



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
التخصص: محاسبة وتدقيق

# التحقيق المحاسبي وأثره على التحصيل الضريبي - دراسة حالة -

إشراف الدكتور:  
حميدانو صالح

إعداد الطلبة:

ذويب عيسى  
وصيف تواتي الهادي

## لجنة التقييم:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيساً	جامعة الوادي	أستاذ التعليم العالي	سالي محمد دينوري
مشرفاً ومقرراً	جامعة الوادي	دكتور	حميدانو صالح
مناقشاً	جامعة الوادي	دكتورة	ميسي سارة

الموسم الجامعي: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

A decorative floral element with a central flower and several leaves, positioned at the top left of the calligraphic text.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

سورة المجادلة الآية (11)

## إهداء

### أهدي ثمرة جهدي هذا إلى رمز الكفاح.

إلى من وضع المولى - سبحانه وتعالى - الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العزيز  
إلى التي حملتني حيناً وربتني صغيرة ورعتني كبيرة، إلى التي بجانها ارتويت وبدفتها احتميت  
إلى التي أعطتني من روحها وعمرها دافعاً لغد أجمل، وذرفت دموعها شوقاً لأجلي  
وبتربتها اقتديت ولحقها ما وفيت، إلى التي احترقت شموعها لتضيء لي درب النجاح  
أمي الغالية.

فَفُزُّ بِعِلْمٍ وَلَا تَجْهَلُ بِهِ أَبَدًا \* النَّاسُ مَوْتَى وَأَهْلُ الْعِلْمِ أَحْيَاءُ

عيسى

## إهداء

الحمد لله كثيرا والصلاة والسلام على من لا نبي بعده

أهدي ثمرة جهدي إلى التي حملتني حينما

وربتي صغيرة ورعتني كبيرة

رمز الحب والحنان، أسمى كلمة نطق بها اللسان

أمي الحبيبة حفظها الله

إلى الذي نعيش تحت ظل جهده وتعبه بلا امتنان

أبي العزيز حفظه الله ورعاه

إلى كل من ساعدوني في هذه الظروف من قريب أو بعيد

وعبر وسائل التواصل الإجتماعي

المهدي



# شكر وتقدير

لا نقول إلا ما قال سيدنا شعيب عليه السلام

﴿وما توفيتي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب﴾

نشكر الله سبحانه وتعالى الذي أهدانا وأعانا على أن نقوم بهذا العمل المتواضع

وهو القائل: ﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾.

ونسأله أن يضع لعملنا هذا القبول والنفع لمن يقبل عليه.

ولقول رسول الله - صلى الله عليه وسلم - : "من لم يشكر الناس لم يشكر الله."

تقدم بأسمى عبارات الحب والتقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف الدكتور

حميد اتو صالح لإشرافه على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم يخل بها علينا وحرصه على تقديم

يد العون والمساعدة، فبارك الله فيه وجعلها في ميزان حسناته.

كما تقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة وما سوف

يقدمونه من

توجيهات ونصائح وإرشادات.

وكل الشكر والتقدير إلى من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

ولو بكلمة طيبة

يارب... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا نصاب باليأس إذا فشلنا.

المُلخَص

### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أهمية التحقيق المحاسبي وأثره على التحصيل الضريبي، من خلال التحديات التي تواجه النظام الجبائي الجزائري، أبرزها ظاهرة التهرب الضريبي والتجاوزات الجبائية، وما تبرزه من مخاطر على الاقتصاد الوطني بشكل عام وامتيازات الخزينة العمومية بشكل خاص.

كما يعتبر التحقيق المحاسبي فرصة لمهنيين المحاسبة من أجل تدارك أخطائهم وتصحيحها في المستقبل.

ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي وبالتحديد بالمديرية الفرعية

للتحصيل، وقمنا بتحليل نتائج التحقيق والإحصائيات المقدمة لسنوات من 2016-2019، وتوصلت

الدراسة إلى أن التحقيق المحاسبي له دوراً إيجابياً في زيادة التحصيل الضريبي، من حيث فعالية وشمول

التحقيق المحاسبي وفعالية برنامجه، وما يتوفر عليه المحقق المحاسبي من مؤهلات علمية وعملية.

**الكلمات المفتاحية:** التحقيق المحاسبي، التحصيل الضريبي، الرقابة الجبائية، النظام الضريبي.

### Résumé

L'enquête sur l'enquête comptable sur le recouvrement de l'impôt est l'un des défis auxquels est confrontée l'étude fiscale algérienne «dont le plus marquant est le phénomène de l'évasion et de la fraude fiscales et ses faits saillants à partir des risques de l'économie nationale en général et des privilèges du trésor public notamment.

Et il a appelé au succès dans la réalisation du succès dans la réalisation du succès dans la réalisation du succès dans la réalisation de l'objectif. programmeet les qualifications académiques et pratiques disponibles pour l'enquêteur comptable.

**Keywords:** creativeaccounting .financial statements .manipulation Auditors.

الفهارس

فهرس المحتويات

إهداء.....
شكر وتقدير.....
I..... الملخص
II..... فهرس المحتويات
V..... فهرس الجداول
VI..... فهرس الأشكال
أ..... مقدمة
الجانب النظري.
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة.

7.....	تمهيد
8.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
8.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
9.....	المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية
13.....	المطلب الثالث: أهداف وأشكال الرقابة الجبائية
18.....	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية
18.....	المطلب الأول: الاطار القانوني للرقابة الجبائية
21.....	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
29.....	المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
37.....	المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي

37	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي
38	المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي
46	المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي
49	خلاصة الفصل

### الفصل الثاني: التحقيق المحاسبي.

49	تمهيد:
50	المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي
50	المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي
51	المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي
53	المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي
55	المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي
55	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي
61	المطلب الثاني: عملية سير التحقيق المحاسبي
74	المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي
77	المبحث الثالث: التسيير والخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية
77	المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته
79	المطلب الثاني: مفهوم المخاطر الجبائية وتسييرها في المؤسسة
80	المطلب الثالث: العقوبات في النظام الضريبي الجزائري

### الفصل الثالث: دراسة حالة.

87	المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب بالوادي:
87	المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي وبمهامها:

89	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي .....
90	المبحث الثاني: التحصيل الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي للفترة 2016-2019 .....
90	المطلب الأول: دراسة التحصيل الضريبي الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة (2016-2019) .....
90	المطلب الثاني: تحليل مؤشرات ونسب التحصيل الضريبي الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي بمديرية الضرائب بالوادي للفترة الممتدة من (2016-2019): .....
92	خلاصة الفصل: .....

94	الخاتمة .....
97	قائمة المراجع .....

فهرس الجداول

- جدول رقم (01): يوضح تطور التحصيل الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي للفترة..... 90
- جدول رقم (02): ملفات التحقيق المحاسبي المنجزة مقارنة بأجمالي الملفات المبرمجة المبينة في الجدول التالي ..... 91
- جدول رقم (03): نتائج التحصيل الخاص بملفات التحقيق المحاسبي مقابل إجمالي تحصيل كل اشكال الرقابة الجبائية: .. 91
- جدول رقم (04): نسبة التحصيل الخاص بملفات التحقيق المحاسبي مقابل إجمالي التحصيل الجبائي الكلي. .... 91

## فهرس الأشكال

- 22 ..... الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات
- 23 ..... الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات
- 25 ..... الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
- 27 ..... الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب
- 28 ..... الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
- 89 ..... الشكل رقم: يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالوادي

# مقدمة

**1-توطئة:**

تسعى معظم الدول إلى تطوير اقتصادياتها وتنميتها وذلك من خلال البحث عن مصادر للتمويل، وهذا راجع للتزايد المستمر للنفقات، هذا الأمر جعل الدول في تحد مع نفسها، ومع الزمن من أجل مواجهة هذه الظاهرة.

لقد قامت الدول من أجل تنمية اقتصادياتها بالاعتماد على المصادر الخارجية، والعمل على زيادة المصادر الداخلية، وذلك بسبب ارتباط التنمية بوسائل التمويل.

ولعل من أبرز الوسائل الداخلية التي تساعد في تمويل الخزينة هي الإيرادات المتأتية من الضرائب. وبما أن الجزائر تعتمد على النظام التصريحي أي أن المكلف بالضريبة، يقوم بالتصريح بالمداخيل وأرقام الأعمال المحققة في زمن معين.

كما أن مصالح الضرائب تتمتع بكافة الصلاحيات في مراقبة هذه التصريحات وذلك من خلال القوانين التشريعية والجبائية بغرض التحصيل ومواجهة ما يسمى بالتهرب الضريبي، فقد اعتمدت على عدة وسائل منها التحقيق المحاسبي، الذي من خلاله يتم كشف الإغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بغير قصد، وللوصول إلى تحقيق ذلك فإن الإدارة الضريبية تعطي للأعوان حق التدخل وفحص المستندات المحاسبية ومراجعتها، وإجراء المقارنات بما موجود بالواقع وذلك من خلال طلب التوضيحات والتبريرات، وكذا ممارسة حق الإطلاع والفحص.

**2-إشكالية الدراسة**

تتبلور إشكالية البحث كما يلي:

ما أهمية أثر التحقيق المحاسبي على التحصيل الضريبي؟

- الأسئلة الفرعية:

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي إلى جملة من الأسئلة الفرعية الآتية:

❖ ما هي إجراءات التحقيق المحاسبي وفق القانون الجبائي الجزائري؟

❖ ما أهمية التحقيق المحاسبي مقارنة بأشكال الرقابة الجبائية الأخرى؟

❖ ما أثر التحصيل الضريبي المتعلق بالتحقيق المحاسبي على إجمالي التحصيل الجبائي؟

**3-فرضيات الدراسة:**

1- للتحقيق المحاسبي إجراءات محددة الإخلال بها يؤدي إلى إبطال نتائج التحقيق (من الجانب النظري)

2- التحقيق المحاسبي أهم أشكال الرقابة الجبائية المطبقة في الجزائر(من جانب عدد الملفات ومن جانب الكتلة النقدية المحصلة )

3- يساهم التحصيل الضريبي الخاص بملفات التحقيق المحاسبي في رفع مستوى التحصيل الجبائي الكلي

4-أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في:

-أهمية التحقيق المحاسبي ودوره في رفع معدلات التحصيل الضريبي.

-أهمية التحصيل الضريبي للجباية العادية بالنسبة للخزينة العمومية.

-معرفة الإجراءات المتبعة في التحقيق المحاسبي.

-معرفة الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي.

5-أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز الدور الفعال للتحقيق المحاسبي في تصحيح الوعاء من أجل زيادة التحصيل الضريبي

- التعرف على إجراءات التحقيق المحاسبي ودوره في التحصيل الضريبي

- معرفة طرق التحصيل الضريبي؟

6-حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في:

• الحدود المكانية: حددت الدراسة بالمديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي.

• الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال الفترة من شهر فيفري إلى شهر ماي 2023

7-أسباب اختيار الموضوع:

أ-أسباب ذاتية:

• الاهتمام بدراسة النظام الضريبي الجزائري.

• علاقة دراسة الضريبة بتخصص الطلبة.

ب-أسباب موضوعية:

• تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي مما أصبح يشكل خطراً يتمثل في حرمان الخزينة العمومية، من

مواردها ودور التحقيق المحاسبي في الحد من هذه الظاهرة.

• تعدد أشكال الرقابة الجبائية والحاجة إلى معرفة الشكل الأكثر مردودية.

## 8- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

يهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، أطروحات دكتوراه، ورسائل ماجستير، ومذكرات ماستر، المجالات، والمقالات، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي في تحليل معطيات وإحصائيات خاصة بموضوع الدراسة تم تزويدنا بها من طرف المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي بما يفيد الإجابة عن الإشكالية الرئيسية ودراسة صحة الفرضيات الموضوعية.

## 9- الدراسات السابقة:

من بين أهم الدراسات السابقة التي تم الاعتماد عليها:

دراسة: بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011.

حيث قام الباحث بمعالجة إشكالية الآتية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وماهي أثرها في مكافحة التهرب الضريبي؟ وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها:

- تركز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات تنظم تدخل الإدارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة وتؤدي مخالفتها وعدم الإلتزام بها إلى بطلان إجراءات الرقابة والنتائج المترتبة عنها

- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الإمكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات

التي يجب مراقبتها

دراسة: قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الهرب والغش الضريبيين، حالة

الجزائر، 2003-2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة

يحيى فارس، المدية، 2008/2009، قام باحث بدراسة الإشكالية التالية: ما هي سبل تفعيل الرقابة ودورها في

الحد من التهرب الضريبي؟ وتمثلت أهم النتائج التي توصل إليها في:

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية الاقتصادية للدولة؛

- تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين

بالضريبة وعدم التزم بها يؤدي إلى العقوبات

**دراسة:** الياس قلاب ديبح "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب أم البواقي" الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2010-2011، وقد تمحورت إشكالية البحث حول كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية. حيث تطرق الباحث إلى الرقابة الجبائية في ظل النظام الضريبي الجزائري والذي يتم فيه تقديم النظام الضريبي الجزائري بشكل عام وظاهرة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية كإجراء لمكافحة التهرب الضريبي. أفادتنا هذه المذكرة في بناء الشق النظري.

## 10- صعوبات الدراسة

- لا يخلو أي عمل من الصعوبات، ومن أبرز الصعوبات التي واجهتنا ما يلي:
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات الجبائية بحجة السر المهني.
- عدم استقرار القوانين الجبائية يؤدي إلى خلط في المعلومات.
- استحداث هياكل جديدة للإدارة الجبائية خلال فترة الدراسة.

## 11- هيكل الدراسة

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع والتساؤلات ارتأينا معالجتها على النحو التالي:

### الجانب النظري:

تم تقسيم الجانب النظري حسب مقتضيات الدراسة إلى فصلين كما يلي:

**الفصل الأول:** يتضمن مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري.

**الفصل الثاني:** خصص لدراسة التحقيق المحاسبي من حيث الإجراءات القانونية والتنظيمية.

**الجانب التطبيقي:** حيث تم التطرق فيه إلى دراسة ميدانية بمديرية الضرائب بالوادي من خلال تحليل

معطيات وإحصائيات متمثلة في نتائج التحقيق المحاسبي والتحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الضريبية، الذي من شأنها المساعدة في الإجابة على الإشكالية الرئيسية والفرضيات الموضوعية، خلال الفترة التي تم تحديدها عن قصد (2016-2019) وذلك لتفادي فترة جائحة كورونا (كوفيد 19) وما سادها من ركود في الأنشطة الاقتصادية والمهام الرقابية لإدارة الضرائب بغية الحصول على إحصائيات موضوعية في السنوات موضوع الدراسة.

# الجانب النظري

# الفصل الأول

## الأدبيات النظرية للدراسة

- المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
- المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي.

## تمهيد

بتعدد وتنوع الجباية وتوسع مجال تطبيقها، صارت تمثل واحدة من أهم إيرادات الدولة المهمة جدا ناهيك عن باقي الأدوار الأخرى التي يمكن أن تلعبها الضرائب وخاصة في المجالات الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وبما أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح، أي أن المكلف بالضريبة يقدم تصريحا حول إيراداته ومداخله لإدارة الضرائب حيث تقوم هذه الأخيرة بتحديد الوعاء الحقيقي للضريبة واجبة الدفع، وفي هذا الإطار يسعى المكلف بالضريبة لتخفيض ذلك العبء مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية، ولهذا وضع المشرع الجزائري أجهزة تحت مسؤولية وزارة المالية، والتي من شأنها أن تساعد على مكافحة هذه الظاهرة، سميت بالرقابة الجبائية، التي تعتبر من أهم الإجراءات الضرورية التي تقوم بها مصالح الإدارة الضريبية لتأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذلك مدى مطابقتها للنظام الجبائي.

وبهذا الصدد جاء تقسيم الفصل كالتالي:

**المبحث الأول:** ماهية الرقابة الجبائية

**المبحث الثاني:** الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

**المبحث الثالث:** آليات التحصيل الضريبي.

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع، لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب عن ذلك آثار عدة.

فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة، فعالة، ومنظمة، يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة فيهذين النظامين عنها في النظام الجبائي ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية والمستعملة للكشف عن مواطنالتهرب الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

#### تعريف الرقابة الجبائية

**التعريف الأول:** بأنها: " مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** الرقابة الجبائية هي " العملية التي تسعى من خلالها الإدارة إلى التحقق من أن ما حدث هو الأمر الصحيح والذي يجب أن يحدث، وإذا لم تتحقق هذه النتيجة فينبغي القيام بالتعديلات اللازمة من أجل الوصول إلى تلك النتائج"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** وتعرف الرقابة الجبائية كذلك بأنها " الأداة القانونية التي تعينها، السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن الإدارة الجبائية احدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claude laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم وتصحيح الأخطاء الملاحظة "<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** الرقابة الجبائية هي " مجموعة العمليات المطبقة من قبل المختصين في الإدارة الجبائية هذه الأخيرة بإمكانها إتخاذ عدة أشكال في إطار منتظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات "<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومة الجزائر، 2011، ص: 13.

<sup>2</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006، ص: 32.

<sup>3</sup> إلياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص: 19.

<sup>4</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، مطبعة مزوار، ط2، الجزائر، 2009، ص 11.

