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في تدقيق تصريحات المكلفين: يعتمد

هذا النوع من التحقيقات على البحث عن كل المعلومات التي تتعلق بالمكلف المعني، ومن أطراف عدة، باستعمال كشوف الربط وبطاقات المعلومات، وهذا من شأنه أن يفيد وبشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والثغرات المتعمدة وغير المتعمدة بشكل قاطع (نظرا لوجود الدلائل والقرائن)، لا يدع للمكلف المعني مجالاً للنفي وعدم الاعتراف.

الخاتمة:

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ما هي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب الجبائي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع وسلك كل أساليب التهرب والاحتتيال واستغلال للثغرات الجبائية القانونية.

نتائج الدراسة:

✓ يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الجبائي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها، وساعد على انتشار وتنامي هذا الاتجاه ضعف بنية الاقتصاد الجزائري لعدة أسباب لعل أهمها غياب سوق مالي معتبرة، لهذا فمعظم المؤسسات غير محتاجة لتحسين وتلميع وضعيتها المالية؛

✓ تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من قبل المكلفين وخاصة التابعين للنظام الحقيقي، على عناصر ومعطيات يتم استخراجها من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تصريحاتهم، وللتأكد من مدى صحة هذه المعلومات المحاسبية يتم التحقيق فيها لمعرفة مدى جودتها، عن طريق ما يسمى بالرقابة الجبائية؛

✓ تتم عملية الرقابة الجبائية من طرف مصالح جبائية مخولة قانونا بذلك، تتبع طرق وإجراءات أهمها التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

توصيات الدراسة:

✓ ضرورة تحديد معايير واضحة، شفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية، وعدم التركيز على قطاعات دون غيرها؛

✓ تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛

✓ العمل السريع على توسيع تطبيق نظام التصريحات الجبائية المعتمد على تكنولوجيات الإعلام والاتصال بدل النظام اليدوي الحالي.

المراجع والإحالات:

¹مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 191.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة: 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2010، ص 14.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المواد: 18، 19 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018، ص ص 9-10، تاريخ الاطلاع: 2018/01/29،

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/>

⁴ المديرية العامة للضرائب، "نظام الإعلام"، الموقع الإلكتروني، تاريخ الإطلاع: 2018/01/30،

<https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar/229-2014-05-20-08-45-32>

⁵ نفس المرجع السابق.

⁶ سليمان عتير، لور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 80.

⁷ حمدي سليمان سحيماتالقبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

⁸ ولهي بوعلام نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

⁹Ahmed Hamini, "L'audit Comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P 172.

¹⁰ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 46.

¹¹République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances -DGI-, "Guide du vérificateur de comptabilité" Alger, 2001, P 13.

¹²نوي نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 36.

¹³سهم كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2009/2008، ص 91.

¹⁴لمزيد من التفصيل، أنظر: المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2017، الموقع الإلكتروني، تاريخ الاطلاع: 2018/01/30، ص ص 2-8، <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

¹⁵الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 من القانون رقم: 21-08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، منشورات بيرتي، الجزائر، 2011/2010، ص 13.

¹⁶ نفس المرجع السابق، ص 18.

¹⁷المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره، ص 1.

¹⁸ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-126.

¹⁹الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 من القانون رقم: 21-08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، مرجع سبق ذكره، ص ص 13-15.

²⁰لمزيد من التفصيل، أنظر: عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة (تحديث قانون المالية 2009)، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009، ص ص 61-63.

²¹المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره، ص 2.

²² سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مرجع سبق ذكره، ص 134.

²³الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة: 20 مكرر، القانون رقم: 9-2009، المؤرخ في 2009/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ص ص 18-19.

²⁴المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية 2017، مرجع سبق ذكره، ص 2.

²⁵ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي-، مرجع سبق ذكره، ص 137.



المجلد الثاني (02) العدد الثالث (03) جوان 2018