**المطلب الثاني: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية**

تتمثل أسباب إجراء الرقابة الجبائية ومبادئها فيما يلي:

**أولاً-أسباب القيام بالرقابة الجبائية**

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

**1-الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:**

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الإدلاء بتصريحاته حول مداخيله، لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها، وأكد أن هناك بعض المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة كعدم التصريح ببعض المداخيل، وفي حالة شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما هي محددة في القانون.<sup>1</sup>

**2-الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:**

نظراً لأسباب مختلفة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي أو تخفيف العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

**3-الرقابة الجبائية وسيلة لتقليص الخطر الجبائي:**

وهو ما يصطلح عليه المن الجبائي، فإجبارية الضريبة تجعل المؤسسة في وضعية عدم التوقع الجبائي مما قد يضعها موضع خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم إلتزامها بالقواعد الجبائية أو عدم إستيفائها لشروط إمتيازات الجبائية منتقاة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد: 06، 2018، ص: 151

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 11.

<sup>3</sup> عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبنى مؤشرات الأداء (دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011 2015)، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 17، 2017، ص: 148.

## ثانياً- مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله وخاصة التهرب الضريبي بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم يتميز ببساطة تشريعاته وعدالتها والعمل على ترقية وتطوير الإدارة الجبائية، إضافة إلى إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة وتحسين علاقته بالإدارة الجبائية.

### 1- إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما تتوفر لديها خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية

والاجتماعية، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:

**1-1. تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:** يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي وإقناعهم به مما يؤدي بهم إلى الإلتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها.

**2-1. تحقيق العدالة الضريبية:** تعتبر العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية للضريبة والنظام الضريبي وتتحدد من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي، وإعادة التوزيع العادل للدخول والثروات على أفراد المجتمع، ولذلك يصعب قياسها ويبقى تقديرها مرتبط بمدى تقبل وإقتناع أفراد المجتمع بعدالة النظام الجبائي المطبق عليه، وتسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية

فرعين<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عائشة بن عثمان، بوعلام ولهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبنى مؤشرات الأداء (دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011 2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد: 17، 2017، ص: 148.

-**العدالة الأفقية:** ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية

-**العدالة العمومية:** تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية وإجتماعية مختلفة.

وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين الضريبية.<sup>1</sup>

## 2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية:

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذ لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التجديدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.<sup>2</sup>

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الإ اعتماد على نظام ضريبي غير فعال ويلقي

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009/1999)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011 ص: 92 93.

<sup>2</sup> عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 94.

بعبه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية، وبذلك تترك الحرية للمتهرين من دفع الضريبة في سلك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2000 2010)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2012/2011، ص: 85

### المطلب الثالث: أهداف وأشكال الرقابة الجبائية

#### الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي تخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعياً لتحقيق أهداف الرقابة الجبائية المتمثلة فيما يلي:

#### أولاً-الهدف المالي والاقتصادي:

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.<sup>1</sup>

#### ثانياً-الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً بالنسبة للإدارة الجبائية، من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة فعالية وأداء الإدارة 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، كنسبة التهرب الضريبي

- إمكانية كشف التغيرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

#### ثالثاً-الهدف الاجتماعي:

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:<sup>2</sup>

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

- منع ومحاربة إنحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحميل واجباته تجاه

المجتمع.

<sup>1</sup> . العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، د/ يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008، ص:109

<sup>2</sup> العثماني مصطفى، مرجع سابق، ص: 109.

#### رابعاً-الهدف القانوني:

تتمثل الأهداف القانونية فيما يلي:<sup>1</sup>

-التحقق والبحث في مدى شرعية وصحة مختلف العمليات المالية المسجلة في دفاتر المكلفين وتطابقها مع ما تم التصريح به للإدارة الجبائية.

-التأكد من تنفيذ وتحصيل الضريبة وفقاً للتشريع الجبائي.

-مراقبة تطبيق القوانين والتشريعات وتعميمها على جميع الأشخاص المكلفين بها من خلال تأدية واجباتهم الجبائية وضمن الحقوق التي يستفيدون منها.

#### الفرع الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة، يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تمثل في ما يلي:

#### أولاً: الرقابة العامة

تتكون من نوعين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

#### 1- الرقابة الشكلية:

تعني الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة.<sup>2</sup>

#### 2- الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات تكون في شكل

<sup>1</sup> عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009/1999)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011، ص: 89.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004، ص: 45.

كشوفات تعرف ب: **Bulletined Recoupment**، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة، ويتم طلب المعلومات كالتالي:

## 2-1 طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده بعض المعلومات حول النقاط التي احتواها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين وفي حالة عادم استجابة المكلف للمطلب فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة<sup>1</sup>.

## 2-2 طلب التوضيحات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش الحباي أن يعيد طلبه كتابيا.

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<sup>2</sup>.

## ثانيا: الرقابة المعمقة

يحتوي هذا الشكل من الرقابة على نوعين أساسيين هما:

### 1- الفحص الحاسبي (التحقيق في المحاسبة):

تحت المادة 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية على أن التحقيق الحاسبي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة، بحيث يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق الحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة الجزائر 2011، ص 46.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2023، ص 8

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2023، ص 10

إن التحقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف، وهذا من أجل تنقيح وتطهير الملفات الجبائية من مختلف التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو دون قصد<sup>1</sup>.

### 2- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup>.

### 3- التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب 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. ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية<sup>3</sup>.

### ثالثا: أشكال أخرى للرقابة المالية

#### 1- الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية:

تعتبر مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصروح بها أحد أهم الأدوات المستخدمة في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، إن هذه المراقبة كانت قبل سنة 2000 تتم بناء على الأثمان المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 93-273 المؤرخ في 10 / 11 / 1993، والتي كانت تخص تقويم المعاملات التالية:

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 23.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2023، ص 12.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب وزارة المالية، 2023، ص 12.

- العقارات المبنية

- العقارات الغير المبنية

- مراقبة المداخل العقارية

لقد وجدت الإدارة الضريبية في تطبيق هذا المرسوم نقائص عديدة، كان أهمها التناقض الحاصل في عملية التقييم، ففترة يكون التقييم إيجابيا، وتارة يكون سلبيا هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا عجزت المصالح الجبائية عن مسايرته، ولمعالجة هذه الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن الأثمان المحددة في ذلك المرسوم واستبدالها بالقيمة العقارية السوقية (القيمة العقارية في السوق) " La valear venal وكان ذلك في قانون المالية لسنة 2000

## 2- رقابة الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

3- تم تأسيس هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97-298 المؤرخ في 27 جويلية 1997 بحيث تتكون كل فرقة مختلطة من ممثلين عن إدارات الضرائب، الجمارك، والتجارة، وهي تهتم بإجراء عمليات رقابية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، لاسيما الذين يقومون بعمليات الاستيراد والتصدير والبيع بالتجزئة والجملة، وبصفة عامة كل الأشخاص المتدخلين في العمليات التجارية، وذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات ومطابقتها مع القوانين الجبائية الجمركية، والتجارية السارية المفعول، ومراقبة تحويل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص 93 94.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

سوف نتطرق في هذا المبحث للتنظيم القانوني والوسائل البشرية للرقابة الجبائية وكذا الإطار التنظيمي لها.

## المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائين بإتباع إجراءات معينة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والاختلاس التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيدها بها وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته اتجاه الإدارة الجبائية.

## أولاً: الحقوق الممنوحة للرقابة الجبائية

من أجل القيام بعملية الرقابة الجبائية تعتمد إدارة الضرائب على مجموعة من الوسائل المحددة من قبل المشرع الجبائي والتي تساعد المحقق الجبائي وتسهل عليه عملية الفحص والتحقيق، كما فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، وفي المقابل نص على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية:

## 1- حق الاطلاع:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية الأداء مهمة أكمل وجه.

طبقاً للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الاطلاع الأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعياً لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية العمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة المحكم لمهامهم، ومن بينهم<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 45، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2023، ص: 30

<sup>2</sup> مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، الجزائر، 2008/2007، ص: 173.

-الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية هناك العديد من الأسباب التي دفعت محاسبي المؤسسات الإقتصادية والشركات للجوء إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية وإستخدامها لمصالحهم الخاصة نذكر من هذه الدوافع ما يلي:

- مصالح الضمان الإجتماعي والمحافظة العقارية مع الجهات القضائية وحتى المحضرين والموثقين.
- مختلف الهيئات والمؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة.
- الإطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة.

## 2-حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبة من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها. ويخضع حق الرقابة لقواعد صارمة ومنظمة ومعروفة من قبل الأعوان المحققين، وكذا المكلفين لأنها تشكل ضمانات بالنسبة لهم، وعدم إحترام هذه القواعد يؤدي إلى إلغاء هذه الرقابة وكذا التقويمات الضريبية لهم.<sup>1</sup>

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كان كانت طبيعتها.<sup>2</sup>

## 3-حق استدراك الأخطاء الإدارية:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى

<sup>1</sup>خير الدين وصيف فايزة، عصنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، 2021/2020، ص: 20.

<sup>2</sup>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 18، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2023، ص: 8

غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.<sup>1</sup>

#### 4- حق المعاينة والحجز:

1. عندما تكون هناك ممارسات تدليسية، رخص القانون تحت بعض الشروط أعوان الإدارة الجبائية، القيام بإجراءات الشركة أو اضطرابه، من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار.

2. غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة: وذلك بسبب وجود تخلخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف.<sup>2</sup>

3. معاينات في كل الأمكنة بهدف البحث وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بالترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض مفوض من قبله.<sup>3</sup>

#### 5- حق إجراء البحث:

نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الاعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداءً من 08 صباحاً إلى 20 مساءً في المحلات ذات الاستعمال المهني، ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2023، ص:

<sup>2</sup> نعم تومان مرهون الزبادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة القادسية، ص: 196.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، مرجع سابق، ص: 17.

<sup>4</sup> نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2014/2013، ص: 134.

### المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

سيعرض في هذا المطلب مختلف الأجهزة التي تقوم بمهمة الرقابة الجبائية.

#### أولاً: الأجهزة المركزية:

وتتكون من:

**1- مديرية البحث والمراجعات (D.R.V):** تعتبر من أهم المديريات العامة للضرائب، وتختص بمهمة المراقبة الجبائية، أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 228/98 الصادر في سنة 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، ويمتد إختصاصها على المستوى الوطني من خلال المراقبة والتكفل بالقضايا المدرجة في إطار مكافحة التهرب والغش الضريبي، كما تقوم بالموافقة أو التعديل للبرامج المقترحة من طرف المديريات الولائية والمصادقة عليها، وهي مكلفة بالمهام التالية:

- إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجية عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

- تطبيق حق التحقيق والتفتيش لمحاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.

- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.

- متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.<sup>1</sup>

وتضم مديرية البحث والمراجعات أربعة مديريات فرعية وهي:

- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

- نيابة مديرية للبرمجة.

- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومة

- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.

وتضم ثلاث مصالح جهوية وهي:

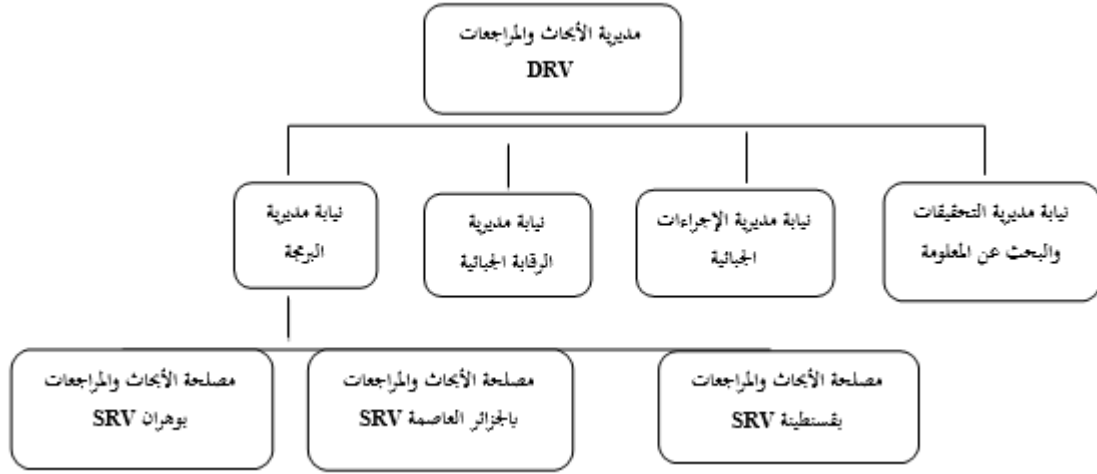
- مصلحة الأبحاث والمراجعات بقسنطينة.

مصلحة الأبحاث والمراجعات بالجزائر العاصمة

- مصلحة الأبحاث والمراجعات بوهران.

<sup>1</sup>عبد الغني بوشري، مرجع سابق، ص: 108.

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

**2-مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E):** أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 303/02 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 494/02 المؤرخ في 2005/12/26 ولها صلاحيات على مستوى وطني وتتكفل بتسيير ملفات المكلفين الكبار (المكلفون الذين يتجاوز رقم اعمالهم 100 مليون دينار جزائري سنويا، المؤسسات البترولية، المؤسسات الأجنبية، مجمع المؤسسات)<sup>1</sup>، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للوسائل.

أما المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات في مجال إختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها عديدة نذكر منها بإيجاز:<sup>2</sup>

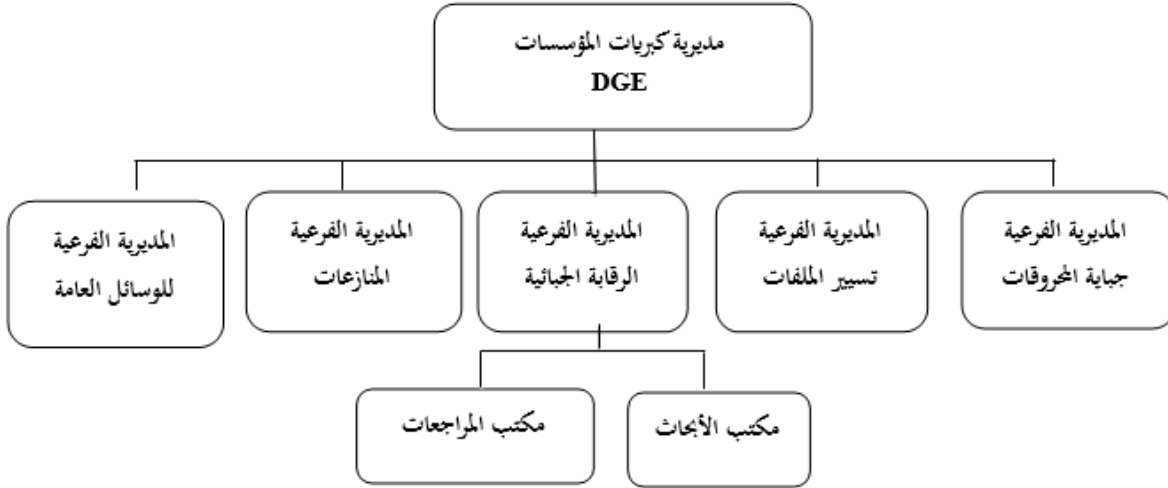
- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت غطاءها.
- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الإستغلال الأمثل.

<sup>1</sup>خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 25.

<sup>2</sup>لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص: 29.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج.
- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

ثانيا: الأجهزة الجهوية

**1- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:** يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات

على المستوى الوطني وهي متواجدة في المناطق التالية: وهران، قسنطينة، الجزائر، كما أنها تتمتع بصلاحيات على المستوى الجهوي، وتتكلف بالقيام بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.

- دراسة الشكاوي الناجمة عن تحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.

- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب، بناء على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز إثنان مليون دج بالنسبة لأنشطة الانتاج أو التجارة وواحد مليون دج بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح أبحاث والمراجعات، وفي المقابل تلك

التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.<sup>1</sup>

## 2- المديرية الجهوية للضرائب: وتم إنشاؤها بمقتضى المرسوم رقم: 91/60 المؤرخ في: 1991/02/23

تتواجد المديرية الجهوية للضرائب في كل من الشلف، بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة وهران)، كما تمثل هذه المديرية إمتداد للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت إختصاصها الإقليمي، مهمتها الرئيسية تتمثل في مراقبة نشاط المديرية الولائية للضرائب وتصحيح الأخطاء المرتكبة، تتكون كل مديرية جهوية من أربع 04 مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للتكوين.

-المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

-المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (وهي المسؤولة عن عملية التحقيق والرقابة).

وتتكون بدورها من ثلاث مكاتب وهي مكتب إتباع برامج التحقيق، مكتب تحليل التقارير الخاصة

بالرقابة ومكتب المراقبات الجبائية<sup>2</sup> وتتكفل بالقيام بالمهام التالية:<sup>3</sup>

-السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية.

-تقديم اقتراحات لتكييف التشريع الجبائي.

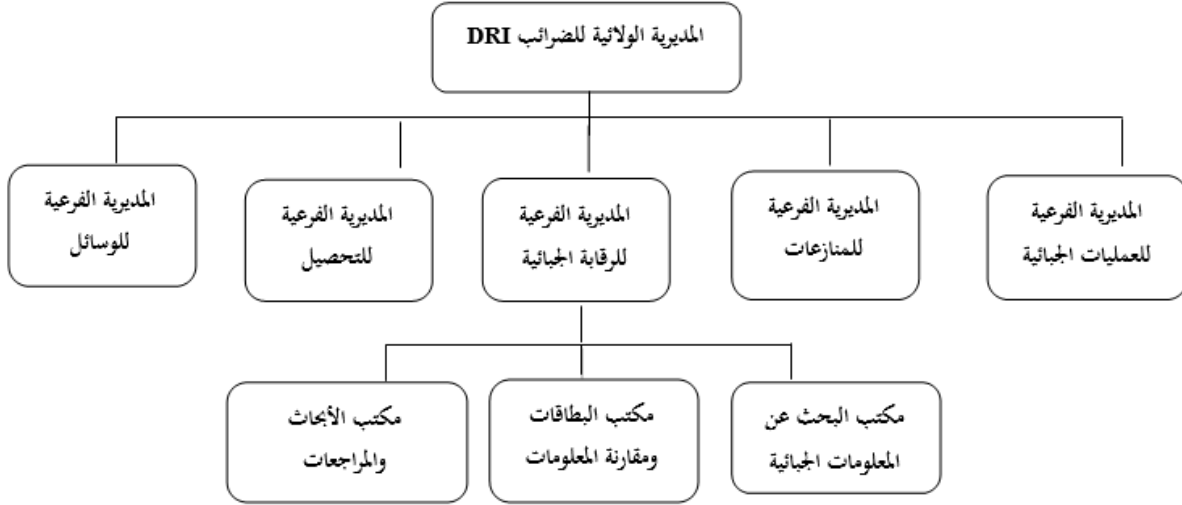
-إعداد التقرير الدوري الاحتياجات المصالح الجهوية المتعلقة بالوسائل البشرية والمالية والتقنية.

<sup>1</sup> نصر رحال، مرجع سابق، ص: 145.

<sup>2</sup> عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2013، ص: 37.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 07، المرسوم التنفيذي رقم 06 327، المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد: 59، المؤرخة في 24/09/2006، ص: 08.

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

**3- المراكز الجهوية للإعلام والوثائق:** تعتبر المراكز الجهوية للإعلام والوثائق من المراكز المنتشرة عبر الوطن

ذات اختصاص إقليمي جهوي وهي من الإدارات الجبائية التي لها صلاحيات جبائية جهوية، حيث تنتشر عبر الوطن في أربع مراكز جهوية، توجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، وكل مركز جهوي للإعلام والوثائق يتبع له عدد من المديريات الولائية للضرائب.

تتكلف المراكز الجهوية للإعلام والوثائق بالمهام التالية:

- تنسيق برامج البحث تجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.
- تستغل السجلات الأصلية وتنشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وتنشر الإنذارات الموافقة لها وسجلات السنة المالية الموالية.
- تقدم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بأكملها وولاية، وتراجع عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نصر رحال، مرجع سابق، ص: 145.

- تصدر سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديرية الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- تعد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين وبالأرصدة السلبية.
- تقدم كل الوثائق الإحصائية التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- تعرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص، مخطط عمل).<sup>1</sup>

### ثالثا: الأجهزة المحلية

**1- المديرية الولائية للضرائب (D.W.I):** تم إنشاؤها بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98/52 المؤرخ في 1998/07/12<sup>2</sup>، تلعب المديرية الولائية للضرائب، على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دورا رئيسيا في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى بهذه المهمة مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية إذ تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق، بحيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أربع مكاتب: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية.

وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للمنازعات.

- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

وتتمثل مهام المديرية الولائية للضرائب في ما يلي:<sup>3</sup>

- مراقبة عمل مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب وتعمل على توفير الإمكانيات الضرورية للسير الحسن

لها.

- دراسة وإقترح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الجيدة.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحاسوبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير

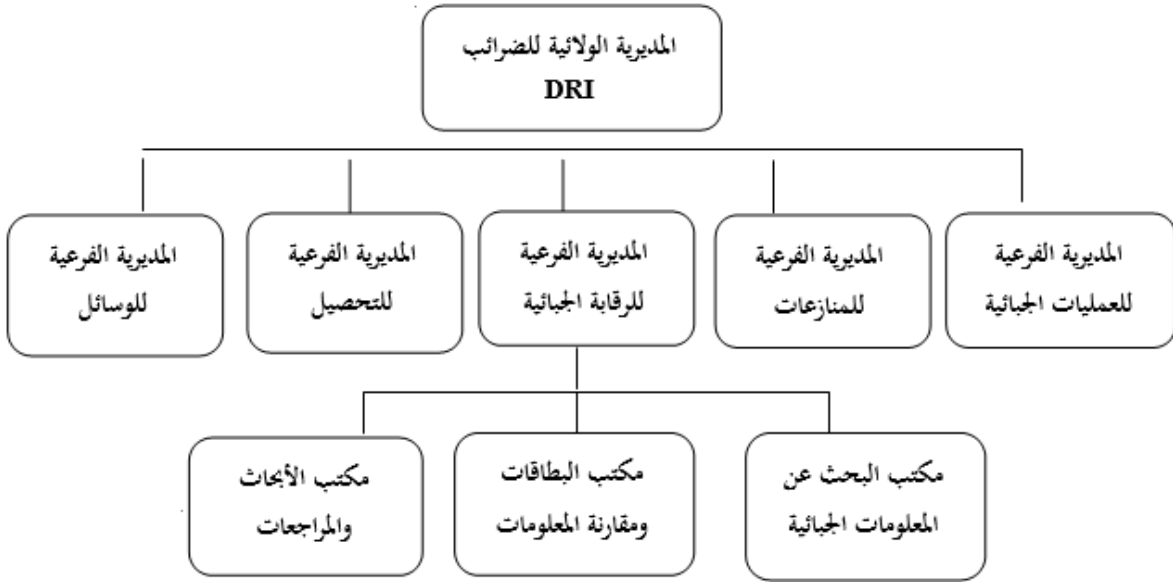
منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2012/2011، ص: 97.

<sup>2</sup> خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>3</sup> عبد الرحمان مغاري، بلال شبيخي، مرجع سابق، ص: 37.

-برمجة التحريات والتحقيقات المتعلقة بالتحقيق الجبائي في كل نقطة من حدود الولاية.  
والشكل الموالي يبين مما تتكون المديرية الولائية للضرائب وقد ميزنا المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية كونها المختصة في محاربة التهرب الضريبي.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

## 2-المراكز الجوارية للضرائب (C.P.I): وتقوم هذه المراكز بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين

للضريبة

الجزافية، تنظم المراكز الجوارية للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة:<sup>1</sup>

-المصلحة الرئيسية للتسيير.

-المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.

-المصلحة الرئيسية للمنازعات.

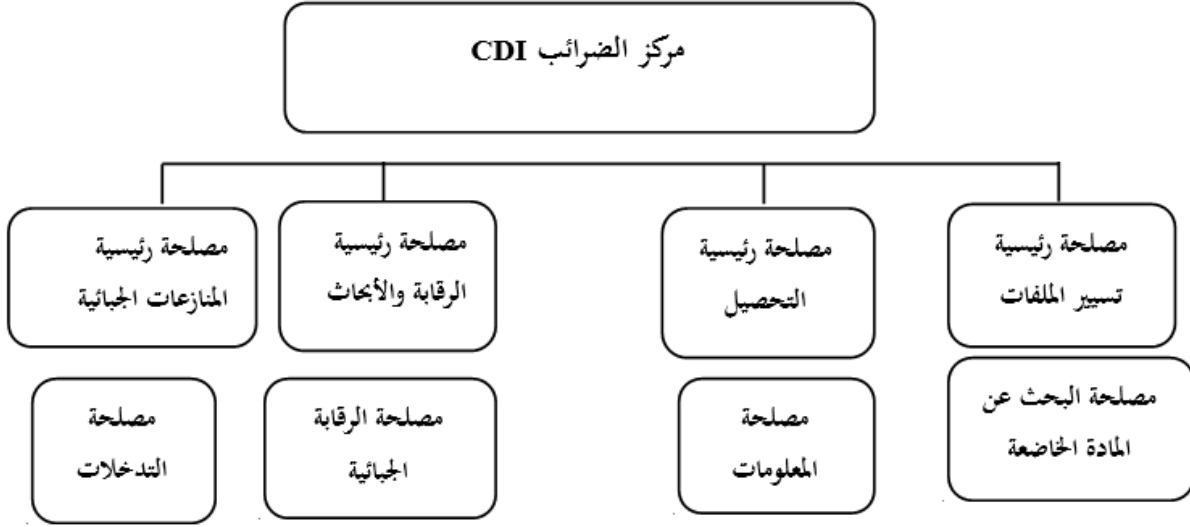
## 3-مراكز الضرائب (C.D.I): وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية

للضرائب، وتجمع فيها كل مهام التسيير والتحصيل والرقابة والمنازعات للمؤسسات المتوسطة والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذا أصحاب المهن الحرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص: 99.

<sup>2</sup> خير الدين وصيف فايزة، مرجع سابق، ص: 25.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات السابقة.

**4-مفتشيات الضرائب:** وتم إنشاؤها بموجب المرسوم رقم 91/60 بتاريخ 1991/02/23، وتتكون من

أربعة (04) مكاتب: مكتب جباية المؤسسات، مكتب جباية المداخل للمداخيل للأشخاص الطبيعيين، مكتب الجباية العقارية وأخيرا مكتب التدخلات. وتتمثل مهامها فيما يلي:

-مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين (المراقبة الشكلية، مراقبة الوثائق)

-إختيار الملفات التي ستخضع للرقابة الخارجية، والتأكد من تطابق التصريحات مع النشاط المحقق فعلا عن

طريق القيام بالتدخلات وتحرير محاضر الإثبات.<sup>1</sup>

**5-قباضات الضرائب:** يوجد نوعان من القباضات، قباضات تحصيل الضرائب وقباضات التسيير المالي

لبلديات والمصالح الطبية، وتتمثل مهامها في التحصيل والتنسيق مع المصالح الجبائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الرحمان مغاري، بلال شبيخي، مرجع سابق، ص: 38.

<sup>2</sup> مرجع أعلاه، ص: 38.

### المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة، يجب أن يكون على دراية تامة بها، ومن جهة أخرى منح المشرع الجبائي الجزائي للمكلف ضمانات تحميه من تعسف الادارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها وهذا بهدف خلق نوع من التوازن بين الطرفين<sup>1</sup>.

#### أولاً: التزامات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية

على المكلفين بالضريبة احترام الالتزامات الموجهة إليهم سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي وهذا تفاديا لفرض عقوبات جبائية عليهم وقد تتمثل هذه الالتزامات فيما يلي:

#### 1- التزامات ذات طابع محاسبي:

قد حدد القانون التجاري حسب المادة 12: يجب الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما بعض الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية<sup>2</sup>. أما الدفاتر المحاسبة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

#### - دفتر اليومية.

إن مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم.

فالدفتر اليومية دفتر مرقم وموقع عليه من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا يخص الأشخاص الذين يقومون بنشاط تجاريا أو صناعية، أما فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مفتشية الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

ويكون هذا الدفتر مبني على تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها ومهما كانت قيمتها بمسند أو عدة مستندات تثبت وتفصل العملية.

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص36.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 64، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2020، ص 25

ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

### - دفتر الجرد

إن إلزامية مسك دفاتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.<sup>2</sup>

### - حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة

طبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الاحتفاظ بالدفتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور والمطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.<sup>3</sup>

### 2- الالتزامات ذات الطابع الجبائي:

إن معمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتتجلى هذه الالتزامات في:

- تقديم التصريحات: والمتماثلة فيما يلي:

### - التصريح بالوجود:

يجب على المكلفين بالضريبة الجدد والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية نشاطهم تصريحا بالوجود صنف (G n°8) إلى مفتشية الضرائب التابعين لها طبقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup> نوى نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص52

<sup>2</sup> لباس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 36.

<sup>3</sup> نوى نجاة، نفس المرجع السابق، ص 53.

### - التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال:

يجب على المكلفين أن يودعوا كشفا شهريا أو فصليا صنف (Gn°50) لرقم الأعمال وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت، وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف دينار (150.000) دج باكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر<sup>1</sup>.

### - التصريح السنوي:

كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة. ويكون مصادق من طرف محاسب وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة، ويحتوي على كل أعماله خلال السنة من أرباح الشركة (IBS)، وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما عن الأشخاص الطبيعيين أي المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ملزمون أيضا بمأ التصريح قبل 30 أفريل من كل سنة مالية، ويكون أيضا مصادق من طرف محاسب، ويحتوي على إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية، مثل الأطباء والمحامون... الخ. وهذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة بمعرفة الوضعية الضريبية لكل مكلف بالضريبة، وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فإن الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام، وتقوم الإدارة بالمقارنة بين التصريح السنوي والتصريحات الشهرية، لاستخراج الفرق<sup>2</sup>.

### - التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي عن النشاط مكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب من أجل عشرة (10) أيام ما يلي:

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، تفعيل الرقابة الجبائية، في ضل الاصلاح الضريبي (دراسة حالة للفترة 2000 2010)، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر 2012، ص 96 97.

<sup>2</sup> قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر 2009 2008، ص 54.

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة

- تصريح خاص بالمداخيل الصنافية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة<sup>1</sup>.

**ب-وضع رقم التعريف الاحصائي:**

قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائيين المقننة، نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة من التدابير التي ترمي إلى جعل هذه الإجراءات أكثر انسجاماً ومنها وضع " رقم التعريف الإحصائي"، حيث تم استبدال العبارتان، رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، لذا يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حراً أو تقليدياً، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم وعدم تقديم التعريف الإحصائي، أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق.

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم إلى القيمة المضافة.

- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.

- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 1-219 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة.

- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

- اكتتاب استحقاقات للدفع<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص28.

<sup>2</sup> نوى نجا، نفس المرجع السابق، ص54 55.

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطتها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهته الرقابة، بهدف خلق جو من الفهم والتراضي بين المكلفين من جهة والأعوان المدققين من جهة أخرى، والتي هي كالآتي:

### 1- الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق

#### - الإعلام المسبق أو الإشعار بالتحقيق

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة، وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى، وعلى كل حال يمكن

للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب) وهذا لا يمنع المحققين القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العنصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

#### - الاستعانة بمستشار:

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من اختياره (محامي، مستشار جبائي) ويمكن له أيضا أي يعين من يمثله خلال فترة اجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من اجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم اجراءها.

#### - عدم إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص22

- تحديد مدة التحقيق

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أجالاً محددة وهذا طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً مع طبيعة نشاط المؤسسة:

- مؤسسات تأدية الخدمة حددت المدة بأربعة (4) أشهر لرقم الأعمال سنوي لا يتعدى 1.000.000 دج وستة (06) أشهر لرقم أعمال سنوي أكثر من 1.000.000 دج وأقل من 5.000.000 دج.

- المؤسسات الأخرى حددت بأربعة (04) أشهر لرقم الأعمال السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج، وستة (06) أشهر لرقم الأعمال السنوي أكثر من 2.000.000 دج، وأقل من 10.000.000 دج

أما في الحالات الأخرى فمدة التدقيق لا تتعدى مدة سنة واحدة، باستثناء لما سبق ذكره في حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، كما يتم مدة التدقيق ابتداءً من تاريخ التدخل الأول للمدققين<sup>1</sup>.

- الالتزام بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يلزم القانون الضريبي ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف<sup>2</sup>.

2- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم:

- الإشعار بالتقويم:

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهاءها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي، أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 39

<sup>2</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 93.

تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقويم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظته وذلك في أجل (40) يوماً.

وقبل انقضاء أجل الرد، على المحقق أن يعطى كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

#### - حق الطعن:

لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبة والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منع المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب لنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية<sup>1</sup> حسب التدرج وهي:

- الطعن أمام إدارة الضرائب وهذا يعتبر أولى مراحل المنازعات لكونه إجراءً أساسياً ممنوعاً للمكلف للدفاع من حقه، وكذلك وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء، كما تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل.

- الطعن أمام اللجان الإدارية، وهذا قبل التوجه للمنازعات القضائية لكونها تختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة الجبائية على حد سواء، لكون المشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين الطرفين، غير أنه يتم الطعن أمام اللجان المختصة في أجل شهرين ابتداءً من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، لتلزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض الصريح في أجل أربعة (4) أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة

- الطعن أمام الجهات القضائية، وهذا بالتوجه إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي للنظر في النزاعات المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم إذا لم يقتنع المكلف بقرارات مصلحة المنازعات أو لجان الطعن في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تقديم الطعن وفي حالة الطعن للقرارات الصادرة من المجالس القضائية فيجوز إعادة النظر أمام مجلس الدولة للفصل في قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

<sup>1</sup> نوى نجا، نفس المرجع السابق، ص 58

إن كل طرق الطعن السابقة عبارة عن حق المكلف بالضرية تعبيرا عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء  
الممارسة منقبل الإدارة الجبائية ضده، وهذا بتقديمه كل التبريرات الضرورية كسند للطعن<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 40.

## المبحث الثالث: آليات التحصيل الضريبي

يعد تحصيل الموارد المالية لتغطية النفقات العامة للدولة وتحقيق توازن الميزانية العامة، هدفا كلاسيكيا لأي نظام جبائي، بالرغم من تغيير مفهومها بحيث أصبح لها دور على مستوى السياسة الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي فإن هدفها المالي المباشر ضل عنصرا رئيسيا في السياسة الجبائية للدول النامية، لعدم تمكنها من إنشاء أجهزة إنتاجية ضخمة وفعالة لتشغيل الموارد المعطلة وضمان مصادر موارد مالية أكثر.

## المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

بعد تأسيس وتحديد مبلغ المادة الخاضعة لها ومعدلاتها بمختلف الأساليب والطرق وفرضها على المكلفين، تأتي آخر مرحلة من مراحلها ألا وهي التحصيل لما له دور كبير في تحقيق عدة أهداف، وهذه المرحلة تتماشى وفقا لتفاصيل كل نظام ضريبي والمادة الخاضعة للضريبة وعملية تحصيلها.

**يقصد بالتحصيل الضريبي:** مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة<sup>1</sup>.

**يقصد بتحصيل الضريبة:** مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار<sup>2</sup> وتجدد الإشارة أن الدولة في الماضي كانت تلجأ إلى تحصيل عدد كبير من الضرائب عن طريق الالتزام بمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعدئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص، وهجرت هذه الطريقة نظرا لكثرة عيوبها والمتمثلة أساسا في كون الخزينة بمقتضى هذه الطريقة لا تحصل على كامل المبالغ المحصلة من الممولين وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم وتضيع عليها الأموال التي تتمثل في الفرق بين ما يجب على الملتزم وما يدفعه للخزينة هذا الفرق الذي كان يتجاوز في بعض الأحيان نفقات الجباية، ومن جهة أخرى أن الدولة تعطي الملتزم سلطات واسعة وكثيرا ما كان يسيء استعمالها مما أدى بكثير من الدول في العصر الحديث بالعدول عن هذا الأسلوب ومباشرة هذا الاختصاص الذي يعد من أبرز اختصاصاتها.

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004 2005، ص 230.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ص 156

المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي.

الفرع الأول: تكوين الملف الجبائي وسندات التحصيل<sup>1</sup>:

### 1- تكوين الملف الجبائي:

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مركز الضرائب أو المركز الجوارى للضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي:

#### 1-أ: بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

- التصريح بالوجود.
- 02- نسخة من السجل التجاري.
- 02- شهادة الميلاد الأصلية.
- 01- بطاقة الإقامة.
- 02- نسخة من عقد الكراء أو ملكية المحل التجاري.
- 02- نسخ بطاقة الهوية

#### 1-ب: بالنسبة للأشخاص المعنويين

- التصريح بالوجود.
- 01- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركائه.
- 02- نسخة من القانون الأساسي
- 02- عقد الإيجار أو الملكية.
- 01- بطاقة الإقامة للمسير وشركائه.
- 01- نسخ بطاقة الهوية للمسير وشركائه

ملاحظة:

إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب الحرية المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.

<sup>1</sup> معلومات من المصلحة الرئيسية للتسيير لمركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب بالوادي.

**2- سندات التحصيل:<sup>1</sup>**

لا يجب تحصيل الضريبة إلا بوجود واقعة منشئة لها أي نشوء الدين في ذمة المكلف بالضريبة التي يحددها القانون كتوزيع الأرباح والأسهم والسندات أو الحصول على ربح تجاري، حيث تعمل الإدارة على تحديد المبلغ الواجب دفعه من طرف المكلف ومن خلال هذا يتضح لنا الفرق بين الواقعة المنشئة للضريبة اللازمة للتحصيل وتحديد مقدارها.

لا يمكن للقبض أن يقوم بعملية التحصيل إلا بوجود سند رسمي وتتمثل السندات في:

أ- **الجداول العامة:** هي كشوف عامة واسمية خاصة بالمكلفين بالضرائب والرسوم هذه الجداول محررة من طرف المركز الجهوي للإعلام الآلي حسب القائمة الموضوعة من طرف المفتشية المعنية، تضم هذه الجداول معلومات أساسية عن المكلف بالضريبة (الاسم اللقب العنوان، طبيعة الضريبة...)، وجزء مخصص للتسبيقات والتسديدات، وجزء آخر خاص بالمعلومات والمتابعات.

ب- **الجداول الفردية والجماعية:** تشمل قائمة المكلفين بالضريبة مضافا إليها بعض التعديلات في القائمة تحرر من طرف رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا، وقد تضم مجموع الضرائب لشخص واحد وبذلك يكون جدول فردي، وقد يضم عدة أشخاص ونوع واحد من الضرائب ويكون جماعي لعدة سنوات توضع هذه الجداول قيد التحصيل بعد ترخيصها في جدول يدعى D41 تثبت كل شهر محررة ومصادق عليها من طرف رئيس المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب للمعينة ووضعه قيد التحصيل الضريبي.

**2: التصريحات الشهرية أو الثلاثية لرقم الأعمال:**

يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم والتصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط.

يجب اکتتاب التصريح الشهري بالنسبة للمؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض ضريبة في العشرين يوما الأولى للشهر الموالي (سلسلة G50)، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة.

<sup>1</sup> معلومات من المصلحة الرئيسية للتسيير لمركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب بالوادي .

### 3: التصريح السنوي بالأرباح أو النتائج:

ألزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة اكتاب التصريح الإجمالي والنتائج قبل أول أفريل من كل سنة، ويحتوي هذا التصريح على ما يلي:

- العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
  - قيمة الأرباح الخاضعة للاقتصاد الضريبي.
  - قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلف بالضريبة
  - وثائق الاثبات الجبائية المتعلقة بعمليات النشاط ومختلف الأعباء والتكاليف.
- تحرر هذه التصريحات على مطبوعات خاصة وترسل إلى الإدارة الجبائية ويجب على مفتش الضرائب أن يسلم وصلا للمكلف بالضريبة بعد الالتزام بها.

### 4: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال (10 أيام) ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط وفي حالة التنازل يتم اكتاب تصريح بالتنازل يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين أما في حالة الوفاة فيتعين على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل ستة 06 أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة.

### ثانيا: الواجبات المحاسبية<sup>1</sup>:

أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي:

- دفتر الجرد
- دفتر اليومية
- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات

1- دفتر اليومية: عبارة عن دفتر مرقم ومختوم من قبل المحكمة المختصة تسجل فيه العمليات التي تقوم بها المؤسسة بتاريخ متتابعة، حيث أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية ويسجل

<sup>1</sup> بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص10.

فيه يوما بيوم عمليات نشاط المؤسسة بانتظام ومن دون ترك فراغ أو شطب إضافة إلى إرفاق المستندات الخاصة بإثبات مختلف العمليات.

2- دفتر الجرد: يجب على التجار القيام بجرد عناصر الأصول مرة على الأقل خلال السنة تنص المادة 10 من القانون التجاري على أنه " يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحمل صفة التاجر أن يجري سنويا بجرد عناصر أصول وخصوم حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح بدفاتر الجرد.

3- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى القانون التجاري لمدة 10 سنوات. وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري، فإنه يجب الاحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أي إخلال بالشروط السابقة الذكر يؤدي إلى رفض المحاسبة المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالف الواجبات المحاسبية.

### ثانيا: حقوق المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

### الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، يتوجب على المراقبين احترامها، كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهم هذه الضمانات ما يلي:

#### 1- الإعلام المسبق:

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار التحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

#### 2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نسخة 2014 ص 21.

التقويم، لكن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجأة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

### 3- عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسيه أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية أجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة، فمثلا بالنسبة للمؤسسة تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1000.000 دج، لكل سنة مالية تحدد بأربعة أشهر، أما إذا كان رقم أعمالها يتعدى 1000.000 دج وأقل من 5000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها فتحدد مدة التحقيق ب 6 أشهر.

أما في حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلا في حالة اكتشاف طرق ومناورات تدليسيه.

### الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم:

تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق والحق في الرد أو الطعن.

#### أولا - التبليغ بإعادة التقويم:

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقويمات ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية ومحملا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نسخة 2014 ص 21.

### ثانياً-حق الرد:

بعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي ويمكن أن يتم على أربع مستويات<sup>1</sup>:

#### 1- الطعن الإداري:

يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي ورئيس مركز الضرائب ورئيساً لمركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لإحكام المادة 95 من القانون أمام المحكمة الإدارية. يجب أن ترفع الدعوة أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله المدير الولائي للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### 2- الطعن النزاعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل بنقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل، ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق تحصيل الضريبة على 3 مستويات كما يلي:

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة وتكون مختصة عندما لا يتعدى مبلغ الضريبة 500.000 دج أو يساويها.

- لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الولاية، وتكون مختصة عندما لا يزيد مبلغ الضريبة عن 500.000 دج ويساوي أو يقل عن 2000.00 دج.

- لجنة الطعن المركزية في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، وتختص عندما يتجاوز مبلغ الضريبة 2000.000 دج<sup>2</sup>

#### 3- الطعن الولائي:

<sup>1</sup>ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 43 إلى 45.

<sup>2</sup>معلومات من المصلحة الرئيسية للتسيير لمركز الضرائب والمركز الجوارى للضرائب بالوادي .

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشركات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعنا أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

إن كل الوسائل السابقة الذكر عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه لكل التجاوزات والأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده إلا أن المكلفين بالضريبة لا يزالون يشكون من ضعف الحقوق الممنوحة لهم وخاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية.

#### 4- الطعن أمام مجلس الدولة:

يمكن الاستئناف في الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة في أجل شهرين بالنسبة للأحكام التي ثبت في المضمون وفي أجل 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية (المادة 50 من ق. ا. م. ا)، وتسري هذه الآجال من يوم التبليغ الرسمي للأمر أو الحكم إلى المعني، وتسري من تاريخ انقضاء أجل المعارضة إذا صدر غيابيا

وما يجدر الإشارة إليه أنه فيما يخص النزاع الإداري فإن طلبات الاستئناف لا توقف تنفيذ الحكم، غير أنه يمكن للطرف تأجيل تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية.

#### الفرع الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب

##### 1- تحضير الإشعار بالدفع<sup>1</sup>:

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع للمكلف والذي يقوم بالتوجه إلى قبضة الضرائب، بعد حصوله على هذا الإشعار ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، والضريبة على أرباح الشركات IBS

تقوم المفتشية بإرسال الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل. من طرف المكلف الذي يقوم بملا هذه الوثيقة التي تسمى G01 وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل.

<sup>1</sup> معلومات من قبضة مركز الضرائب الوادي.

وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10 % إذا كان التأخر شهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر.

وبعد إبداءها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها اسم ولقب المكلف بالضريبة ورقمه الجبائي، مقدار الدخل، الغرامة، العنوان تبعث المفتشية وثيقة G01 إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تعدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

## 2- وسائل الدفع:

عند وصول الإشعار بالدفع للمكلف يتقدم هذا الأخير إلى قبضة الضرائب التابع لها إقليميا ويقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة إما نقدا أو بواسطة شيك بنكي أو صك بريدي<sup>1</sup>.

أ- الدفع نقدا: مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل (Quittance) وتكون محتومة بطابع القبضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- اسم ولقب وعنوان المكلف بالضريبة

- رقم التعريف الجبائي.

- نوع الضريبة المدفوعة وكذا غرامة التأخير المقروضة إن وجدت طبعا.

مصدر هذا الوصل هو كتاب خاص بأمين الصندوق يسمى (H1) إن كان الاستعمال يدويا في حالة غياب استعمال التكنولوجيا الحديثة في بعض القبضات.

ب- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون محتوم بطابع القبضة، ويأخذ الوصل من سجل

<sup>1</sup> معلومات من قبضة مركز الضرائب الوادي.

الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شبك أو وصل بريدي يتعامل به يسمى (H2) ثم يقوم بإرسال الشبكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي. في حالة دفع المكلف زيادة في الصندوق، فيتدخل القابض ويقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف في حالة طلب. هذا الأخير وهذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض هذا إذا كانت القيمة أقل من 10.000 دج وإذا كانت أكثر ترجع بصك بريدي أو شيك بنكي أو القيام بعملية المقاصة إذا كان للمكلف ضريبة أخرى أو التزام آخر لدى القباضة.

هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب، والملاحظ أن عموم الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدمونها، وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته ووظيفته الاجتماعية، بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد نفسه ملزم بأدائها وخاصة بالأعمال التجارية، الخدماتية وكيفية تحصيلها. يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لا بد للفرد أدائها وهي لفائدة قباضة البلدية المتواجد في إقليمها، وهي في مجملها رسوم تقدم مقابل تقديم خدمة من طرف وهي مصلحة البلدية، وهذا ما سوف نتطرق إليه لاحقاً في الفصل التطبيقي.

### المطلب الثالث: طرق التحصيل الضريبي

بعد تحديد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة تتطرق إلى طرق التحصيل الضريبي المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها:

- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه.
- طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقاً.
- طريقة الاقتطاع من المصدر.
- طريقة التحصيل الجبري للضريبة.

#### أولاً: طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:

القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، وتسمى بطريقة التوريد المباشر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد عباس محمزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 158

**ثانيا: طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا**

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما يتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة). فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه، وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت الضرائب بسداد مستحققاته أو فيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية<sup>1</sup>.

**ثالثا: طريقة الاقتطاع من المصدر:** تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرض التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعدما تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر وتتميز هذه الطريقة ب<sup>2</sup>:

- سهولة وسرعة التحصيل.
- على المادة الخاضعة للضريبة.
- استحالة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- لا يشعر المكلف بوقوع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.

**رابعا: التحصيل الجبري للضريبة:**

وما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هنالك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير وتحصيل المبالغ المالية الجنائية كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف للضريبة أو الرسوم المفروض عليه، أين تدخل مصلحة المتابعات في قبضة الضرائب ضد المكلف الذي لم يسدد مستحققاته في الآجال القانونية ومن هذه الإجراءات ما يلي<sup>3</sup>:

**1- التنبيه:** وهي أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف وتحتوي على نوع من ردع وتخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم وضرائب الغير مدفوعة إن وجد صدى لهذا التنبيه تكون التسوية، أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية. (انظر الملحق رق 01 و 02).

<sup>1</sup> المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 8

<sup>2</sup> ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الصادر في 2018، ص: 48 49.

2- الإنذار: وهي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد، إذا تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية وأخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى وهو الحجز (أنظر الملحق رقم 04 و 05).

### 3- الإشعار إلى الغير الحائز ATD

تشرع مصلحة المتابعة المتواجدة على مستوى القباضة في إصدار إشعار إلى الغير الحائز (بنك، الحساب البريدي الجاري، الخزينة، الموثق... الخ) لتسديد ضرائب المكلف أي يقوم القابض بإعلان الحجز على حسابات المكلف (أنظر الملحق رقم 03)

### 4- الإشعار بالحجز:

وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق وحجز ممتلكات المكلف ويكون مؤقت ولمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا، وتقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق المصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني ومن هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرصة للمكلف لتفاديه الحجز ومن جهة أخرى محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر. في كثير من حالات الحجز وبما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الأجال القانونية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الصادر في 2018، ص 48 49.

## خلاصة الفصل

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها وتقويمها بغية تحقيق الأهداف المنشودة والمنتظرة من تلك العملية.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة الجبائية، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأسند لكل هذه المصالح مهام تقوم بها.

# الفصل الثاني

## التحقيق المحاسبي

- المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي.
- المبحث الثالث: التسيير والخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

## تمهيد:

سعيًا من طرف القانون لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وممارستها بكفاءة أكثر، وضع لها المشرع الجزائري أدوات قانونية، تتمثل في مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يعتمد عليها الأعوان المحققين في تنفيذ مهامهم الرقابية.

ومن بين هذه الإجراءات طريقة التحقيق المحاسبي، حيث تهتم بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون، حيث تهدف هذه الطريقة إلى التأكد من مدى صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلف، ولكي يكون التحقيق ذو فعالية يجب أن تتوفر على عدة عوامل من بينها المحقق المحاسبي الذي يجب أن تتوفر فيه المؤهلات والخبرات الكافية لتسيير عملية التحقيق المحاسبي.

ولمعرفة أكثر لمراحل التحقيق المحاسبي وفعاليتته والمؤهلات الواجب توفرها في المحقق قمنا بتقسيم هذا الفصل

إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي.

المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي.

المبحث الثالث: التسيير والخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية.

## المبحث الأول: ماهية التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي رقابة معمقة تجرى خارج مصالح الإدارة الجبائية تحديدا تتم مباشرة في عين المكان، وتمثل جملة من العمليات الهادفة إلى فحص محاسبة المؤسسة المعنية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، بهدف التحديد الأمثل لأوعية مختلف الضرائب المستحقة<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: مفهوم التحقيق المحاسبي

## أولا: تعريف التحقيق المحاسبي

**1-** يقصد بالتحقيق في المحاسبة: " مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"<sup>2</sup>

**2-** وفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"<sup>3</sup>.

**3-** ويعنى بالتحقيق في المحاسبة أيضا مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"<sup>4</sup>.

## ثانيا: الهدف من عملية التحقيق المحاسبي

إن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي، هو إبراز كل الأخطاء والإغفالات المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.

وكما هو معلوم أن التحقيق المحاسبي يجرى تنقيده ضمن إطار تشريعي يضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار الأولي للتحقيق وانتهاء بتتبع النتائج النهائية للمكلف بالضريبة<sup>1</sup>، ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من:

<sup>1</sup> شوقي جباري وعولمي بسمة، تعبئة الموارد الجبائية كخيار استراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية، العدد 02، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جوان 2015، ص 38.

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مداخلة بملتقى علمي دولي " الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف الجزائر، 2009، ص:8.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20، قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص: 10.

<sup>4</sup> ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص:8.

- صحة الإقرارات الضريبية المقدمة
- صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: مقومات التحقيق المحاسبي

من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب معايير ومستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة ويسيرونها على فتحها في كافة مراحل العمل، وأي مهنة يجب أن تكون لها قواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به والبيئة التي يعملون فيها. إن الأهمية النسبية التي تشغلها مهنة التحقيق المحاسبي قد فرضت على المحققين أن يتحلوا بسلوك أخلاقي لتأدية عملهم بطريقة تقابل ثقة الأطراف المعنية بالمحقق.

### أولاً: تعريف قواعد سلوك مهنة التحقيق

يقصد بسلوك مهنة التحقيق بأنها مجموعة من المبادئ أو القيم التي تتمثل في القوانين، القواعد التنظيمية، والمواظب الدينية ومواثيق العمل للجماعات المهنية، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة.

### ثانياً: أهداف وقواعد سلوك مهنة التحقيق

يمكن إيجازها فيما يلي:

- رفع مستوى مهنتي المحاسبة والتحقيق مع المحافظة على كرامة وتدعيم تقدم المهنة.
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمحققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص والأحكام القانونية لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المهنيين على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

### ثالثاً: معايير التحقيق المحاسبي:

وقد تم تقسيمها إلى ثلاثة معايير أساسية:

#### 1- المعايير العامة:

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي لمن سيزاولون مهنة التحقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض بالمعايير الشخصية وتشمل ثلاثة معايير وهي:

<sup>1</sup> العثماني مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 175.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 48-49.

- أن يقوم بعملية التحقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم وهذا بتوفر التأهيل العلمي والعملية مع عامل التطوير والتحديث في تحقيق الحسابات.
- الاستقلالية والحياد يمثلان الحجر الأساس لمهنة التحقيق أي قدرة المحقق على العمل بنزاهة وموضوعية.
- العناية المهنية اللازمة بحيث ترتبط بالمحقق عدة مسؤوليات ليكون مدركا لكل حقوقه وواجباته المهنية.

## 2- معايير العمل الميداني:

- وترتبط هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية التحقيق، وتمثل المبادئ التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، وتشمل ثلاثة معايير هي:
- وضع مخطط وافي وشامل للعملية ويشرف على مساعديه بطريقة ملائمة لتنفيذ البرامج المسيطرة.
  - القيام بدراسة محكمة لإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به الذي يجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن يقصر عليها التحقيق.
  - الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية المحقق فيها.

## 3- معايير إعداد التقارير:

والتي يمكن إنجازها فيما يلي:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة للفترات.
- الإفصاح الكلي لكل بيانات القوائم المالية ليعين مدى كفاية المعلومات ما لم يفيد خلاف ذلك.
- يتضمن التقرير رأي المحقق بشكل محايد وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

## المطلب الثالث: خصائص المحقق المحاسبي

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل التحقيق، سواء في التحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية، فالمحقق هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم، والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف، ولهذه الأسباب يجب أن توافر في المحقق مبادئ وصفات أخلاقية محددة بدونها لا يمكن إنجاز الهدف الحقيقي والمطلوب، وهذه الصفات وإن كان من المفروض أن يتحلى بها كل إنسان، إلا أن المحقق المحاسبي المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هي مكونات شخصياتهم، وإلا سوف تفقد العملية الضريبية احترامها من جمهور المكلفين وفقدان الالتزام الطوعي من المواطن، لذلك فقد نص المعيار الدولي رقم (910) في الفقرة الرابعة على ضرورة التزام المحقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمحقق على ما يلي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية والسلوك المهني، المعايير الفنية.

## أولاً: المؤهلات

يجب على المحقق المختص في التحقيق المحاسبي أن يمتلك كفاءات مهنية ملائمة والمتمثلة في:

- معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي
- معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التحقيق.
- مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية.
- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة والتحقيق<sup>1</sup>.

## ثانياً: الاستقلالية

تعني الاستقلالية أن يكون المحقق المحاسبي محايداً في قراره، كما يجب أن نقدر هذا الاستقلال مادياً ومعنوياً ويتطلب الاستقلال المادي أن لا يكون المحقق في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه<sup>2</sup>، حيث تنص المادة 45 من الأمر المطبق 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتعلق بالقانون الأساسي العام للتوظيف العمومية، منع كل موظف مهما كانت وضعيته في السلم الإداري أن يمتلك داخل التراب الوطني أو خارجه مباشرة أو

<sup>1</sup> محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، مذكرة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، ص 47-48.

<sup>2</sup> فحموش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2013، ص 27.

بواسطة شخص آخر بأي صفة من الصفات مصالح من طبيعتها أن تؤثر على استقلاليتها، أو تشكل عائقا للقيام بمهمته بصفة عادية في مؤسسة تخضع لرقابة الإدارة الجبائية التي ينتمي إليها أو لها صلة مع هذه الإدارة<sup>1</sup>.

### ثالثا: السرية المهنية

يمكن أن يطالب المحقق المحاسبي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين تشكل في إفشائها مخاطر فد تعود بالضرر على المؤسسة محمل التحقيق، أيضا جميع الاستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة، إذا تم في وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يمكن أن تستخدم ضدها.

### رابعا: الكفاءة

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد بالدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى من الجودة التي تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال-من حيث التحقيق المحاسبي-هذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية فرض الضريبة فقط، ولكن أيضا معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك يجب أن يكون المحقق المحاسبي على مستوى عال من الكفاءة<sup>2</sup>.

### خامسا: بذل العناية المهنية

ويعني بها أن يقوم المحقق المحاسبي بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل التحقيق، أي عند إعداد برنامج التحقيق وعند تنفيذ إجراءات التحقيق.

وبالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفر في المحقق المحاسب بعض الصفات الأخلاقية منها:

- الصدق والدقة في الأقوال والأفعال
- الأمانة والنزاهة
- اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع المكلف سواء عند طرح الأسئلة أو عند اكتشاف الأخطاء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> دليل اخلاقيات المهنة لموظفي المديرية للضرائب، وزارة المالية، 2016، ص10.

<sup>2</sup> فحموش سمية، نفس المرجع السابق، ص 28.

<sup>3</sup> صالح حميداتو، دور المراجعة الجبائية في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 49.

### المبحث الثاني: مراحل التحقيق المحاسبي

تسبق عملية التحقيق مهام أساسية وضرورية تقوم بها الإدارة الجبائية التي توفر الشروط اللازمة للسير الحسن. لهذه العملية ويكون ذلك من خلال تحديد الملفات المقدمة للمراقبة وكذا المعايير الواجب توفرها في هذه الملفات ثم دراستها، وفيما يلي سيتم ذكر هذه المراحل بشيء من التفصيل:

#### المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي

إن عدم التزام المحققين بإجراءات الوقاية الجبائية، يجعلها تحت طائلة البطلان، لذلك يستوجب على المحققين اتباع الاجراءات التي ينص عليها التشريع الجبائي.

#### أولاً: برمجة التحقيق المحاسبي:

إن برمجة الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يكون وفق قواعد إجرائية ومعايير انتقائية محددة من قبل الإدارة المركزية، وإعداد هذه البرامج ومتابعة تنفيذها تتم من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب.

#### 1- إجراءات إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رئيس مركز الضرائب كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية الولائية ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها، ويجدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الاعتبار معايير الانتفاء وتوجهات المصالح المركزية، ومن ناحية أخرى الامكانيات المتوفرة.

وبعد فحص وتحليل مختلف اقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات) بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سيتقصد من قبل المصالح المكلف بالمراقبة، كما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناء على معطيات أو بيانات خاصة بحوزتها أو مرسلتها إلى المصالح المعنية<sup>1</sup>، ويمكن تلخيص برمجة المكلفين الخاضعين للمراقبة الجبائية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، الجزائر، 2010/2011، ص 47-48.

<sup>2</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 108.

- اقتراح ملفات المكلفين للتحقيق في المصلحة الرئيسية للتسيير بمركز الضرائب ثم إرسالها للمديرية الولائية الضرائب.
- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب
- ارسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية البحث والمراجعات من أجل المصادقة عليها للتحقيق.
- تنفيذ برنامج المراقبة من طرف مصالح البحث والمراجعات.
- تنفيذ برنامج المراقبة من طرف المديرية الولائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
- تنفيذ برنامج المراقبة لدى المكلفين من طرف نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- استخراج جداول التسوية بعد تقرير نهاية التحقيق.
- إرسال الجداول الضريبية إلى قباضة التحصيل.
- تسديد الحقوق والغرامات من طرف المكلف.
- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.

## 2- معايير انتقاء المكلفين

- إن عملية انتقاء المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة لكن تتعلق عموماً بمجالات ظرفية، وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة، من أهمها:<sup>1</sup>
- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرض غش مرتفعة مثل: المهن الحرة، مقدم الخدمات، نشاطات الاستيراد والبيع بالجملة، الشراء وإعادة البيع... الخ
  - الأنشطة المحتكرة وغير التنافسية مع السلع المستوردة.
  - تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية.
  - تقسيم عادل يمس الأنشطة والمهن
  - ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء متكررة وحالات نسيان خطيرة مكتشفة أثناء الرقابة الداخلية، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 48.

<sup>2</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 107.

### ثانيا: الإجراءات التمهيدية لعملية التحقيق المحاسبي

قبل قيام المحقق بعملية الرقابة على المكلف لا بد من إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار<sup>1</sup>، وفي المقابل يقوم المحقق في مكتبه ببعض الأعمال التمهيدية لإجراء مراقبة المحاسبة وهي:

- دراسة الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة.

- دراسة الوثائق التقنية للنشاط المكلف.

#### 1- سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص طبيعي (باسم المؤسسة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة أو حتى لم تودع أصلا<sup>2</sup>.

#### أ- الضرائب المباشرة

في المقام الأول يقوم المحقق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات، وفحص التصريحات الجبائية السنوية، وفي حالة إيداع متأخرة للتصريحات المكتتبه عليه أن يأخذها بعين الاعتبار ويواجه المحقق ثلاث حالات هي<sup>3</sup>:

- التصريحات مودعة في الآجال المحددة قانونا وبطريقة منتظمة.

- التصريحات المودعة بعد الآجال المحددة قانونا وبطريقة غير منتظمة.

- التصريحات التي لم تودع أصلا.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 20-4، من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 10.

<sup>2</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 49.

<sup>3</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 49-50.

ويقوم المحقق بالتأكد بناء على كشوفات فرض الضريبة أن الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف غير متقدمة، ويمكن له التأكد من ذلك عن طريق الطلب من المكلف تقديم نسخ من الإندارات والجداول والتحقق

من أن جميع الضرائب والرسوم الغير المتقدمة قد تمت مراقبتها، ويجب عليه أيضا أن يفحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل لمكلف مستغل مؤسسة فردية، أو الشركاء الأساسيين في الشركة. إن فحص هذه الملفات في غاية الأهمية حيث يسمح بمعرفة ما يلي:

- الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصنفي المصرح به من طرف المكلف.
- عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.
- الممتلكات العقارية المكتسبة خلال الفترة الخاضعة للمراقبة
- القيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها.
- القروض المبرمة بصفة شخصية ومقارنتها مع الفوائد المسددة والمخصومة من النتيجة المحاسبية.

## 2- الرسوم على رقم الأعمال:

يقوم المحقق بتجميع كشوفات أرقام الأعمال المتعلقة بالفترة المحقق فيها، في شكل جدول يحتوي على المعلومات لكل سنة والمتعلقة بتغيرات رقم الأعمال، رقم الأعمال المعفى، كذلك الرسم على القيمة المضافة المسترجع والرسم على القيمة المضافة المستحق، وعلى المحقق أن يتأكد من أن كل كشوفات أرقام الأعمال المكتتبه قد تم معاينتها فعلا، كما عليه أن يقوم بمقارنتها مع تصريحات أرقام الأعمال المكتتبه بخصوص الضرائب المباشرة. وإذا لاحظ المحقق فرقا بين الحدث المنشئ للضريبة والتحصيلات التي تمت عليه أن يجري إعادة تأسيس لأرقام الأعمال لكل سنة على حدى.

وعليه أيضا أن يجري مقارنة كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة مع معطيات المحاسبة التي قدمها<sup>1</sup>

## 3- الضريبة على الدخل الإجمالي / صنف المرتبات والأجور:

يعمل المحقق على فحص التصريحات المودعة من قبل أرباب العمل والتي تسمح بما يلي:

- اكتشاف المكافآت التي ليس لها الحق في الخصم ولكن تم خصمها من الأساس الخاضع للضريبة.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 49-50.

- القيام بالمقارنات بين الأجور المسددة وتلك الموجودة في التصريحات السنوية للأجور.
- مراقبة الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور ومرتبات) والتأكد حول تدقيق حسابها على مجمل الأجور المسددة<sup>1</sup>.

## 2- إبلاغ المكلف بالضريبة:

حيث يقوم المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً ويحتوي البيانات والتي من أهمها: اسم وعنوان المكلف الخاضع للتحقيق، النشاط الممارس، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب<sup>2</sup>، والإشارة إلى إمكانية أن يستعين المكلف بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة كما يجب أن يرفق هذا الإشعار بالتحقيق بميثاق المكلفين<sup>3</sup>.

## 3- المعاينة المادية للمؤسسة:

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي<sup>4</sup> من أجل فحص الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المؤسسة كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج والمخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطلقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وجرد قيم. الصندوق...

## 4- استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني:

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الضريبي للمكلف إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص ويشكل مفصل الملف الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، من حيث رأس مال المؤسسة وتطوراته، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة والتي تتمثل في:

## - إعداد كشف حالة المقارنة لميزانيات (en°31)

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 56-57.

<sup>2</sup> مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص 118.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 20-4، من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 10.

<sup>4</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 20-4، من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، ص 10.

- تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاص بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا على السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، وخاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

- إعداد كشف المحاسبة (k37)

يتضمن هذا الكشف ملخص النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رق الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

- كشف مفصل عن المصاريف العامة.

يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء حسب طبيعتها والتأكد من إن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها وهل هي قابلة للخصم فعلا، وذلك بتوفر مجموعة من الشروط.

**أ- الشروط العامة:**

تتمثل الشروط العامة للمصاريف العامة فيما يلي:

- أن يكون العبء حقيقيا ومؤكدا أي يستلزم تبريره وإثباته من خلال الوثائق والمستندات الرسمية، وان يكون مرتبطا بنشاط المؤسسة (طبقا للمادة 69 من قانون الضرائب المباشرة)

- أن يستخدم العبء للفائدة المباشرة للمؤسسة أي استغلالها، ومرتبطة بالسير العادي لها.

- أن تترجم بنقصان في الأصول الصافية للمؤسسة أي أن يكون العبء سببا في هذا النقصان ويشترط أن يكون النقص كبيرا لا طفيفا في الأصول الصافية للمؤسسة.

- أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية التي التزم فيها وهذا استنادا إلى مبدأ استقلالية السنوات المالية الذي يقضي بتحميل كل عبء في سنة استحقاقه دون مراعاة تاريخ دفعه.

**ب- شروط الشكل:**

تتلخص شروط شكل المصاريف العامة فيما يلي:

- إعداد الكشوف الخاصة بالمصاريف العامة عند التصريح السنوي للنتيجة (طبقا للمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة).

- مسك محاسبة الأعباء من أجل أن يسجل العبء في حسابات المؤسسة (طبقا للمادة 09 من قانون الضرائب المباشرة)

- يجب أن يكون العبء حقيقي، وتبريره بفواتير ذات شكل صحيح وقانوني، وأن يتم حفظها لمدة عشر(10) سنوات(طبقا للمادة 12 من القانون التجاري) لتقديمه عند أي طلب من إدارة الضرائب.

### ج-شروط المضمون:

- يجب أن يلتزم بالأعباء لصالح المؤسسة، ولهذا يستثنى الأعمال التي تتجاوز مصلحة المؤسسة، بمعنى أن المصاريف الشخصية التي يجب أن يتحملها سواء مالك المؤسسة أو الموظفين في المناصب العليا أو حتى المساهمين في هذه المؤسسة يتم ضمها وتسجيلها إلى جانب الأعباء العامة القابلة للخصم، وهذا يعتبر غشا ضريبيا<sup>1</sup>.

### 5-القيام بالبحوث الخارجية:

قصد الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف أو المؤسسة محل التحقيق، وتهدف جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات التي يمكن أن تسهل من عملية التحقيق، يعتمد المحقق إلى إجراء بعض البحوث الخارجية فيما يتعلق ب: الممولين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية، وذلك باستغلال حق الاطلاع كما سبقنا وان أشرنا إلى ذلك<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: عملية سير التحقيق المحاسبي

إن البدء في عمليات التحقيق لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء التحقيق مع وصل التسليم، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة وبمنح له أجل أدنى للتحضير (10) أيام ابتداء من استلام هذا الإشعار، وهذا الأخير يجب أن يحتوي تحت طائلة بطلان الاجراءات على ما يلي<sup>3</sup>:

1- الاسم أو المقر الاجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح.

2- تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان

3- إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره

4- مختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 109-110.

<sup>2</sup> مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص 119.

<sup>3</sup> رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس، المغرب، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2014، ص 174.

5- السنوات المعنية، ونعني بها السنوات المتقدمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول وبالنسبة للدورة المتقدمة التي تضمنت على عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

يجب أن يحتوي الإشعار بإجراء الرقابة على العنوان كاملاً وختم المصلحة التي تباشرها، ويجب أن يكون ممضياً من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم ورتبهم هناك حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة بحيث يتقدم بمناسبة المكلف بطلب إجراء المراجعة خارج المؤسسة إلى مدير الإدارة الجبائية والذي من حقه أن يرفض هذا الطلب.

وتتجسد عملية الرقابة المحاسبية في فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية وتكون على مرحلتين:

**1- الأولى** وتكون بالفحص الشكلي لتلك السجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للأحكام المنصوص عليها (القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي).

**2- الثانية** وتتمثل في فحص تلك الوثائق من ناحية المضمون، وهذا بما تحويه من تسجيلات ونذكر هنا أن المحقق يقوم بدراسة معمقة ودقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير وحسابات النتائج<sup>1</sup>، وبعدها يتم إعادة تشكيل القاعدة الخاضعة للضريبة التي على أساسها يتم تحديد تسوية الوضعية الجبائية.

### ثانياً: التحقيق في محاسبة المكلف من حيث المضمون

يعد فحص محاسب المكلف من حيث الشكل يلجأ العون المحقق إلى دراسة معمقة ومفصلة للحسابات الرئيسية والفرعية الخاصة بالميزانية الختامية وحسابات التسيير والنتائج، كما تعطي الأولوية إلى الحسابات التي تكشف النشاط الحقيقي للمكلف والمعبر عنه برقم الأعمال والأرباح الناتجة عنه لكونهما يشكلان الوعاء الضريبي الأكثر انتشاراً لمختلف الضرائب والرسوم كما أن هذه العملية تهدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية كالمشتريات، المخزونات والمبيعات وغيرها من الحسابات الأخرى<sup>2</sup>

### 1- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

ترتكز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العناصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة والمتمثلة في المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات.

**1-1 مراقبة المشتريات:** إن عدم الانتظام الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات يمكن

تصنيفه إلى صنفين:

<sup>1</sup> مغني ناصر، نفس المرجع السابق، ص 119.

<sup>2</sup> لباس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 69.

## أ- تضخيم قيمة المشتريات:

يهدف المكلف من خلال زيادة وتضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام، والربح الصافي وذلك من خلال:

- التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والنسخة (DUPLICTA) حيث يجب كشف هذه الفاتورة،
  - تسجيل فاتورة وهمية
  - تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين.
  - التسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات الاستثمارات المكتسبة والآلات والمعدات، نفقات الصيانة الشخصية لصاحب المؤسسة أو الشركة.
- ويقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي لا يستطيع إخفاء رقم أعماله كمقاولي الأشغال العمومية، والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات وصولاً إلى الطلب، الكشوفات البنكية وخصوصاً كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المحررة لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد<sup>1</sup>.

## ب- تخفيض المشتريات:

إن تخفيض المكلف لمشترياته تصرف غير عقلاني، وهذا لأنه يزيد من ربحه وليس تخفيضه، إلا أن تخفيض المشتريات عادة ما يكون مصحوباً بإخفاء المبيعات، وبالتالي فإن اعتمدت المؤسسة عدم الكشف على مجموعة من مبيعاتها والتصريح بكل مشترياتها، فإن نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية، ها ما يلفت نظر المحقق المراق.

هذا النوع من التجاوزات والتي أصبحت أكثر استعمالاً يمكن أن تظهر تحت عدة أشكال:

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

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 56، 75.

- مشتريات محصلة بالتجزئة، باستثناء مشتريات بدون فاتورة، الاكتشاف يكون سهلاً، وذلك إما عن طريق فحص بسيط للفواتير، لسندات الحجز، أو عن طريق مقارنة محاسبية لتسجيلات الموردين. أما المشتريات بدون فاتورة فهي صعبة الاكتشاف عن طريق الفحص المحاسبي. المحقق يمكن أن يراقب السلع الموجودة في المخازن، سند الطلب، سند التصدير، ويتأكد من انتهاء كل المواد المشتراة (مع الأخذ مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة).<sup>1</sup>

## 1-2 مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ:

### أ- مراقبة المخزونات:

إن العناصر المكونة للمخزون هي البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والإشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير المسترجعة، قد تكون موضوع تلاعب المكلف، وعلى المحقق أن يراقبها وبشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون، حيث يعد المحقق بناء على الجرد المادي كشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات الجارة من قبل المكلف خلال 4 سنوات الخاضعة للرقابة، من أجل إعادة تأسيس مخزون المادة الأولية والبضاعة، وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل:

- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الحقيقي (تخفيض قيمة المخزون)،

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزونات)

ويمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفض الكميات وقيم المخزونات معاً وتخفيض في القيم والكميات.

### ب- مراقبة الأشغال قيد التنفيذ:

على المحقق أن يفحص كشوفات الوضعيات، وتقارير رؤساء الورشات، وسندات تسليم الموردين، وبطاقات التصنيع وعليه التأكد من أن التكاليف المباشرة قد أدرجت في المحاسبة، ومهما كانت الطرق المستعملة في التلاعب بقيم المخزونات فهي تهدف في النهاية إلى التوصيل إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والتوزيع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 124.

ومن خلال مراقبة المخزون يمكن استخراج ثلاث فرضيات:

- قيمة المخزون الناتج عن الجرد المحاسبي الفعلي يوم التحقيق يفوق قيمة المخزون المصرح به، والهدف منه تخفيض الربح المتاح أو المشتريات التي تمت بدون فواتير بداية الفحص.
- قيمة المخزون المستخرجة من الجرد الفعلي أقل من قيمة المخزون المصرح به، والهدف من تضخيم المخزونات صناعيا هو تغطية المبيعات دون فواتير.
- قيمة المخزون الفعلي تساوي قيمة المخزون المصرح به، وهذا لا يعني المحاسبة منتظمة، وبالتالي على المحقق استعمال نوع آخر من التحقيق.<sup>2</sup>

### 3-1 مراقبة المبيعات:

إن أكثر التلاعبات المحاسبية التي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كما يلي:

- بيع بدون فواتير
- تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات
- نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات.
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية لسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات
- عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجاته الشخصية
- وعلى المحقق اختيار الإجراء الذي يبدو له أكثر ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

### 2- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

يقوم المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

#### 1-2 مراقبة حسابات الميزانية:

قبل مباشرة التحقيق في حسابات الميزانية، على المحقق أن يتأكد من مطابقة حسابات الميزانية مع ميزانية المراجعة بعد الجرد ومع ما سجل الجرد وأرصدة حسابات الميزانية الموجودة في دفتر الأستاذ، وعموما تتم عن طريق

<sup>1</sup> رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2007، ص100.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، نفس المرجع السابق، ص 127-128.

السبر (sondage)، والتأكد من أن النفقات مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى يقوم بها عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية<sup>1</sup>.

### أ- فحص أصول الميزانية:

#### أ-1 الاستثمارات<sup>2</sup>:

يتم ذلك بقيام المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة، وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف النظام المحاسبي المالي (القيم المعنوية، الأراضي، المباني، مواد التعبئة والتغليف...) بالإضافة إلى التركيز على النقاط التالية:

- مراقبة الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة، أو المبالغ المضخمة التي تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.
- مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء العقارات، وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وإن الاستثمار قد تم تسجيله في المحاسبة بسعر الاكتتاب أو التكلفة خارج الرسم على القيم المضافة.
- كما يجب على العون المحقق مراقبة نظام الاهتلاكات في الوقت الذي يتم فيه فحص حسابات الاستثمارات، باعتبار أن أقساط الاهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، إذا توافرت الشروط التالية:

- أن يصف الأصل المهتمك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقدم مع مرور الزمن.
- أن يكون الأصل المهتمك مع علاقة مباشرة مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة
- أن يكون أصل الاستثمار الخاضع للاهتلاك مسجل حسابيا بوثائق ثبوتية
- أن لا تتجاوز مجموع الاهتلاكات قيمة الأصل المهتمك.
- لكن المكلف بالضريبة يقوم بمخالفة هذه الشروط بهدف تعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، حيث أن استعمال تقنية الاهتلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال، والذي يجب أن

<sup>1</sup> رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، نفس المرجع السابق، ص 157.

<sup>2</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 116.

تكون فيه القدرات التقنية جيدة وأكثر خصوصية وهذا ما يصعب إيجاده لدى محققي الجباية، وتتمثل عملية الغش الضريبي في مجال الاهتلاك في عدة طرق نذكر منها:

- إدراج عناصر غير قابلة للاهتلاك في العناصر القابلة لهذا الأخير، أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة.

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونياً.

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافاً إلى مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهتلاك.

### أ-2 المخزونات:

فضلاً عن ما تقدم به سابقاً في مراقبة المخزونات، تتم مراقبة المخزون أيضاً بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الفعلي (الحقيقي) داخل المخازن عند التحقيق في عين المكان، لذا يجب أن يقوم المحقق بدراسة تحليلية معمقة لحركة المخزون من حيث مدخلات ومخرجات هذا الأخير، وذلك باستعمال الحساب المادي للمعادلة التالية: مخزون أول مدة + مشتريات = آخر مادة + مبيعات.

كما عليه أن يتأكد أيضاً من:

- صحة الجرد من حيث أن الحسابات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتوافق مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد سواء من حيث الكميات أو سعر الوحدة.

- صحة قيمة المخزون.

- إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة<sup>1</sup>.

### 3 الحقوق:2

وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك، ح ج البريدي...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى، وبالنسبة للحقوق المعدومة على المحقق أن يتأكد من عدم ملائمة العملاء بالإضافة إلى ذلك على المحقق أن يتأكد

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 117.

<sup>2</sup> عوادى مصطفى، وزين يوسف، نفس المرجع السابق، ص 61-62.

من الانسجام العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء، وعليه أن يركز خاصة على:

- التخفيضات الممنوعة خارج الفواتير
  - التسيقات والدفعات على الطلبات
  - محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري
  - الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام
  - الحركة بين حساب العميل وحساب جاري للشركاء أو المستغل.
- أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من انسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات ومع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي.
- أما بالنسبة لحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء.

#### ب- فحص خصوم الميزانية:

يجب أن تولى مراقبة حسابات الخصوم اهتمام خاص من طرف المحقق وحسابات الخصوم هي الأموال المملوكة والديون وهي كالتالي:

#### ب-1 الأموال المملوكة: وهذا الحساب يحتوي على:

#### ب-1-1 الأموال الاجتماعية:

وتمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن أجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضروري، والتغيرات في الأموال الاجتماعية يمكن أن تكون زيادة أو تخفيض في رأس المال الاجتماعي، ففي حال التنازل عن أسهم أو حصص اجتماعية على المحقق أن يتضمن أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي

#### ب-1-2 الأموال الشخصية:

لفحص هذا السبب يجب أن يبحث حول ما إذا كان المكلف قد قام بمسحوبات شخصية أم لا؟ أي يجب أن يقارن بين عمليات حساب الجاري للمستغل مع حسابات الموجودات من أجل تحديد هذه المسحوبات ويجب عليه أيضا مراقبة أصل مساهمات المستغل.

**ب-1-3 الاحتياطات**

وهي الأرباح غير الموزعة على الشركاء وغير المدرجة في رأس المال الاجتماعي، وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات مجلس الإدارة، ومراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة.

**ب-1-4 نتيجة قيد التخصيص:**

هذا الحساب يمثل نتائج الدورات السابقة التي لم تخصص بعد وعلى المحقق أن يقوم بالتأكد من أن هذه الأرباح قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات<sup>1</sup>.

**ب-1-5 مؤونات التكاليف والخسائر:**

على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى شروط الشكلية والموضوعية، وإنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، وبالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة الدورة<sup>2</sup>.

**ب-2 الديون<sup>3</sup>:**

على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة، وذلك بالقيام بملاحظة كشوفات الربط وبطاقات المعلومات لدى جميع المتعاملين مع المكلف الخاضع للرقابة، وفي هذا الصدد يقوم بفحص الحسابات التالية:

**ب-2-1 القروض:**

ويحتوي هذا الحساب على قروض بنكية، قروض استثمار وقروض أخرى بالنسبة للقروض البنكية وقروض الاستثمار، لا توجد مشكلة لأنه عموماً تمنح من مؤسسات وهيئات مالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل معمق، وعلى محقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقدمة، ويتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل المستغل، وفيما يخص دفعات تسديد القروض يجب أن يتأكد أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 63.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، وزين يونس، المرجع السابق، ص 63.

<sup>3</sup> رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نفس المرجع السابق، ص 129.

**ب-2-2 حساب الموردين:**

على المحقق أن يتأكد من:

- تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ.
  - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق.
  - مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات.
  - التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة.
- ومن جهة أخرى على المحقق أن يستغل كشوفات الربط وبطاقات المعلومات الموجودة في ملف المؤسسة أو المكلف الخاضع للرقابة.

**2-2 مراقبة حسابات التسيير<sup>1</sup>:**

بعد قيام تدقيق حسابات الميزانية على العون المدقق أن يتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي تتضمنها حسابات التسيير بصنفها المصاريف والإيرادات، وهذا بهدف كشف التجاوزات والاعفالات التي يمكن أن يستعملها المكلف للتهرب من الضريبة خاصة في تضخيم المصاريف أو تخفيض الإيرادات.

**1-مراقبة التكاليف:**

تتحمل المؤسسة خلال نشاطها تكاليف ونفقات بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وعلى المحقق أن يراقب التكاليف يجب أن تراقب من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند تأسيس فرض الضريبة.

**أ- استهلاكات السلع والمواد الأولية:**

لمراقبة هذا الحساب على المحقق أن يقارن بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من أجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها، والتي يجب أن تتساوى مع سعر الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين، حيث أن مصاريف الشراء لا يجب أن تدرج في حسابات التكاليف بحسب طبيعتها بل في حسابات المخزونات.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 72-73.

**ب- الخدمات والمصاريف العامة:**

من الضروري لهذه التكاليف أن ترتبط بموضوع ونشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائياً، بالإضافة إلى حدوثها فعلياً، والفواتير التي تحتوي على القيمة المضافة يجب أن تسجل في المحاسبة خارج الرسم.

**ب-1- مصاريف المستخدمين:**

فحص هذا الحساب يتمثل في مراقبة تطابق مبلغ مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنته مع المبالغ المصرح بها في التصريحات الجبائية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (مرتبات وأجور)، وبالإضافة إلى ذلك على العون المحقق أن يتأكد من أن هذه الأجور متعلقة بمستخدمي المؤسسة وليس متعلقة بمستخدمين وهميين.

**ب-2 الضرائب والرسوم:**

على المحقق أن يتأكد من أن الضرائب والرسوم قد تم تسديدها، وأن عقوبات التأخير والزيادات ليست مسجلة في هذا الحساب لأنها غير قابلة للخصم جبائياً

**ب-3- المصاريف المالية:**

عموماً تتضمن المصاريف المالية الفوائد البنكية، وفوائد الحسابات الجارية، وتراقب اعتماداً على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية<sup>1</sup>.

**ب-4- الإهلاكات**

على المحقق أن يتأكد من أن الإهلاكات قد تم طرحها من الربع الخام، من أجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر الاستثمارات نتيجة للاستعمال أو التقادم وهي من حيث المبدأ تقسم على فترة استعمال هذا العنصر، ونص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المسائلة على:

- الإهلاك الخطي يطبق على كل الاستثمارات الخاضعة لتدهور القيمة، هذه الطريقة تعتمد على تحديد قسط إهلاك ثابت خلال فترة الإهلاك

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، نفس المرجع السابق، ص 73-74

- الإهلاك المتناقض يعتمد على تطبيق بمعدل اهتلاك في السنة الأول على تكلفة الاستثمار وبداية من الدورة الثانية على القيمة المضافة للاستثمار إلى غاية انتهاء فترة الإهلاك الإهلاك المتزايدة يعتمد على تحديد قسط الإهلاك السنوي المتزايد من سنة لأخرى.

### مراقبة الإيرادات:<sup>1</sup>

هذه المجموعة تحتوي على:

#### أ- مبيعات السلع:

بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية:  
الكمية المباعة = المخزون الأولي + المشتريات - المخزون النهائي.

بالإضافة إلى التأكد من انتظام المشتريات والمخزونات عند اجراء عملية المراقبة، وبالنسبة للمؤسسات الصناعية، على المحقق أن يتأكد من:

- انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليوميات المساعدة
- تبرير كل انقطاع في سلسلة فواتير المبيعات المستعملة من قبل المؤسسة.
- أن التسجيل المحاسبي منتظم وأن التقدير صحيح.

#### ب- الإيرادات المالية:

نقصد بالإيرادات المالية نواتج الأسهم والسندات والخصومات المحصل عليها وفوائد سعر الصرف، وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للإيرادات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.

#### ج- الإيرادات الأخرى:

وتشكل قسم مهم من رقم الأعمال، عموماً على المحقق أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الإيرادات والتي قد تنتج من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة وعمليات أخرى.

#### د- الإيرادات الاستثنائية:

هذا الحساب يتطلب تركيزاً خاصاً من جانب المحقق من أجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل تصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة معمقة للملف الجبائي، ومن أجل فعالية أكبر، من

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس، نفس المرجع السابق، ص 66.

الضروري مراقبة الطلبات المستلمة ووصولات التسليم سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة

### ثالثاً: دراسة القيمة المضافة وهوامش الربح:

هذا النوع من التحليل لا يمكن إجراءه أو القيام به إلا بتوفر العناصر والمستندات الضرورية لذلك والمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، حيث أن القيمة المضافة المحققة تستخرج من الفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة، أما النسب التالية تمثل للعون المدقق مؤشرات تدل على التطورات الحاصلة في نشاط المؤسسة والنتائج المحققة خلال السنوات المحقق فيها وهي:

- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة ÷ رقم الأعمال السنوي
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة للمشتريات = الربح الخام ÷ سعر تكلفة البضائع المباعة
- نسبة هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال = الربح الخام ÷ رقم الأعمال السنوي
- نسبة نتيجة الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الاستغلال ÷ رقم الأعمال السنوي.
- نسبة الربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال = نتيجة الدورة ÷ رقم الأعمال السنوي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 75.

## المطلب الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

إن التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التحقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، تمكن العون المدقق من استخلاص نتيجة رفض أن قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين فإنه ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له فيها التجاوزات الضريبية في التقرير النهائي المحرر من طرف العون المحقق كخلاصة للعمل المنجز.

## أولا: تقييم محاسبة المكلف بالضريبة

عند إتمام المراحل الميدانية من عملية التحقيق في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية يقوم العون المحقق بتقييم محاسبة المكلف، بأن يتم قبولها شكلا ومضمونا أو يتم رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها وحسب حجم الضر الذي ألحق بامتيازات الخزينة العمومية.

## 1- قبول المحاسبة:

يتم قبول محاسبة المكلف لعدة شروط وهي:

- المحاسبة تكون منتظمة من حيث الشكل، وهذا راجع إلى أن الدفاتر المحاسبية مطابقة للنصوص القانونية وتكون ملتزمة بتطبيق قواعد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- المحاسبة مقنعة أي أنها مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق الإثباتية الكافية وحتى السجلات المساعدة

- المحاسبة صادقة، كون الإغفالات والإهمالات والتجاوزات المسجلة تكون طفيفة وغير خطيرة<sup>1</sup>، وعليه إن

قبول محاسبة المكلف من قبل العون المحقق يمكن أن تصنف إلى مستويات.

## أ- قبول صريح:

أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، وهذا دون إجراء أية تقويمات عن طريق تسليم إشعار بغياب التقويم.

## ب- قبول نسبي:

أي أن هناك ارتياب، وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى اجراءات التقويم التناهي والمقصود بها أن يكون اصال بين الخاضع للضريبة والمحقق الجبائي للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف بالضريبة حول هذه الانحرافات المسجلة، ثم يقوم المحقق بإعادة

<sup>1</sup> لياس قلاب ذبيح، المرجع نفسه، ص 79.

تأسيس رقم الأعمال الخاضع ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم، وذلك عن طريق الإشعار بالتقديم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوما للرد على هذا التقييم<sup>1</sup>.

## 2- رفض المحاسبة:

قد يلخص للعون المحقق إلى رفض المحاسبة نظرا لكثرة الأخطاء والتجاوزات الموجودة فيها، أو حتى عدم احترامها لأدنى الشروط القانونية، وهذا من أجل حماية المكلف من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه المحاسبة، ويكون في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المالي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية، أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليميا أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة... إلخ
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب عدم انعدام الوثائق الثبوتية مثل: غياب كلي أو جزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.

- عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات واغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل الفواتير الشراء والبيع، رصيد دائن متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية... إلخ

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي لأسس فرص الضريبة ونجد منها:

- لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكتب أو أحد موظفيه للعون المحقق لأداء مهامه.
- عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة لطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التحقيق<sup>2</sup>.

## ثانيا: إجراء التعديلات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي

إن قيام العون المحقق بإجراء التعديلات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي يعتمد بدرجة كبيرة على مدى التزام المكلف للإجراءات الجبائية والمحاسبية، حيث تنقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات اعتراضية وإجراءات تلقائية.

### 1- الإجراءات الاعتراضية:

<sup>1</sup> قتال عبد العزيز، نفس المرجع السابق، ص 83.

<sup>2</sup> لياس قلاب ذبيح، نفس المرجع السابق، ص 80.

تمس هذه الاجراءات المكلفين الذين يحترمون الاجراءات الجبائية والمحاسبية، حيث أن العون المحقق يجب أن يوضح طرق التقدير التي أدت إلى القيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة والإشارة إلى إمكانية الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختيار المكلف لمناقشة اقتراحات الإدارة الجبائية أو الاجابة عنها وقد تجرى محادثة اعتراضية بين الطرفين حول النتائج المبلغة.<sup>1</sup>

تنص المادة 20-70 من قانون الاجراءات الجبائية على ما يلي: " في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

## 2- الاجراءات التلقائية:

في حالة عدم التزام المكلف بالاجراءات الجبائية أو برفض الرقابة الجبائية تقوم الإدارة الضريبية بحرمان المكلف من الاجراءات الاعتراضية، وذلك بقيامها بإجراءات أحادية الجانب من طرفها وبصفة تلقائية، حيث تتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:

### 1-2 التصحيح التلقائي لتصريحات المكلف:

يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محل تصحيح تلقائي، كما نصت المادة 44-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أن يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة إذا تعذر القيام بالتحقيق المحاسبي بفعل المكلف أو الغير.

### 2-2 العقوبات المفروضة:

عندما يكشف المحقق ممارسات تدليسية، مخالفات، إغفالات أو أخطاء جبائية، يطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، وتختلف العقوبات المفروضة على المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي من حيث كونها عقوبات جبائية أو جزائية حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة من قبله.

<sup>1</sup> عبد الغني كحلة، نفس المرجع السابق، ص 126

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 70-7، من قانون الاجراءات الجبائية، ص 11.

## المبحث الثالث: التسيير والخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية

تأخذ الجباية النصيب الأكبر من الأهمية في حياة المؤسسة، وذلك لأن الوضعية المالية للمؤسسة تتأثر بصفة مباشرة بوضعيتها الجبائية، بحيث أن الأعباء الضريبية التي يمكن أن تتحملها المؤسسة ستثقل كاهلها وتقلص من أرباحها، ومن هنا يمكننا إبراز أهمية التسيير الجبائي في المؤسسة وتنسيقه مع التشريعات الجبائية أي بمعنى مدى إلتزام المسير بأداء الواجبات الضريبية الواقعة على عاتقها والإستفادة من الإمتيازات الممنوحة التي يقرها المشرع الجبائي، وذلك بإستعمال أفضل الطرق والوسائل لتسيير أحسن لجبايتها وهذا ما يؤدي إلى تحسين العلاقة مع الإدارة الجبائية وتقليل العبء الضريبي.

## المطلب الأول: مفهوم التسيير الجبائي وضرورته

ستتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التسيير الجبائي، وكذلك الضرورة الملحة للتسيير الجبائي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية.

## أولاً: مفهوم التسيير الجبائي

يعتبر التسيير الجبائي فرع من فروع التسيير المالي ويعني إدراج العامل الجبائي في صناعة القرار، ويهدف إلى تمكين المؤسسة من الإستفادة من جميع الخيارات الجبائية، وتجنب التكاليف الجبائية الإضافية من خلال قدرة المسير على إنتقاء أحسن الطرق والخيارات الجبائية وتوظيفها لفائدة المؤسسة، وبالتالي هو وسيلة لترشيد القرار.<sup>1</sup> وأهم ما جاء من تعريفات للتسيير الجبائي نذكر مايلي:

**التعريف الأول:** يعرف mouric cozian: "التسيير الجبائي على أنه الإستعمال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. والتسيير الجبائي هو مزيج بين السلوك القانوني والجبائي وعلم التسيير، يتعلق بتسيير المتغير الجبائي في المؤسسة في جميع مراحل دورة حياتها ولذا تسعى إلى تعظيمه بدون الخروج عن الإطار القانوني".<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** يعرف التسيير الجبائي بأنه الإختيار من بين الخيارات الجبائية المتاحة للمؤسسة مع الأخذ بالإعتبار:

-النصوص التشريعية الجبائية.

<sup>1</sup> الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة، جامعة مسيلة، 14-15 أفريل 2009، ص-ص: 01-02.

<sup>2</sup> صابر عباسي، محمد فوزي شعوي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة -الجزائر)، مجلة الباحث، العدد: 12، 2013، ص: 117.

- خصوصيات كل مؤسسة.

- درجة المخاطر الجبائي.<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** حسب كريستين كوليت (CHRESTINE COLLETTE) فإن " تسيير الضريبة

يعني أن الضريبة التي هي بمثابة إلتزام قانوني للمؤسسة، يمكن أن تستخدم لصالح المؤسسة، وأن تصبح متغيرا فعالا في إستراتيجياتها، إذ بدلا من السلبية تجاه الجبائية، يطرح الإستعمال الفعال والذكي لها".<sup>2</sup>

ومن التعريفات السابقة نستنتج مايلي:<sup>3</sup>

- يعتبر التسيير الجبائي ممارسة قانونية مادامت المؤسسة تأخذ بعين الإعتبار التشريع الجبائي وتسدد كافة الإلتزامات المفروضة عليها من قبل هذا الأخير وهذه النقطة الأساسية للتفريق بين التسيير الجبائي والتهرب والغش الضريبي.

- حتى نقول أن هناك تسيير جبائي يجب التأكد من وجود خيارا تجبائية متاحة أمام المؤسسة وتعددتها يعتبر عنصر أساسي في عملية إتخاذ القرار فوجود هاته الخيارات من عدمها هو الفيصل في إمكانية الحديث عن وجود تسيير جبائي.

- يختلف التسيير الجبائي من مؤسسة لأخرى وهذا نظرا للظروف التي تعيشها كل مؤسسة.

- يتزايد الخطر الجبائي عند إنتقال المؤسسة من مجرد التطبيق البسيط للقواعد والإلتزامات الجبائية إلى وضع تريد فيه تسيير الجبائية لخدمة أهدافها.

### ثانيا: ضرورة التسيير الجبائي

تتميز الجبائية بالتعدد، التعقد وعدم الإستقرار في نصوصها، الأمر الذي يولد المزيد من المخاطر، كذلك هي دائمة التواجد في حياة المؤسسة جهة من خلال الإلتزامات القانونية التي تقع على عاتقها وجهة أخرى بالتأثير على قراراتها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية، مجلة الحوار الفكري، العدد: 11، 2016، ص: 696.

<sup>2</sup> زكرياء دمدم، أنور عيده، التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة (دراسة ميدانية لمؤسسة لأشغال البناء)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد: 04، 2018، ص: 93.

<sup>3</sup> محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2003/2002، ص: 03.

<sup>4</sup> نوال جلعوف ثلجة، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، 2010، ص: 01.

وعليه فإن إستمرار المؤسسة الإقتصادية مرهون بقدرة وكفاءة المسير في صنع القرارات المهمة، خاصة ما تعلق منها بالقرارات التمويلية، والتي يتوقف عليها تعظيم العوائد وتدنئة التكاليف إلى أدنى قدر ممكن، ولن يتحقق ذلك دون إدراك المسير لجميع هذه العوامل المؤثرة على صنع القرارات.<sup>1</sup>

إن ضرورة التسيير الجبائي الجيد هو واجب على كل مؤسسة، فتسيير الجباية هو الإختيار ما بين الخيارات الجبائية المفروضة على المؤسسة، مع الأخذ بعين الإعتبار المعالم المتغيرة التالية:<sup>2</sup>

-النصوص الجبائية والمتمثلة في قوانين المالية.

-خاصية كل مؤسسة.

-يجب توضيح مفهوم الخطر الجبائي لإزالة الغموض والخلط بين المفاهيم، أي بين تسيير الخطر الجبائي ومفهوم التهرب الضريبي.

-يقتضي أن يكون منفذا في الوقت المناسب.

### المطلب الثاني: مفهوم المخاطر الجبائية وتسييرها في المؤسسة

إن المؤسسة مهما كان حجمها، طبيعة نشاطها والقطاع الذي تنشط فيه قد تتعرض لمخاطر جبائية قد تؤدي بها إلى الخروج من السوق لذا إرتأينا أن نخصص هذا المطلب لمفهوم المخاطر الجبائية ومصادرها.

#### أولاً: مفهوم المخاطر الجبائية

يتعلق الخطر الجبائي بسلوك المؤسسة تجاه الإدارة الجبائية، فهو يتولد من عدم تقييد المؤسسة بالإلتزامات الجبائية التي يحددها التشريع الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة علاوة على تشويه سمعتها أمام الإدارة الجبائية إلى تكبدها أعباء إضافية تتمثل في العقوبات والغرامات بالإضافة إلى الوقت الضائع الذي يحسب عليها في الحالة كونها هدفا للمراقبة الجبائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

ويعرف الخطر الجبائي أيضا بأنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم إحترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموما، ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم إحترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>الحواس زروق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، مرجع سابق، ص: 01.

<sup>2</sup>-الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الثواب لمسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العربي التبيسي، الجزائر، 2008/2007، ص: 02.

<sup>3</sup>يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها، الطبعة الأولى، دارالمحمدية للطباعة، الجزائر، 2008، ص:

<sup>4</sup>Jacques Duhem:Michel jammes ،op – cit P: 75.

فالمشكلة الجبائية في المؤسسة تتمثل في معرفة الجباية والقدرة على التكيف مع التشريع الجبائي، فالمؤسسة إلتزامات جبائية متعددة عليها القيام بها وفقا لنصوص القانون الجبائي (الإنتظام الضريبي)، زيادة عن هذا فالتشريع الجبائي أعطى للمؤسسة عدة إمتيازات وخيارات تسعى من وراء الإستفادة منها والتأقلم معها وحسن المفاضلة بينها إلى تحقيق الفاعلية الجبائية.

إذن فالخطر الجبائي يتمثل في عدم الوفاء بالإلتزامات الجبائية ونقص الفعالية الجبائية نتيجة عدم معرفة الإجراءات التي تمكن من الإستفادة من الإمتيازات الجبائية، فهو نتيجة طبيعة لتعدد وعدم إستقرار التشريع الجبائي المطبق مما يؤدي إلى عدم الإنسجام والشفافية تجاه هذا التشريع.<sup>1</sup>

### ثانياً: تسيير المخاطر الجبائية

يعتبر تسيير الخطر الجبائي الخطوة الأولى لكل تسيير جبائي، هدفه تحقيق الأمن الجبائي.

إن تسيير الخطر الجبائي يهدف إلى تحديد الإحتياجات اللازمة لتفادي هذا الخطر وتتمثل في إتخاذ الإجراءات الوقائية التالية.<sup>2</sup>

- إحترام القواعد الجبائية المتعلقة بالتصريح وإحترام أجال الدفع.
- القيام بالإجراءات المراقبة الجبائية الداخلية وتطوير مهمة المراجعة الجبائية.
- إنشاء قاعدة بيانات تسمح بمعالجة المعلومات وإطلاع المسيرين على المستجدات في المجال الجبائي.

### المطلب الثالث: العقوبات في النظام الضريبي الجزائري

إن محاولة التملص من الوجبات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة بترتب عنه فرض عقوبات والمتمثلة في الغرامات الجبائية، وهي عبارة عن عقوبات مالية تفرض في حالة عدم تقديم التصريحات أو التأخير في تقديمها إلى الإدارة الجبائية أو في حالة عدم صحة العناصر المصرح بها.

### أولاً: غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود

ويترتب ذلك عند عدم تقديم التصريح في الأجال المحددة، بدفع مبلغ 30.000 دج وهذا طبقا للقانون الجبائي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> حفافي عبد القادر، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2004، ص: 28.

<sup>2</sup> شناوي إسماعيل، هندي كريم، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص: 74-75.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة 194، قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، 2020، ص: 45.

## ثانيا: غرامات عدم تقديم التصريح السنوي:

ويترتب ذلك عند عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما تصدر الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%. وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجود تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%.

## ثالثا: غرامات نقص في التصريحات الجبائية:

يترتب على كل مكلف بالضريبة قدم للإدارة الجبائية نقص أو تهرب في التصريح المنصوص عليه عقوبات مالية وهذا طبقا للقانون إذ تنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يعوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج

- عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة تطبق نسبة 100 %، كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

- أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة: تنص المادة 114 من قانون الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>:

- يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و2.500 دج.

- في حالة استعمال طرق تدليسية. يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1.000 دج إلى 5.000 دج

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 33.

- كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 اعلام تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعم الغرامة جبائية بتراوح مبلغها بين 1.000 دج و5.000 دج
- وطبقا للمادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة: يترتب عن الإبداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، تطبيق غرامة نسبتها 10 % وترفع هذه الغرامة إلى 25 % بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، طريق رسالة موصي عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.
- وطبقا للمادة 116 أولا: إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها، النسب الآتية:
- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج
- ويقبل أو يساري عن مبلغ 200.000 دج أو يساريه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.00 دج
- ثانيا في حالة استعمال طرق تدليسة تطبيق غرامة 100 بالمائة على مجمل الحقوق.

#### رابعاً: ضمانات التحصيل الضريبي

- حدد المشرع قواعد وأحكام تهدف إلى حماية المكلف وصيانة حقوقه وكذلك حماية حقوق الدولة بعيدا على التعسف واللاعدالة والمعاملة اللينة المبنية على مظاهر السلوك الجيد والالتزام الأخلاقي والإجراءات الإدارية والقانونية الكفيلة بضمان تحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها ومن بين هذه الضمانات:
- الضريبة هي دين من ضمن الديون المميزة للدولة في حصول الدين قبل أي دين آخر.
  - عدم المقاصة في دين الضريبة أي أن إدارة الضرائب مكلفة بتحصيل الضرائب كاملة والمكلف أن يقوم بمطالبة الدولة بحقه.
  - متابعة المتعنت عن دفع الضريبة حيث ينص القانون على أن إجراءات المتابعة قد تأخذ طريق القضاء، إن مبررات هذه القاعدة هي أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف فقد يكون موضع نزاع
  - إعطاء حوافز في شكل خصومات أو مكافآت للملتزمين بدفعها وفي الأوقات المناسبة.

- منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير من أجل تمكينهم من تحديد الضريبة<sup>1</sup>.
- تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 160.

<sup>2</sup> محمد عباس محرزى، المرجع نفسه، ص 61

# الجانب التطبيقي

# الفصل الثالث

## دراسة حالة

- المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية الوادي.
- المبحث الثاني: تحليل وتقييم التحصيل الضريبي الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة (2016-2019).

## تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية، من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن، وكنموذج للدراسة تم اختيار مديرية الضرائب بالوادي، باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، وليس هذا فحسب، فمديرية الضرائب، الولائية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على مستوى المستويات العليا للنظام الجبائي.

وما مديرية الضرائب لولاية الوادي إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية، وبما أن موضوع البحث هو التحقيق المحاسبي وأثره على التحصيل الضريبي حيث تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى ما يلي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية الوادي.

المبحث الثاني: تحليل وتقييم التحصيل الضريبي الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة (2016-2019)

### المبحث الأول: تقديم المديرية الولائية للضرائب بالوادي:

تعد المديرية الولائية للضرائب بولاية الوادي، أكبر وأعلى هيئة جبائية متوفرة على مستوى الولاية إلى غاية إعداد هذا البحث، وفي ما يلي سنتناول تقديم عام لهذه الإدارة الجبائية، حيث سنتطرق إلى مهامها الجبائي، وهيكلها التنظيمي كما يلي:

### المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي ومهامها:

#### أولاً: التعريف بالمديرية

تم إنشاء مديرية الضرائب لولاية الوادي في: 1991/10/01 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60 / 11 المؤرخ في: 1991/02/23 المعدل والمتمم، "ففي إدارة عمومية تابعة لوزارة المالية المديرية العامة للضرائب وهي جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب" إذ هي القاعدة أولى إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي

#### ثانياً: مهامها

وتتولى المديرية الولائية للضرائب على وجه الخصوص مايلي<sup>1</sup>.

#### أ- في مجال الوعاء:

تتولى القيام بالمهام التالية:

- 1- تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- 2- تصدر الجداول الفردية والجماعية وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقدم النتائج وتعد الحصيلة الدورية؛
- 3- تحلل وتقوم دورياً بعمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، وتعد تلخيصاً عن ذلك وتقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.

#### ب - في مجال التحصيل:

في مجال التحصيل تتولى المديرية الولائية للضرائب المهام التالية:

- 1- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- 2- تراقب التكفل والتصفية التي يقوم بها كل مكاتب القباضات وتتابع تسوية ذلك؛
- 3- تتابع تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة: 17، المرسوم التنفيذي رقم: 327-06 المؤرخ بتاريخ: 18/09/2006.

4- تضمن الرقابة القبلية وتقوم بتصفية حسابات التسيير للقباضات.

### ج - في مجال الرقابة:

في هذا المجال تتولى القيام بما يلي:

- 1- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- 2- تعد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة وتتابع تنفيذها وتقيم نتائجها؛
- 3- تقوم بالرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وإعادة تقييمها وفقاً للقانون الجبائي.

### د- في مجال المنازعات:

ضمن هذا المجال، تتولى المهام التالية:

1- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع المنازعات وتمسك الملفات المرتبطة بها بصفة

منتظمة؛

2- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.

### هـ - في مجال الوسائل:

في ما يتعلق بمجال الوسائل، تتولى المهام التالية:

1- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وتعد التقديرات الميزانية المطابقة

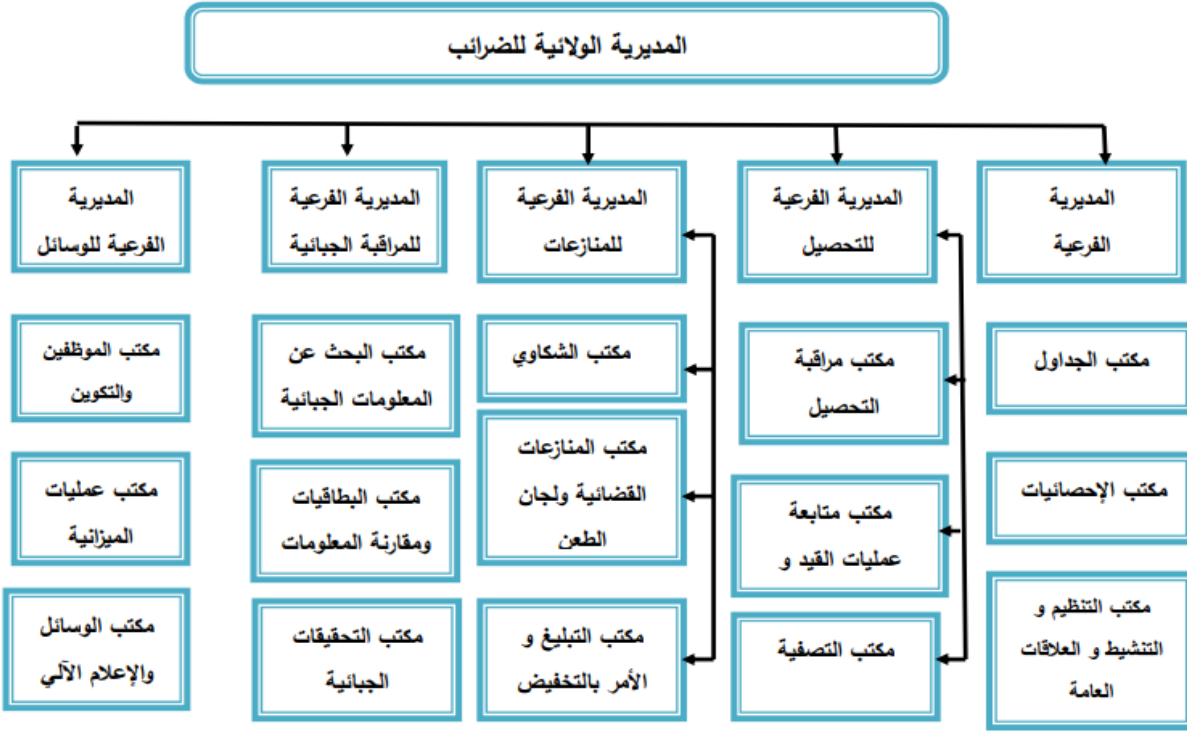
لذلك؛

2- تضمن تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة:، 17 المرسوم التنفيذي رقم: 327-06 المؤرخ بتاريخ:، 18/09/2006.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالوادي

الشكل رقم (06): يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالوادي



المصدر: من إعداد الطلبة إستنادا على الوثائق المقدمة من المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات متحصل عليها من المديرية الولائية للضرائب بالوادي.

### المبحث الثاني: التحصيل الناتج عن عملية التحقيق المحاسبي للفترة 2016-2019

تحليل وتقييم التحصيل الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي للفترة من (2016-2019) حيث تناولنا تحليل وتقييم الإحصائيات، وذلك من خلال دراسة نتائج تطور هذه الحصيلة إعتقادا على مؤشرات التحصيل من خلال المعطيات والإحصائيات المقدمة.

#### المطلب الأول: دراسة التحصيل الضريبي الناتج عن التحقيق المحاسبي للفترة (2016-2019).

سنتناول في هذا المطلب دراسة تطور التحصيل الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي وهو ما يظهره

الجدول التالي:

بالدينار الجزائري

#### جدول رقم (01): يوضح تطور التحصيل الضريبي بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي للفترة (2016-2019).

السنوات	عدد الملفات المرشحة للرقابة الجبائية	عدد ملفات التحقيق المحاسبي	عدد الملفات المنجزة للتحقيق المحاسبي	مجموع التحصيل للرقابة الجبائية	مجموع التحصيل المتعلقة بالتحقيق المحاسبي	مجموع التحصيل الجبائي الكلي
2016	52	32	32	171.604.390	144.576.960	10.001.122.555
2017	54	38	38	195.697.849	179.702.734	10.572.002.442
2018	54	38	38	71.441.386	43.677.501	10.357.009.977
2019	40	28	28	137.385.818	107.322.943	10.698.977.237

المصدر: من إعداد الطالبه بناء على المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للتحصيل بالوادي

#### المطلب الثاني: تحليل مؤشرات ونسب التحصيل الضريبي الناتجة عن عملية التحقيق المحاسبي بمديرية

#### الضرائب بالوادي للفترة الممتدة من (2016-2019):

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين مبالغ الحصيلة الضريبية لمديرية الضرائب بالوادي للفترة الممتدة بين

2016-2019 تبرز الملاحظات التالية ؟

● عدد الملفات المرشحة لعملية التحقيق المحاسبي تمثل النسبة الأكبر مقارنة بإجمالي ملفات الرقابة الجبائية

لسنوات محل الدراسة وهذا اقراراً من إدارة الضرائب بأهمية التحقيق المحاسبي مقارنة بأشكال الرقابة الأخرى، حيث

كانت النسب المئوية لملفات التحقيق المحاسبي مقابل إجمالي ملفات الرقابة الجبائية على النحو التالي:

النسبة المئوية	عدد ملفات التحقيق المحاسبي	عدد الملفات المرصدة للرقابة الجبائية	السنوات
%61,54	32	52	2016
%70,37	38	54	2017
%70,37	38	54	2018
%70	28	40	2019

جدول رقم (02): ملفات التحقيق المحاسبي المنجزة مقارنة بأجمالي الملفات المرصدة المبينة في الجدول التالي

النسبة المئوية	عدد ملفات التحقيق المحاسبي المنجزة	عدد الملفات المرصدة للعملية التحقيق الجبائي	السنوات
%100	32	32	2016
%100	38	38	2017
%100	38	38	2018
%100	28	28	2019

جدول رقم (03): نتائج التحصيل الخاص بملفات التحقيق المحاسبي مقابل إجمالي تحصيل كل اشكال الرقابة الجبائية:

النسبة المئوية	تحصيل التحقيق المحاسبي	تحصيل الرقابة الجبائية	السنوات
%84,25	144.576.960	171.604.390	2016
%91,83	179.702.734	195.697.849	2017
%61,14	43.677.501	71.441.386	2018
%78,12	107.322.943	137.385.818	2019

جدول رقم (04): نسبة التحصيل الخاص بملفات التحقيق المحاسبي مقابل إجمالي التحصيل الجبائي الكلي\*.

النسبة المئوية	تحصيل التحقيق المحاسبي	التحصيل الجبائي الكلي	السنوات
%1,45	144.576.960	10.001.122.555	2016
%1,70	179.702.734	10.572.002.442	2017
%0,42	43.677.501	10.357.009.977	2018
%1,03	107.322.943	10.698.977.237	2019

\* يتمثل إجمالي التحصيل الجبائي الكلي في إجمالي كل الضرائب والرسوم التي يفرضها النظام الضريبي الجزائري (تحصيل الضرائب موضوع الرقابة الجبائية -TIC –TF –TAS-ASSOTPF-IRG-IBS-TVADT-TAP-IRG) وكل ما يحصل من المصدر IRG /S والضريبة الجزافية الوحيدة IFU وقسيمة السيارات والغرامات القضائية... الخ

بعد استخراج نسب التحصيل لسنوات الأربعة محل الدراسة استخلصنا الملاحظات التالية:

- التحقيق المحاسبي أهم أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر وذلك من خلال النتائج أعلاه

- سنة 2017 أكبر نسبة تحصيل مقابل السنوات محل الدراسة

- سنة 2018 أضعف نسبة تحصيل مقابل السنوات الأخرى

في الأخير نستنتج ان التحقيق المحاسبي له دور كبير في زيادة التحصيل الضريبي والأكثر أهمية بالنسبة لأشكال الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري.

#### خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل فان المعطيات الميدانية للتحقيق المحاسبي وأثره على التحصيل الضريبي بمديرية الضرائب بالوادي، دلت عليها الإحصائيات للفترة (2019/2016)، وبينت لنا رغم أن الأهداف الموضوعية يتم

تحقيقها بنسب عالية حسب تقديرات ذات المصلحة، إلا أن مؤشرات أخرى تبين حالات التدبذب من سنة إلى أخرى، إما بفعل تغيير التشريع وإما بتأثير إجراءات التحصيل مثل التحصيل عن طريق التقسيط وهذا ما يؤثر بالسلب على فعالية التحصيل الضريبي ومردوديته، وخاصة في السنة الثالثة محل الداسة فهناك تدبذب واضح .

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة والتي تمت في فصلين، نظري وتطبيقي، حاولنا من خلالهما الإحاطة بكل جوانب هذا الموضوع. ففي الفصل الأول تطرقنا إلى الإطار النظري للرقابة الجبائية، حيث تبين لنا أن الرقابة الجبائية، تتم وفق إجراءات وعمليات من خلالها يتم جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة وكذلك يستخدم من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة. ودعمنا ذلك بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب فتعرفنا على النتائج التحقيق المحاسبي، في عملية التحصيل وكذلك دراسة نتائج تطور التحصيل الضريبي بالمديرية الفرعية للتحصيل، خلال أربع سنوات وتقييمها من خلال المؤشرات والنسب، حيث تقوم الإدارة الجبائية بكل الإجراءات الضرورية لإنجاح عملية التحصيل الضريبي إلا أنها لازالت تواجه العديد من المشاكل التي تعيق عملها من أجل الرفع من التحصيل الضريبي وتحسينه.

دراسة الفرضيات:

### \*النتائج المستخلصة من الدراسة

من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى مديرية الضرائب بالوادى استخلصنا النتائج التالية:

- نقص الوعي الضريبي وهذا راجع إلى نظرة المكلف السلبية اتجاه الضريبة ونقل عبئها عليه، فهو يرى أن الضريبة وسيلة تفرضها الدولة لإنقاذ مداخله من الناحية المالية، وحتما يؤدي هذا إلى التأثير السلبي على الحصيلة الضريبية.

- فعالية إجراءات التحقيق المحاسبي أثبتت نتائج التحصيل الضريبي لسنوات محل الدراسة.

- ملفات التحقيق المحاسبي ساهمة في رفع مستوى التحصيل الضريبي

من خلال النتائج المتوصل إليها في دراستنا لهذا الموضوع نقترح بعض التوصيات :

- العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.

- تبسيط قانون الضرائب واجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهمه واحترامه.

- العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين بزيادة الإعلام.

- تفعيل الإدارة الضريبية وذلك بتطوير الأداء الخدماتي لأعوان الضرائب من خلال تعميق المعارف النظرية

وتطبيقا وذلك لزيادة التحصيل الضريبي .

- تحسين معاملة الإدارة للمكلف وتوعيتهم بأهمية الضريبة في الرفع من إيرادات الدولة

من خلال النتائج المتوصل إليها في دراستنا لهذا الموضوع نقترح بعض التوصيات

- العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة

- تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهمه واحترامه

- العمل على رفع الوعي الضريبي للمكلفين بزيادة الإعلام

- تفعيل الإدارة الضريبة وذلك بتطوير الأداء الخدماتي لأعوان الضرائب من خلال تعميق المعارف نظريا

وتطبيقيا وذلك لزيادة التحصيل الضريبي

-تحسين معاملة الإدارة للمكلف وتوعيتهم بأهمية الضريبة في الرفع من إيرادات الدولة التوصيات.

#### آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لأهمية التحقيق المحاسبي وأثره على التحصيل الضريبي ، وبدراسة ميدانية على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالوادي ، وبعد استخلصنا للنتائج المذكورة سابقا، ظهرت العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون أساسا لبحوث لاحقة كحلقة مكملة لموضوع دراستنا ، ومن بين هذه المواضيع مايلي :

- دور التحقيق المحاسبي في الحد من التجاوزات الجبائية .

- دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي.

-فعالية التحقيق المحاسبي وانعكاسه على التحصيل الضريبي.

- التحصيل الضريبي وأثره على الخزينة العمومية

# قائمة المراجع

1. بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الأولى، دار هومه الجزائر، 2011.
2. عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، مطبعة مزوار، ط2، الجزائر، 2009.
3. العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، د/ يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2008.
4. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006.
5. إلياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011.
6. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
7. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نسخة 2014.
8. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر، الجزائر، 2004.
9. نصر رحال، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمغرب، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2014/2013.
10. خير الدين وصيف فايزة، عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الجزائر، 2021/2020.
11. نوال جلغوف ثلجة، التدقيق الضريبي بحث عن الكفاءة الضريبية أم التهرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية، جامعة سكيكدة، 2010.
12. نوى نجا، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999 2003، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
13. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، مداخلة بملتقى علمي دولي " الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف الجزائر، 2009.

14. يوسف مامش، ناصر داداي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها، الطبعة الأولى، دارالمحمدية للطباعة، الجزائر، 2008.
15. محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية المكلفين بالضريبة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد: 06، 2018.
16. عائشة بن عثمان، بوعلام وهي، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء (دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة 2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
17. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (2009/1999)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
18. عبد الغني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2010-2000)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2011/2012.
19. مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2009/2010.
20. عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، العدد 02، 2013.
21. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2011/2012.
22. الحواس زواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، الملتقى الدولي، صنع القرار في المؤسسة، جامعة مسيلة، 14-15 أبريل 2009.
23. صابر عباسي، محمد فوزي شعوبي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة-الجزائر)، مجلة الباحث، العدد: 12، 2013.
24. حمزة بن سويسي، عبد الوهاب سليمان، دور التسيير الجبائي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحوار الفكري، العدد: 11، 2016.

25. زكرياء دمدوم، أنور عيده، التسيير الجبائي وأثره على الوضعية المالية للمؤسسة في ظل التعديلات الجبائية الجديدة (دراسة ميدانية لمؤسسة لأشغال البناء)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد: 04، 2018
26. محمد عادل عياض، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات (حالة شركات الأموال في التشريع الجبائي الجزائري)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2003/2002
27. حفاي عبد القادر، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة حالة شركات الأموال، مذكرة ماجستير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2004
28. الحواس زرواق، فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار.
29. الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة الثواب لمسيلة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العربي التبسي، الجزائر، 2008/2007
30. شناوي إسماعيل، هندي كريم، أثر الجباية على التسيير المالي للمؤسسة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة دراسات عليا في الجباية، غير منشورة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005
31. شوقي جباري وعولمي بسمة، تعبئة الموارد الجبائية كخيار استراتيجي لتغطية العجز المالي للبلديات الجزائرية، العدد 02، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جوان 2015.